



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

FERNANDA SILVA DE ARAÚJO

**ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO CUSTO ALUNO DA UNIVERSIDADE DE
BRASÍLIA NOS ANOS DE 2011 A 2014**

Brasília-DF

2016

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo

Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Sônia Nair Bão

Vice-Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Decano de Planejamento e Orçamento

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Junior

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues

Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

FERNANDA SILVA DE ARAÚJO

**ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO CUSTO ALUNO DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
NOS ANOS DE 2011 A 2014**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva.

Brasília

2016

ARAÚJO, Fernanda Silva de.

Análise da variação do custo aluno da Universidade de Brasília nos anos de 2011 a 2014 / Fernanda Silva de Araújo – Brasília, DF, 2016.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade de Brasília (UnB), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE. 1º Semestre de 2016.
41 f.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva.

1. Custos no setor público. Análise de variação. Universidade de Brasília.

FERNANDA SILVA DE ARAÚJO

**ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO CUSTO ALUNO DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
NOS ANOS DE 2011 A 2014**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva – Orientador
CCA/FACE/UnB

Prof^a. Me. Francisca Aparecida de Souza
CCA/FACE/UnB

Brasília, _____ de _____ de 2016.

Aos meus pais, com todo o amor do mundo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo amor incondicional, pela sua proteção e por seu cuidado, pela força e convicção do seu chamamento, por ter me confiado essa vocação e permitido a realização do sonho de estudar na Universidade de Brasília. Tudo é por Ele, por meio dEle e para Ele. Obrigada, Senhor, nunca serei merecedora de tamanho amor.

Aos meus pais Olavo e Mara, meus maiores incentivadores, sempre preocupados em me transmitir os melhores valores e me dar todo suporte para caminhar. Obrigada por acreditarem na transformação advinda da educação e apoiarem todos os meus sonhos, tudo que tenho devo a vocês.

À minha irmã Marina, por quem eu me esforço para ser exemplo e a cada dia faz de mim uma pessoa melhor. Obrigada pela amizade que construímos para além dos laços de sangue, os dias não seriam tão alegres e divertidos sem você, meu eterno plico.

Aos meus familiares que celebram comigo essa vitória, obrigada avós e avôs, tios e tias, primos e primas, o meu muito obrigada.

À minha amada Juventude Batista do Calvário, parte essencial da minha vida. Agradeço pela compreensão da minha ausência ao longo desse semestre, em especial ao pessoal da liderança, que supriu minha falta e conduziram com excelência o trabalho que fazemos.

Aos amigos que conquistei na UnB, obrigada pelos risos e lágrimas, pelos MM e SS, pelas caronas e 110, pelos almoços no RU ou no Outback, vocês são demais. Em especial ao grupo “as melhores”, três amigas excepcionais que dividiram intimamente comigo as dores e delícias de estudar na UnB, obrigada Cristina, Thaís e Yasmin.

Ao meu namorado Pedro Henrique, obrigada pelo companherismo e paciência desde a época do cursinho, por todas as palavras de ânimo, por acreditar tanto em mim e entrar comigo as todas as minhas aventuras, você é a melhor pessoa que conheço, obrigada pelo privilégio de andar ao seu lado.

Ao meu orientador Dr. César Augusto Tibúrcio Silva por todo o auxílio durante o desenvolvimento do trabalho, muito obrigada!

Agradeço também à minha amada Universidade de Brasília, pelo crescimento profissional e pessoal. Agradeço especialmente aos colaboradores do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

À todos aqueles que contribuíram de alguma forma para que eu chegasse aqui hoje, minha eterna gratidão!

“De um só fez Ele todos os povos, para que povoassem toda a terra, tendo determinado os tempos estabelecidos e os lugares exatos em que deveriam habitar. Deus fez isso para que os homens o buscassem e talvez, tateando, pudessem encontrá-lo, embora não esteja longe de cada um de nós, pois nele vivemos, nos movemos e existimos”

Bíblia Sagrada – Atos 17.26-28

RESUMO

A contabilidade de custos tem se firmado como importante instrumento de auxílio ao gestor, assim como um mecanismo indispensável para mensuração e avaliação de desempenho. Nesse contexto, o presente estudo tem como objetivo analisar a variação do custo-aluno da Universidade de Brasília nos anos de 2011 a 2014. Para isso, foram utilizados os dados da apuração do custo-aluno dos anos de 2011 a 2014 realizados e fornecidos pelo Decanato de Planejamento e Orçamento da Universidade de Brasília. O custo-aluno é obtido pela divisão entre o custo total de ensino pelo número de alunos. Separou-se essas duas variáveis das 26 unidades acadêmicas constantes na Universidade e calculou-se as variações ocorridas e sua influência no custo-aluno. A pesquisa trata-se de um estudo de caso e apontou a variação de 4% entre 2011 e 2014, -18% entre 2011 e 2012, 8% entre 2012 e 2013, e 16% entre 2012 e 2013. O estudo mostra originalidade, uma vez que apresenta análises que podem ser utilizadas no processo de tomada de decisão. O modelo proposto pode ser usado pela UnB na evidenciação dos custos, inclusive nos relatórios de gestão.

Palavras-chave: Custos no setor público. Análise de variação. Universidade de Brasília.

ABSTRACT

Cost accounting has established itself as a major tool in helping the manager, as well as an indispensable asset for performance measurement and evaluation. In this context, this paper aims to analyze the oscillation in cost per student at the University of Brasilia during the years 2011 to 2014. In this manner, we used the data from the research of the cost per student during the years 2011-2014 gathered and provided by The Deanery of Planning and Budget of the University of Brasilia. The cost per student is obtained by dividing the total cost of education by the number of students. It was taken into account these two variables in the 26 academic units present at the University and calculated the related changes and their influence on the cost per student. The Research itself is a case study and showed the variation of 4% between 2011 and 2014, -18% between 2011 and 2012, 8% between 2012 and 2013, and 16% between 2012 and 2013. The paper shows originality, since it displays analyzes that can be used in the decision making process. The proposed model can be used by UnB in disclosure of costs, including the management reports.

Keywords: Costs in the public sector. Variance analysis. University of Brasilia.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Varição entre 2011 e 2014.....	23
Gráfico 2	Varição entre 2011 e 2012.....	26
Gráfico 3	Varição entre 2012 e 2013.....	28
Gráfico 4	Varição entre 2013 e 2014.....	30
Gráfico 5	Varição do custo-aluno de 2011 a 2014.....	32

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	- Artigo
DPO	- Decanato de Planejamento e Orçamento
FAC	- Faculdade de Comunicação
FACE	- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FAU	- Faculdade de Arquitetura e Urbanismo
FAV	- Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária
FCE	- Faculdade de Ceilândia
FCI	- Faculdade de Ciência da Informação
FD	- Faculdade de Direito
FE	- Faculdade de Educação
FEF	- Faculdade de Educação Física
FGA	- Faculdade do Gama
FM	- Faculdade de Medicina
FS	- Faculdade de Saúde
FT	- Faculdade de Tecnologia
FUP	- Faculdade UnB Planaltina
IB	- Instituto de Biologia
ICS	- Instituto de Ciências Sociais
IdA	- Instituto de Artes
IE	- Instituto de Exatas
IF	- Instituto de Física
IG	- Instituto de Geociências
IH	- Instituto de História
IL	- Instituto de Letras
IP	- Instituto de Psicologia
IPOL	- Instituto de Ciência Política
IQ	- Instituto de Química
IREL	- Instituto de Relações Internacionais
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias

- NPM - *New Public Management*
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional
- TCC - Trabalho de Conclusão de Curso
- UnB - Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	15
2.2 TOMADA DE DECISÃO E <i>ACCOUNTABILITY</i>.....	16
2.3 ANÁLISE DE VARIAÇÃO	18
3 METODOLOGIA.....	19
3.1 TIPO DO ESTUDO.....	19
3.2 CAMPO DE ESTUDO.....	19
3.3 COLETA DE DADOS	20
3.4 APLICAÇÃO DOS DADOS À PESQUISA.....	20
4 ANÁLISE DE DADOS	22
4.1 ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO PERÍODO 2011/2014	22
4.2 ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO PERÍODO 2011/2012	25
4.3 ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO PERÍODO 2012/2013	27
4.4 ANÁLISE DA VARIAÇÃO DO PERÍODO 2013/2014	29
4.5 VARIAÇÃO DO CUSTO-ALUNO DE 2011 A 2014.....	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
REFERÊNCIAS.....	35
APÊNDICES	37
APÊNDICE A – INFORMAÇÕES 2011	38
APÊNDICE B – INFORMAÇÕES 2012	39
APÊNDICE C – INFORMAÇÕES 2013.....	40
APÊNDICE D – INFORMAÇÕES 2014.....	41

1 INTRODUÇÃO

Após a redemocratização vivida no Brasil, em 1988 é promulgada a nova Constituição Federal, denominada constituição cidadã, que propiciou avanços do Estado de Bem-Estar Social que não eram observados desde a Era Vargas. Em seu artigo 205 a Constituição Federal dispõe que

A educação é direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Nesse esteio, o artigo 207 da Constituição Brasileira elucida o papel desafiador das universidades, que segundo Pivetta *et al.*(2010, p. 378) “ocupam um lugar privilegiado de convivência e desenvolvimento humano, científico-tecnológico e social”, pois elas formarão profissionais que se comprometerão com o desenvolvimento social de sua região e do seu país. Com isso, a Universidade de Brasília (UnB) vem buscando cumprir o seu papel social e atender “ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão” definidos no mesmo art. 207.

Por se tratar de uma Fundação Pública, parte dos recursos disponíveis para a UnB são oriundos da conta única da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Entretanto apenas o repasse da STN não é suficiente para financiar as atividades desenvolvidas pela UnB. Logo, a Universidade procurou estender sua captação de recursos por meio da prestação de serviços (MIRANDA, 2005).

Os crescentes gastos governamentais com educação reforçaram a necessidade de aperfeiçoar o controle sobre os custos educacionais (MIRANDA, 2005). A importância do controle de custos se dá pela contribuição das informações geradas por ele para avaliação do desempenho da entidade por meio dos conceitos de eficiência, eficácia e efetividade.

Segundo Barreto Filho (2013), a eficiência é o mais novo princípio constitucional, inserido na reforma administrativa, norteia a finalidade administrativa ao ser expresso no art. 37 da Constituição Federal e para Castro (2015) diz respeito à utilização dos recursos no processo. Segundo Castro (2015) a eficácia está ligada ao alcance de resultados, e para Washington Souza (2008) a efetividade é a avaliação das transformações geradas a partir

de dada ação. A importância de tais indicadores se dá pela relação do desenvolvimento e impacto social.

A literatura e as experiências empíricas de diversos países tem reforçado a importância da apuração de custos nas transformações organizacionais, pois a ênfase do setor público se encontra na análise do desempenho dos serviços prestados e se os recursos tem sido gastos da melhor forma possível (ALONSO, 1999).

Nesse sentido, sob a organização do professor César Augusto Tibúrcio Silva e Nair Aguiar de Miranda, foi lançado o Manual Modelo de apuração de Custos da UnB que “é o documento que apresenta a base teórica sobre a qual se apoia a proposta de mensuração definida pela UnB e que descreve, de forma didática, as etapas e os procedimentos necessários à apuração dos custos na Universidade” (MIRANDA, 2005). O quinto capítulo desse Manual fornece o modo de apuração do custo-aluno que vem sendo aplicado pela Universidade desde 2002.

Diante disso, o objetivo geral do estudo é analisar variação do custo aluno da Universidade de Brasília nos anos de 2011 a 2014, emergindo a seguinte pergunta: qual foi o comportamento do custo aluno dentro desse período?

A importância do presente estudo pode ser observada por constatações como a de Frey (2000), que ressalta que a avaliação é indispensável para o desenvolvimento e a adaptação dos mecanismos de ação pública. Logo, a originalidade do trabalho reside no fato da sua utilização no processo de tomada de decisão.

O presente estudo está estruturado em cinco seções, iniciando-se com essa introdução. A seguir é apresentado o referencial teórico, delineando assuntos inerentes à pesquisa. Em seguida, aborda-se os procedimentos metodológicos da pesquisa e a análise dos resultados. Por fim, apresentam-se as conclusões finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Apuração de custos no setor público

A gestão pública tem sofrido diversas alterações. Segundo Silva *et al.* (2007), existe uma busca contínua de sistemas de informações mais aprimorados que enfatizem a apuração de custos dos serviços prestados. Silva *et al.* (2007) ressaltam que tais alterações tem sua origem em um processo linear que culminou na chamada Nova Administração Pública – *New Public Management* (NPM).

Segundo Pieranti, Rodrigues e Peci (2007, p. 1),

O ponto central do NPM é a adaptação e transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público, pressupondo a redução do tamanho da máquina administrativa, o aumento de sua eficiência e a criação de mecanismos voltados à responsabilização dos atores políticos.

Para Diniz, Dieng e Moraes (2008, p. 4) “a administração pública gerencial surgiu como mais uma alternativa ao processo evolutivo da organização do Estado, na busca da eficiência e eficácia na aplicação regular dos recursos públicos”.

As experiências nacionais e internacionais confirmam que a apuração e divulgação de medidas de desempenho são importantes mecanismos para a ocorrência de mudanças organizacionais, pois funcionam como guia dessa transformação e evidenciam que elas estão ocorrendo. A importância de tais medidas reside no fato de que no setor público a ênfase está no desempenho dos serviços prestados, conjuntamente com a qualidade do gasto, logo, tais sistemas devem abranger o alcance de resultados e o custo para obtê-los. A inexistência de um sistema que avalie os resultados e os custos faz com que ineficiências sejam encobertas. (ALONSO, 1999).

No que tange à exigência de apuração de custos no Setor Público, a legislação brasileira vem se aperfeiçoando para atender os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade, enfatizando a transformação da gestão financeira do Estado. A Lei nº 4.320 de 1964 indica que deveria ser realizada “a determinação dos custos dos serviços industriais, (...) análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros.” (BRASIL, 1964). Em 1967, o Decreto-Lei nº 200 ordenou que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967). Um grande marco na legislação do Setor Público aconteceu em 2000 com a

publicação da Lei Complementar nº 101/00, denominada por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que em seu artigo 4º alínea (e) dispõe que a “Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) conterá normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos” e em seu artigo 50 explicita que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000). Para Luque (2008) ao não especificar sua operacionalização, a LDO explicita o fato de que a análise e apuração de custos por um sistema geral ainda não apresentou uma solução plausível.

É sabido que os custos são indicadores de desempenho, portanto sistemas que os evidenciem são imprescindíveis para a excelência dos serviços prestados. Entretanto, mesmo em posse de tal conhecimento, parece não existir esforço para a operacionalização da apuração de custos. Alonso (1999) apresenta algumas razões para isso, segundo ele, além de não existir um estímulo histórico para a apuração de custos no setor público, os métodos de custeio tradicionais não atendem as peculiaridades do serviço público.

O questionamento primordial é saber se mesmo com aparentes impecilhos é possível apurar custos no setor público. A resposta dada por Alonso (1999) é que é perfeitamente possível mesmo com as particularidades do serviço público, devendo se utilizar o método certo para que isso ocorra.

Quando os custos dos serviços públicos são apurados corretamente e os resultados são divulgados, eles se tornam importantes mecanismos de controle social porque permitem que os usuários avaliem a eficiência da prestação dos serviços. Os controles internos e externos são impossibilitados de exercer sua função devido a inexistência de sistemas de custos, ficando restrito a avaliar apenas os aspectos formais e legais dos atos de gestão (ALONSO, 1999).

2.2 Tomada de decisão e *accountability*

Uma das funções primordiais da contabilidade de custos é proporcionar informações úteis e relevantes que influenciem o usuário em sua tomada de decisão. Segundo Moura (2003) isso é possível porque a contabilidade de custos associa os insumos com os resultados e as medidas financeiras. Logo, a falta de um sistema de custos

impossibilita que a administração pública avalie a efetividade e eficácia dos seus programas, como prevê a Constituição Federal do país.

Giacomoni (2012) defende que um sistema de mensuração de insumos e produtos executa comparações e informações úteis para a tomada de decisão no processo orçamentário. Moura (2003) também afirma que na administração pública a contabilidade de custos pode ser útil na tomada de decisão quanto a qualidade do gasto nas unidades gestoras e seu desempenho.

A implementação de um sistema que faça a apuração de custos de forma adequada se constitui como um mecanismo indispensável para o gestor público, uma vez que tal instrumento possibilita uma avaliação do que vem sendo feito e dá a ele maior segurança para a tomada de decisão.

Nas últimas décadas a população tem se conscientizado sobre a importância de exercer o controle social, logo tem buscado avaliar o desempenho dos gestores, não apenas ao quanto se gasta mas se o gasto tem sido efetivo. Isso ocasionou uma reforma da gestão pública, focado no cidadão como um cliente e a busca de resultados eficientes e eficazes. Bresser-Pereira (1998) denomina essa reforma de “modelo estrutural de gerência pública”, pois contém mudanças no processo de gestão de pessoal e adere a uma administração por objetivos. Ainda segundo Bresser-Pereira (2008) a reforma gerencial está a frente à reforma burocrática, uma vez que ela admite novas formas de controle e responsabilização.

Diante de um cenário de total irresponsabilidade nos gastos públicos, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), visando uma mudança de cultura e comportamento dos gestores, pois esses estavam desabitados a se responsabilizar por seus atos. Segundo Sacramento (2005), a LRF contribuiu para o avanço da *accountability* no Brasil.

Castro (2015, p. 573) conceitua *accountability* como “a responsabilidade de se prestar contas ao cidadão, das ações desenvolvidas e dos resultados alcançados”, ou seja, é a preservação da sociedade dos atos da má administração. O termo *accountability* não apresenta tradução direta para o português, mas frequentemente é tratada na literatura como responsabilização, e frente as discussões sobre eficiência governamental, tem ganhado destaque (SACRAMENTO, 2005).

Para Mosher (1968, *apud* Castro, 2015) a falta de um controle efetivo e aplicação de penalidades ao serviço público debilita o ideal democrático, visto que expõe os cidadãos aos riscos burocráticos.

A implementação da *accountability* no Brasil é condicionada a vários fatores e o principal é a modificação da relação entre dirigentes públicos e cidadãos, pois demanda uma mudança cultural nos brasileiros. Por isso quão mais é avançado o estágio democrático, maior o envolvimento do cidadão no cenário político, deixando de ser mero consumidor de serviços públicos e assumindo o papel de cobrar responsabilidade na gestão pública. (CASTRO, 2015).

2.3 Análise de variação

A diferença apresentada em determinado intervalo de tempo em um fenômeno, quaisquer ele seja, é chamada de variação. Para Maher (2001) “uma variação representa a diferença entre um padrão predeterminado e um resultado real”. Segundo Martins (2009) já é útil saber que existe essa diferença, pois quando ela é determinada, pode-se decidir se ela é relevante e deve-se investigá-la afim de aplicar-se as medidas corretivas.

Para Horngren *et al.* (2004) a investigação das variações deve ser feita constantemente e baseada em avaliações subjetivas ou regras empíricas, e esta análise está submetida a avaliação do seu custo-benefício. Os sistemas de contabilidade gerencial tem adotado um padrão como único parâmetro admissível e os gestores têm compreendido que existe uma faixa considerada aceitável para esse padrão.

A análise de variação é utilizada diversas vezes como medida de desempenho, avaliando sua eficácia e eficiência. Mas para que isso seja feito, é necessário conhecer os fatores que geraram essa variação, e essas muitas vezes são resultado de múltiplas causas (HORNGREN, 2004). Martins (2009) diz que ocasionalmente as causas das variações são facilmente identificadas e outras vezes é muito dispendioso.

O fato de ocorrer variações não significa a evidenciação de falhas ou distorções, mas elas funcionam como indicativos de alterações que podem comprometer a eficácia da entidade. Por isso, Maher (2001) reforça que para decidir quais variações devem ser analisadas, é necessário observar o seu impacto, ou seja, o efeito monetário produzido, e sua controlabilidade, que é a extensão que o item pode ser administrado.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo do estudo

A pesquisa trata-se de um estudo de caso que busca analisar a variação do custo aluno da Universidade de Brasília entre os anos de 2011 e 2014.

Segundo Yin (2001) o estudo de caso é uma investigação empírica de um acontecimento de uma circunstância da vida real, onde o limite entre o acontecimento e a circunstância não estão bem definidos.

“A essência de um estudo de caso, a tendência central entre todos os tipos de estudo de caso, é que ele tenta iluminar uma decisão ou um conjunto de decisões: por que elas são tomadas, como elas são implementadas e com que resultado.” (1971, Schramm, *apud* Yin, 2001).

Utiliza-se o método de estudo de caso quando busca-se entender um fenômeno da vida real, que abranja importantes condições contextuais, de forma mais profunda. (YIN, 2010). Logo, os estudos de casos não buscam uma generalização do seu resultado, mas sim uma maior compreensão dos fatos e fenômenos específicos. Apesar de os resultados obtidos não poderem ser generalizados, eles devem viabilizar a transmissão do conhecimento através de proposições teóricas advindas do estudo. (YIN, 2001).

Existem muitas críticas quanto ao uso do método de estudo de caso, entre elas estão a difícil generalização científica, a baixa exigência científica e a interferência do arbitramento do pesquisador.

3.2 Campo de estudo

O presente estudo limitou-se a analisar o custo aluno dos anos 2011 a 2014 da Universidade de Brasília. Essa instituição foi elegida em virtude de quatro fatores. O primeiro foi a maior facilidade na obtenção dos dados suficientes para a realização da pesquisa. O segundo foi a proximidade com a instituição, possibilitando, assim, uma visão mais ampla sobre a ela. O terceiro fator se deu pela contribuição do estudo para a comunidade acadêmica da Universidade. E o quarto é o fato da UnB realizar a apuração de custos, fator essencial para a aplicação da pesquisa.

Diante do cenário político e econômico em que o Brasil vive, uma gestão eficiente é fundamental para a apresentação de melhores resultados. A contabilidade de custos

produz informações gerenciais que auxiliarão o gestor para a melhor tomada de decisão, sendo ela um poderoso instrumento para o controle. Logo, o interesse em analisar o custo-aluno da Universidade de Brasília no período de 2011 a 2014 surge para verificar quais foram e as justificativas das variações de custo ocorridas dentro desses anos.

3.3 Coleta de dados

Por efetuar os cálculos e apresentar a apuração do custo-aluno da Universidade desde 2002, o Decanato de Planejamento e Orçamento (DPO) já dispunha de todos os dados necessários para a realização da pesquisa. O período escolhido para a pesquisa foi de 2011 a 2014 por se tratar do período de fechamento da maior parte dos cursos da Universidade.

3.4 Aplicação dos dados à pesquisa

Após o recebimento das tabelas, verificou-se que os valores estavam deflacionados para o ano de 2014, sendo então possível uma comparação entre os valores obtidos dos anos contidos no período analisado. A realização da análise de variações permite verificar qual a justificativa para o comportamento do custo-aluno, que reage a combinação entre o aumento ou diminuição das variáveis.

O custo aluno é obtido por meio dos procedimentos apontados no Manual Modelo de apuração de custos da UnB, mas de forma simplória, ele é dado pela divisão do custo total pelo número de alunos. Logo, o custo total e o número de alunos foram as variáveis objeto de análise. No tocante ao custo total, o trabalho refere-se ao custo total do ensino, não o custo total da Universidade.

Separou-se então o custo total e o número de alunos dos vinte e seis centros de custo presentes na Universidade de Brasília de cada um dos anos, assim como o custo total e número total de alunos da Universidade. Optou-se então, por fazer uma análise bienal.

Em seguida foi calculada a variação apresentada por cada uma das variáveis de um ano para o outro, para fins de análise comparativa. As fórmulas usadas para os cálculos estão expostas no Quadro 1.

Quadro 1 – Fórmulas para o cálculo das variações.

Fórmulas para o Cálculo das Variações
$\text{Variação custo total}_t = \frac{\text{Custo Total}_t}{\text{Custo Total}_{t-1}} - 1$
$\text{Variação número de alunos}_t = \frac{\text{Número de alunos}_t}{\text{Número de alunos}_{t-1}} - 1$
$\text{Variação custo aluno}_t = \frac{\text{Variação custo total}_t}{\text{Variação número de alunos}_t}$

Fonte: Elaboração própria.

Após a obtenção de todas as variações necessárias, elaborou-se 4 gráficos de dispersão para visualização e posterior análise. A variação do custo total encontra-se no eixo das ordenadas e a variação do número de alunos localiza-se no eixo das abscissas.

Posteriormente foi realizada a análise das variações encontradas.

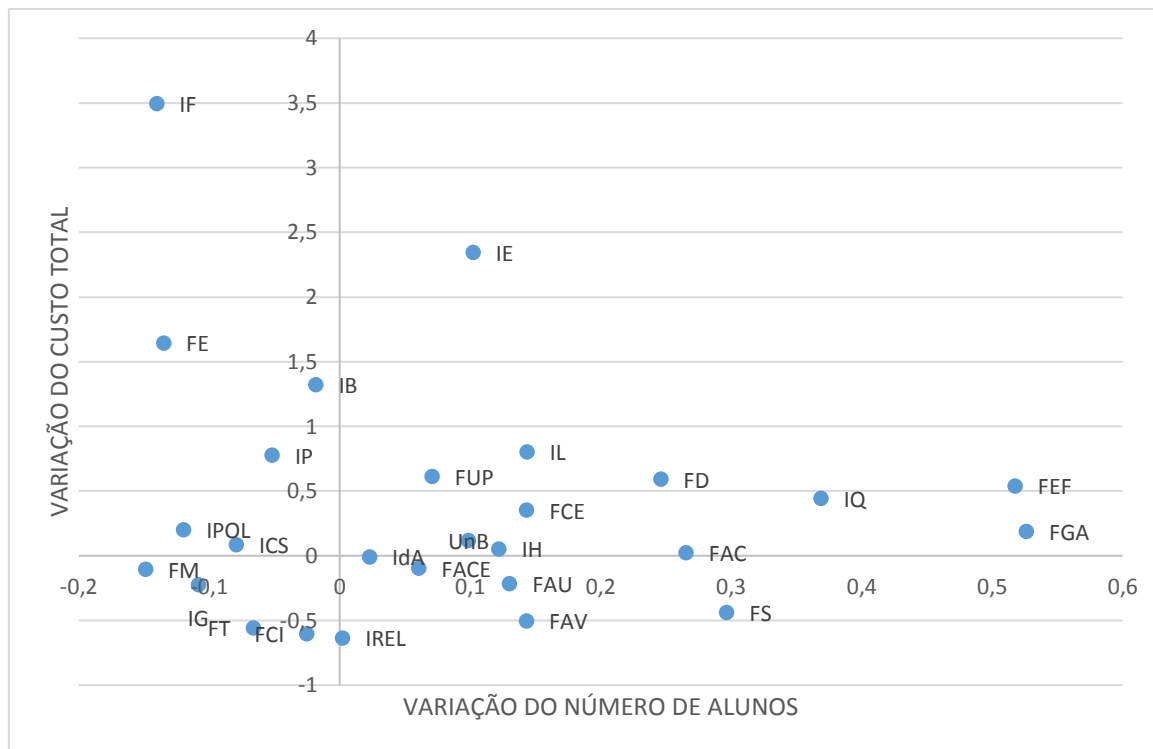
4 ANÁLISE DE DADOS

Para a análise comparativa da variação do custo total dos alunos da Universidade de Brasília entre os anos de 2011 e 2014, preparou-se gráficos de dispersão, com a variação do custo total e a variação do número de alunos de todos os institutos/faculdades constantes na Universidade.

4.1 Análise da variação do período 2011/2014

O período que compreende os anos de 2011 e 2014 foi o de maior distância temporal analisado. No ano de 2011 o custo total da Universidade foi de R\$468,8 milhões e do período analisado, foi o ano em que contava com a menor quantidade de alunos, um total de 31.720, resultando o valor de R\$14.780 para o custo-aluno. Já em 2014 o custo total apurado foi de R\$524,8 milhões e o número de alunos foi de 34.226, gerando um custo-aluno de R\$15.333. A variação de um ano para o outro foi de aproximadamente 11% no custo total e apenas 7% para o número total de alunos, conforme Gráfico 1.

Ao observar o custo-aluno, percebe-se que não houve grande alteração de valor. Dada a pequena diferença das variáveis dos anos em análise, foi encontrada aqui a menor variação do período analisado, de apenas 4%.

Gráfico 1 – Variação entre 2011 e 2014

Fonte: Elaboração própria

Ao analisar o Gráfico 1, é possível constatar o porquê da variação de 4%. O período de quatro anos é composto por oito semestres, que é o tempo de formação da maioria dos cursos da Universidade; logo espera-se que o número total de alunos compreendidos nesse período seja semelhante, o que aconteceu no período analisado e portanto explica a pequena variação.

No que tange o número total de alunos, 23 das 26 institutos/faculdades presentes no estudo seguiram um padrão de variação razoavelmente próximos e ficaram na faixa entre 20%, para mais ou menos. Se distanciaram dessa média o Instituto de Química (IQ), que sofreu variação de 36,89% alterando seu número de alunos de 656 para 898, assim como a Faculdade de Educação Física (FEF) que variou em 51,76%, aumentando seu número de alunos de 425 para 645. A Faculdade do Gama (FGA) apresentou o maior crescimento no número de alunos, passando de 1.290 para quase 2.000, o que representa um acréscimo de 52,64% de novos alunos. A Faculdade de Medicina (FM) obteve a maior redução dessa variável, passando de 867 alunos em 2011 para 738 em 2014, ou seja, uma redução de quase 15%. Nenhuma faculdade ou instituto impactou de forma significativa no número total de alunos na Universidade.

Tratando-se do custo total, a extensão das variações ocorridas foi bem maior, ocupando a faixa entre -74% e 349. Ao observar o Gráfico 1, é possível notar a existência de institutos/faculdades nas duas extremidades, o que significa que existiram faculdades que reduziram muito o seu custo comparando esses dois anos, como existiram faculdades que triplicaram o custo. Entre as que apresentaram redução de custo estão o Instituto de Relações Internacionais (IREL), a Faculdade de Tecnologia (FT) e a Faculdade de Agronomia e Medicina Veterinária (FAV). O IREL reduziu seu custo de R\$7,8 milhões para R\$2,8 milhões, gerando uma diminuição de 63,56% no seu custo total. A variação da FT foi uma redução de 55,82%, passando de R\$64,9 milhões para R\$28,6 milhões. Por fim, a FAV diminuiu seu custo total em um pouco mais de 50%, alterando seu custo total de R\$26,9 milhões para R\$13,3 milhões. O que explica a redução nos três institutos/faculdades citados foi a variação ocorrida entre os anos de 2011 e 2012 que será discutida logo mais.

Entre as que se destacaram pelo crescimento de seus custos totais estão o Instituto de Biologia (IB), a Faculdade de Educação (FE), o Instituto de Ciências Exatas (IE) e o Instituto de Física (IF). Apesar de não listados, diversos institutos/faculdade tiveram crescimento significativo de custos totais, porém optou-se por analisar os *outliers*, onde o aumento no custo total superou os 100%. O IB obteve uma variação de 132%, ou seja, elevou seu custo total de R\$17,1 milhões para R\$30,5 milhões. A variação da FE foi de 164%, passando de R\$13,9 milhões para R\$36,8 milhões. O IE apresentou uma variação de 234%, ou seja, seu custo total saltou de R\$12,1 milhões para R\$40,3 milhões. O IF sofreu variação de 350%, sendo esta a maior variação de todos os períodos estudados, alterou seu custo total de R\$3,5 milhões em 2011 para R\$15,8 milhões em 2014. As justificativas para tais variações serão expostas em seções posteriores.

Contudo, é interessante notar que mesmo apresentando diversos aumentos substanciais, a variação do custo total da Universidade foi de 11%, e isso é reflexo de ter ocorrido também algumas reduções significativas.

No que diz respeito a variação do custo-aluno, dos 26 institutos/faculdades, 12 apresentaram redução do custo-aluno, a exemplo da Faculdade de Ciência da Informação (FCI) que reduziu em 60%, a Faculdade de Arquitetura e Urbanismo (FAU) em 30% e a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE) em 15%, sendo o que o IREL apresentou a maior redução, de 64%, que pode ser explicada por não ter havido alteração no número de alunos (apenas um estudante a mais) e uma considerável redução do custo total.

Entre os institutos/faculdade que ficaram bem próximos de 0 na variação do custo-aluno estão a FEF, tendo variação positiva de 1,52%, a FM que apresentou variação de 5,06% e o Instituto de Artes (IdA) que obteve redução de 3,2%, o que na prática significa que seus custos totais cresceram proporcionalmente ao seu número de alunos.

Numa segunda faixa existem dez centro de custos como a Faculdade de Direito (FD) com variação de 27,62%, o Instituto de Letras (IL) com variação de 57,71% e o Instituto de Psicologia (IP) com crescimento de 87,49%, e a explicação para o crescimento desses citados é que houve um aumento no custo total que não foi acompanhado pelo crescimento no número de alunos. Quatro institutos/faculdades apresentaram variação superior a 100%. O IB apresentou variação de 136,4%, o IE de 203,27%, a FE de 205,8% e o IF de 422,6%. É curioso notar que mesmo apresentando uma variação maior em seu custo total, a variação custo-aluno do IE foi menor do que da FE, que se explica pelo número de alunos: no Instituto de Ciências Exatas houve um pequeno crescimento e na Faculdade de Educação houve redução.

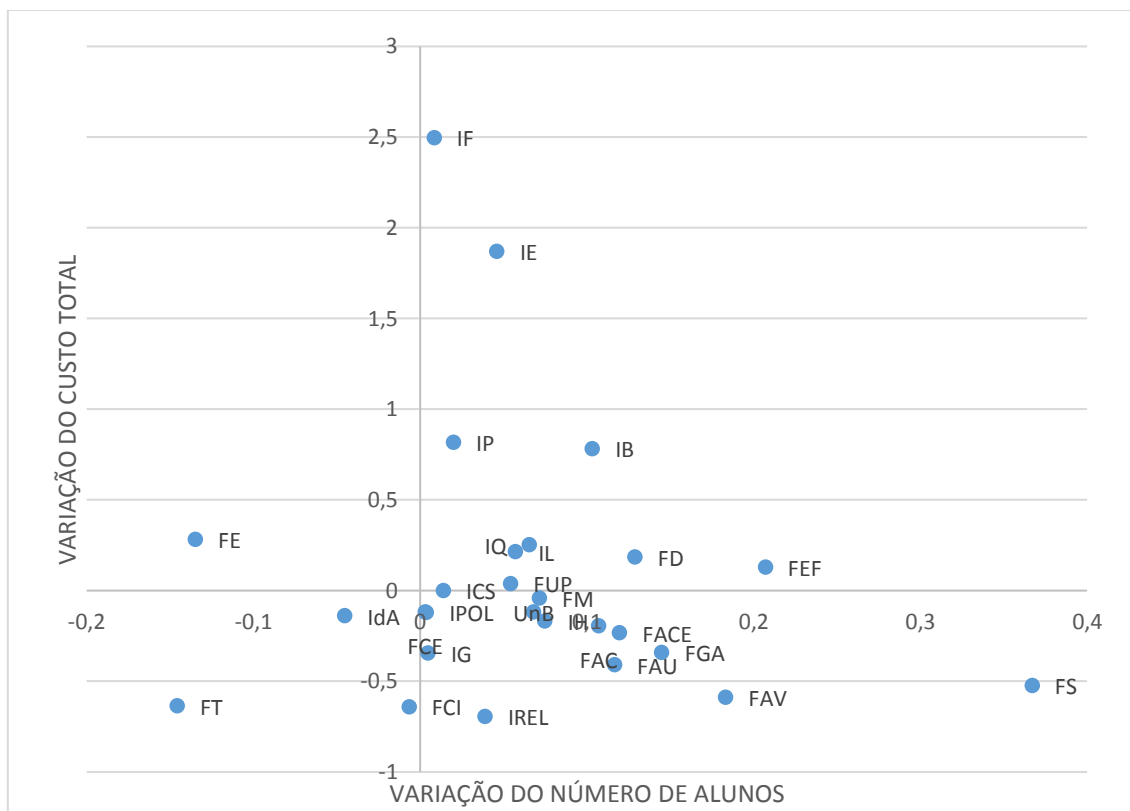
Após explanação do Gráfico 1, é possível compreender a variação ocorrida dentro desse período. Ele foi marcado por reduções significativas do custo total em alguns institutos/faculdades, elevados crescimentos em outros e aumento proporcional nos demais, explicando assim sua pequena variação. Já a variação do número de alunos, como já exposto anteriormente, não foi expressiva, acompanhando o custo total, resultando assim a variação de apenas 4% do período.

4.2 Análise da variação do período 2011/2012

Como já citado, no ano de 2011 o custo-aluno da Universidade foi de R\$14.780, resultado do custo total que foi de R\$468,8 milhões e do número de alunos que a época era de 31.720. Em 2012 ocorreu uma pequena redução no custo total da Universidade, que passou para R\$412,2 milhões e um aumento suscito no número de alunos, que subiu para 33.878, diminuindo o custo-aluno para R\$12.169, ou seja, o valor do custo total foi reduzido em 12% e o número de alunos cresceu em aproximadamente 7%.

A interação das variáveis nesse período gerou a maior variação registrada nos períodos analisados, pois houve queda no custo total e crescimento no número de alunos, ocasionando uma redução de 18% no custo-aluno, o que significa uma economia aproximada de R\$56,5 milhões.

Gráfico 2 – Variação entre 2011 e 2012



Fonte: Elaboração própria

Ao olhar para o Gráfico 2 é possível perceber a existência de um comportamento semelhante entre os centros de custo. Existe uma na faixa entre 0 e 20% no que tange a variação do número de alunos, e entre -50% e 30% ao se tratar da variação do custo total. Tal comportamento revela a discrepância ocorrida entre ele e os demais pontos que constam no Gráfico 2. É válido salientar que a variação sofrida pelo custo total e número de alunos da Universidade estão contidas nesse núcleo.

Apenas três institutos/faculdades não se encontram no intervalo da variação do número de alunos citado anteriormente. A primeira foi a FT que apresentou a maior redução de alunos no período, passando de 3.600 para 3.076, que representa uma variação de 15%, seguida pela FE, que passou a ter 1.245 alunos em 2012, contra os 1.439 de 2011, gerando uma variação de 13,5%. A FS foi quem mais recebeu novos alunos no período em questão, ela contava com 1.463 discentes no ano de 2011 e passou a ter exatos 2.000 em 2012, correspondendo a uma variação de 36,71%.

A variável custo total abrangeu uma grande amplitude, sua extensão vai de -69,49% até 249,56%. A unidade em que houve maior redução do custo total foi o IREL, que reduziu seu custo em 70%, mudando de R\$7,8 milhões para R\$2,3 milhões. A FCI diminuiu seus custos em mais de 64%, passando de R\$9,1 milhões em 2011 para R\$3,2 milhões em 2012. A FT obteve uma variação semelhante a da FCI, de 63,65%, que representa uma mudança de R\$64,9 milhões para R\$23,6 milhões, ou seja, uma economia de R\$41,3 milhões. Entretanto da mesma maneira que houve redução significativa de custos em alguns institutos/faculdades, a parte de cima do Gráfico 2 releva surpreendente crescimento em outros, sendo eles o IB, IP, IE e IF, três dos quatro foram apresentados na comparação de 2011/2014. A variação do IB foi de 78,07%, pois seu custo total saltou de R\$17,1 milhões para R\$30,5 milhões, devido à construção de um novo prédio. O IP apresentou variação de 81,58% no seu custo total, que passando de R\$12,4 milhões em 2011 para R\$22,5 milhões em 2012. O custo total do IE variou 186,92%, ele passou de R\$12,1 milhões para R\$34,6 milhões. O IF apresentou a maior variação do período estudado, de 249,56% alterando seu custo total de R\$3,5 milhões para R\$12,3 milhões.

Após análise comparativa entre os anos é possível compreender sua variação. Em 2012 viu-se tanto institutos/faculdades apresentando crescimento significativo em seu custo total, quanto os que apresentaram redução, 17 entre as 26 analisadas apresentaram diminuição de custo total, algumas chegando em até 30%. Além disso, apesar de modesta, houve variação do número total de alunos, o que também explica a variação de 18% em tal período.

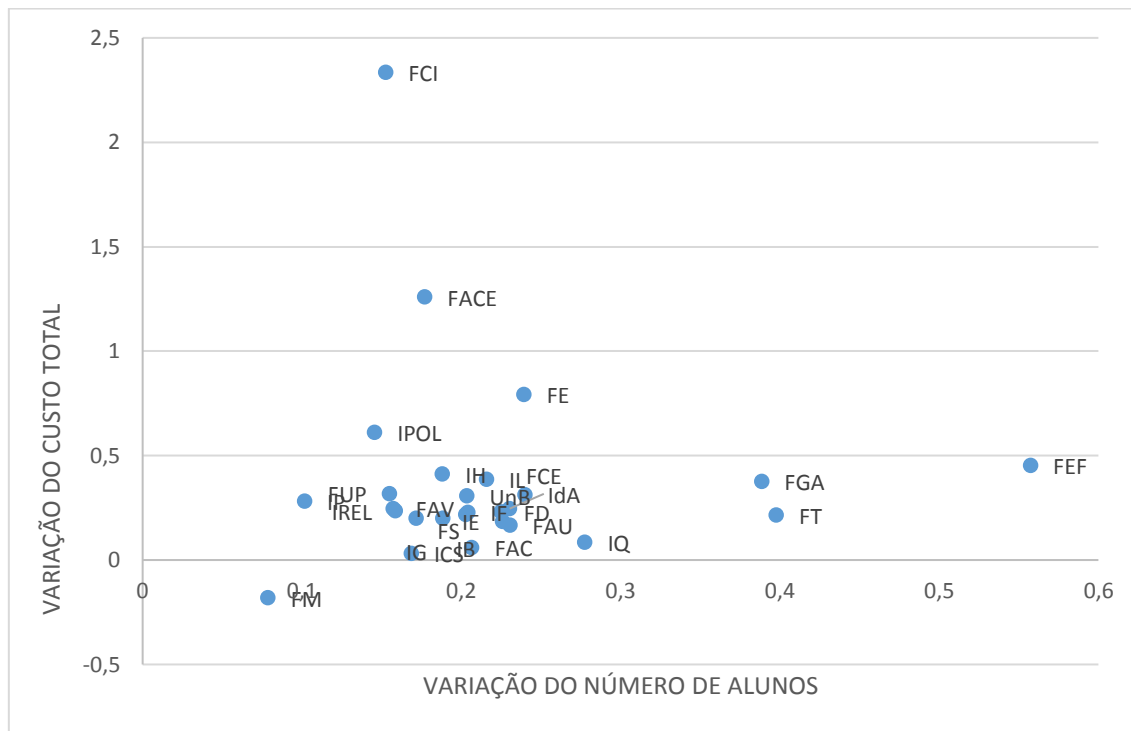
4.3 Análise da variação do período 2012/2013

Antagonicamente ao período anterior, nesse é percebido uma expansão da Universidade. Se em 2012 o custo total foi de R\$412,2 milhões em 2013 saltou para R\$538,1 milhões, ou seja, uma variação de 30,55%, que representa um gasto a mais de R\$125,9 milhões. O custo total da Universidade em 2013 juntamente com o número de alunos foi o maior registrado no período analisado. O número total de alunos passou de 33.878 em 2012 para 40.768 em 2013, que representa uma variação de 20,34%. Com isso é possível observar que o custo-aluno sofreu uma variação de 8%, alterando-se de R\$12.169 para R\$13.201.

A comparação entre as duas variáveis explica o porquê da pequena variação total diante da expansão ocorrida nesse ano. O custo total e o número total de alunos cresceu

de forma proporcional (30% e 20%), fazendo com quem a diferença do custo-aluno de 2012 para 2013 fosse de apenas 8%.

Gráfico 3 – Variação entre 2012 e 2013



Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 3 demonstra de forma clara o comportamento dos institutos/faculdades no período 2012/2013. Houve grande concentração em um mesmo ponto, dificultando a identificação dos institutos/faculdades contidos nesse aglomerado, tornando evidente que apenas cinco centros de custos apresentaram comportamento diferente.

Ao observar o crescimento do número total de alunos, fica nítido o processo de expansão sofrido pela Universidade nesse período, um aumento significativo de 6.890 vagas. Também é notável o fato de que nenhum instituto/faculdade sofreu redução no número de alunos, e isso ocorre apenas nesse ano. Além disso, apenas três unidades sofreram variação maior que 38%, e foram elas: FGA, FT e FEF. A FGA contava com 1.477 alunos em 2012 e passou a ter 2.051 em 2013, sofrendo uma variação de 38,86%. A FT apresentou variação de 39,79% no seu número de alunos, alterando de 3.076 para exatos 4.300. Já a FEF foi quem apresentou o maior crescimento do período, de 55,75%, que comparado aos outros anos vemos que não é uma grande variação e ainda assim foi a maior do período, e representa a alteração de seu quadro de alunos de 513 para 799.

Fora essas 3 unidades, as outras 23 ficaram na faixa entre 7% e 28%. A média geral foi de 21,87%. A menor variação de crescimento apresentada foi da FM, de 8%.

Assim como no número de alunos, a variação do custo total da maior parte dos institutos/faculdades também se encontram dentro do ponto de concentração. Entretanto quatro se destoaram, e foram elas a FM, a FE, a FACE e a FCI. Como no número de alunos, a FM foi a unidade que obteve a maior redução de custo total do período, apresentando uma variação de 19%, teve seu custo total reduzido de R\$39,1 milhões para R\$31,9 milhões, e um fato curioso sobre a FM foi que nesse ano ela apresentou o menor custo-aluno do período analisado, ficando esse valor sempre acima dos R\$40.000 por aluno, esse ano foi de R\$31.866. A FE apresentou um crescimento de 79,14%, que significa um aumento no seu custo total de R\$17,8 milhões para R\$31,9 milhões, resultando uma diferença de R\$14,1 milhões. A FACE mais que dobrou seu custo total, passando de R\$22,1 milhões para R\$49,9 milhões, o que representa uma variação de 125,75%. A diferença dos valores apresentados de um ano para o outro foi de significativos R\$27,8 milhões, que é causada pela construção de um prédio novo. Já a FCI apresentou a maior variação do período em análise, ficando em 233,41%, que significa uma alteração de R\$3,2 milhões para R\$10,9 milhões, que reflete uma diferença de R\$7,7 milhões. É interessante notar que apesar da FCI apresentar a maior variação em seu custo total, a diferença é inferior as outras duas unidades citadas.

Semelhantemente ao período de 2011/2012, no período 2012/2013 também houve a formação de um núcleo aonde se encontrava a maioria dos centros de custos analisados nesse estudo. Mas diferentemente do período passado, onde esse núcleo representava a grande redução de custos sofrida pela Universidade, o do período analisado mostra a expansão apresentada pela Universidade. É notável um crescimento gradual e proporcional em grande parte das unidades. Uma possível explicação no aumento dos custos pode estar no crescimento substancial dos contratos de terceirização; para uma afirmação mais incisiva é necessário uma pesquisa mais aprofundada, que foge ao escopo deste trabalho.

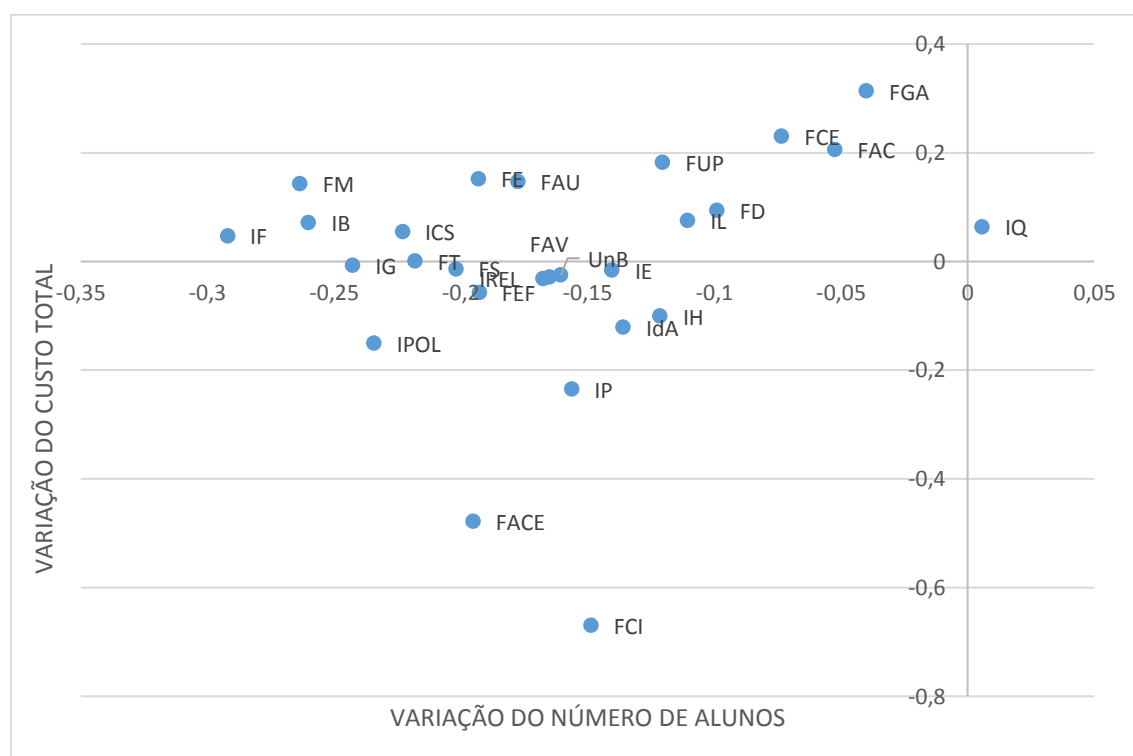
4.4 Análise da variação do período 2013/2014

O custo total da Universidade em 2013 foi de R\$538,1 milhões e ela contava com 40.768 alunos, sendo o custo-aluno de R\$13.201. Já em 2014, existiam 34.226 alunos e o custo total foi de R\$524,7 milhões, logo o custo-aluno foi de R\$15.333. A variação de

2,49% do custo total representa uma economia de R\$13,4 milhões para a Universidade, e a variação do número de alunos de 16% traduz uma redução de 6.542 alunos de um ano para o outro, o que gera uma variação de 16,15% do custo-aluno.

A variação apresentada pelo custo total foi modesta, menor que 3%, sendo a variação do número de alunos a variável que mais exerceu influência na análise desse período. Por conta do crescimento atípico no número de alunos de 2013, no período em análise aconteceu a maior redução observada no estudo, de mais de 16%. Logo, a redução do número de alunos fez com que o custo-aluno subisse em R\$2.132.

Gráfico 4 – Variação entre 2013 e 2014



Fonte: Elaboração própria

Ao comparar o Gráfico 3 com os demais períodos, não é possível observar a formação de um núcleo, pois apesar da variação do número de alunos ter ficado dentro de uma pequena faixa de extensão, houve diversas variações de custo total entre os institutos/faculdades.

No que tange a variação do número de alunos, esse período foi o único analisado em que a média dessa variável foi negativa, de -16,23%, bem próxima a variação do número de alunos da Universidade que foi de -16,05%. É importante salientar que dos 26 centro de custos analisados, 25 sofreram redução no seu número de alunos, sendo o IQ o

único a apresentar aumento no número de alunos, sendo essa variação de 0,56%, que representou um acréscimo de 5 alunos, passando de 893 para 898. O que apresentou a maior redução do período foi o IF, que diminuiu em quase 30% seu total de alunos, passando de 572 em 2013 para 405 em 2014. A FM apresentou a segunda maior redução, passando de 1.002 para 738, que representa uma variação de 26,35%. E o IB que obteve uma variação muito parecida com a da FM, de 26%, que significa que o número de alunos passou de 1.530 para 1.132. É curioso notar que os centros de custos que mais influenciaram na mudança do número total de alunos não foram os que sofreram as maiores variações. Os institutos/faculdades que exerceram maior influência nessa variação foram a FT, que sofreu uma redução de 938 alunos e teve uma variação de 21,81% e a FACE que contou com 703 alunos a menos no ano de 2014, indicando uma variação de 20%. A FAV foi quem apresentou a variação semelhante a ocorreu na Universidade, de -16,51%.

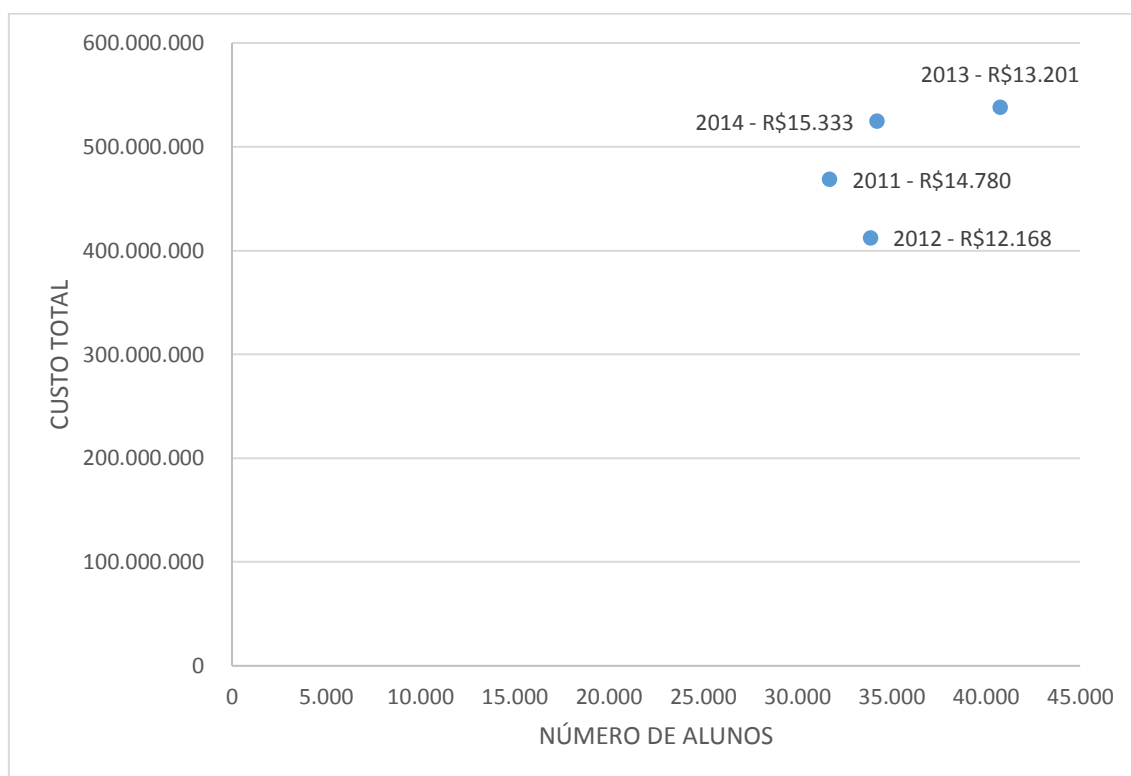
No que se refere ao custo total, sua média foi de -0,51%, ou seja, bem próxima a 0. Diferentemente dos demais períodos analisados, os *outliers* desse período tornam-se destaque pela redução, não pelo crescimento acentuado. As faculdades que se encontram fora da média são as mesmas destacadas no período 2012/2013: a FACE e a FCI. A FACE apresentou uma redução de 48% de um ano para o outro, diminuindo seu custo de R\$49,9 milhões para R\$26,1 milhões, que representa uma economia de R\$23,8 milhões. Tal variação pode ser explicada pelo grande aumento no valor do custo que ocorreu no período anterior. A variação expressa pela FCI foi ainda maior do que a da FACE, sendo representada por uma redução de 66,94% em seu custo total, saindo de R\$10,9 milhões em 2013 para R\$3,6 milhões em 2014. E que pode ser explicada pelo mesmo motivo da FACE, que foi ocasionado pelo grande aumento de custo que a faculdade apresentou em 2013. No que se refere a institutos/faculdade que expressaram um aumento em seu custo total, apenas 6 apresentaram variação maior 10%, sendo que a faculdade que mais expandiu seu custo total apresentou uma variação de 31,31%, e foi ela a FGA, que passou a gastar R\$3,5 milhões a mais de um ano para o outro. Seu custo total saltou de R\$11,4 milhões para R\$15,1 milhões. Outra que apresentou crescimento de custo foi a Faculdade de Ceilândia (FCE), expressa por uma variação de 23,05%, que é o reflexo do aumento de R\$20,4 milhões para R\$25,1 milhões. Um outro ponto que é importante frisar é que a variação expressa é determinada pelo tamanho do centro de custo e seu volume de gasto. Um exemplo desse período é a FAU e a FM, que apresentaram uma variação semelhante, de 14,63% e 14,27%, respectivamente, mas diferente ao se tratar do valor absoluto que

cada uma apresentou. Para a FAU essa variação representa um custo a mais de R\$1,1 milhões. Já para a FM essa variação foi o reflexo de um aumento de R\$4,5 milhões.

4.5 Variação do custo-aluno de 2011 a 2014

O custo-aluno da UnB é dado por meio da divisão entre o custo total da Universidade e o total do número de alunos. No Gráfico 5 pode-se observar a variação desse indicador entre os anos de 2011 a 2014.

Gráfico 5 – Variação do custo-aluno de 2011 a 2014



Fonte: Elaboração própria

Em 2011 a UnB contava com 31.720 alunos e apresentou custo total de R\$468,8 milhões, gerando um custo-aluno de R\$14.780. Em 2012 o número de alunos subiu para 33.878 e o custo total caiu para R\$412,2 milhões, resultando um custo-aluno de R\$12.168,64. Em 2013 o número de alunos seguiu crescendo, passando dessa vez para 40.768 e o custo total acompanhou o crescimento, passando para R\$538,1 milhões, gerando um custo-aluno de R\$13.201. No ano de 2014 o número de alunos recuou para

34.226, juntamente com o custo total, que passou para R\$524,7 milhões, ocasionando um custo-aluno de R\$15.333.

Ao comparar os anos de 2011 e 2012 pode-se perceber a ocorrência de efeitos contrários entre eles. O ano de 2011 apresenta um menor número de alunos e um custo total mais elevado do que o ano de 2012, revelando que esta interação das variáveis resulta em um maior custo-aluno, ou seja, quando o número de alunos decresce e o custo total aumenta, o reflexo é um custo-aluno mais alto, já o crescimento do número de alunos acompanhado da queda do custo total, resulta em um custo-aluno mais baixo.

O ano de 2013 evidencia outro comportamento da relação entre as variáveis, visto que esse ano apontou crescimento significativo do custo total e número de alunos no tocante a 2012. Entretanto o crescimento apresentado entre as variáveis foi proporcional, gerando uma pequena variação de 8% no custo-aluno, demonstrando que a elevação equilibrada entre as variáveis resulta em uma variação modesta.

A comparação de 2013 e 2014 releva outro efeito da interação das variáveis. A variação do custo total ocorrida de um ano para o outro foi menor que 2%, logo pode-se considerar que o custo se manteve inalterado. Porém o número de alunos sofreu variação de quase 20%. Com isso, revela-se que quando o custo total é constante e há queda no número de alunos, o custo-aluno é elevado.

Ao observar os anos de 2011 e 2014 é possível perceber a ocorrência de fato semelhante ao de 2012 e 2013, dado que houve crescimento equilibrado entre as variáveis, resultando a menor variação do custo-aluno do período estudado, de apenas 4%.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do trabalho foi analisar a variação do custo-aluno da Universidade de Brasília nos anos de 2011 a 2014, buscando verificar seu comportamento dentro desse período. Tal análise foi viabilizada através da apuração do custo-aluno da Universidade de Brasília feita pelo DPO desde 2002. Com isso a análise foi realizada e foi possível observar a mudança do comportamento influenciada pelas variáveis custo total e número de alunos.

O fato de ser um estudo de caso, o trabalho traz consigo as limitações inerentes a esse tipo de estudo como a impossibilidade de generalização. Outra limitação foi o curto espaço de tempo analisado.

Os resultados encontrados na pesquisa foram satisfatórios pois eles possibilitaram a visualização das mudanças ocorridas no custo total e número de alunos dentro do período. A pesquisa reforça a relevância da utilização da contabilidade de custos como mensuração de eficiência, eficácia e efetividade, pois a apuração de custos gera informações que auxiliam o gestor para sua tomada de decisão.

O presente trabalho se propôs a analisar a variação do custo-aluno, logo sua realização revelou a necessidade do aperfeiçoamento do sistema de apuração do custo-aluno para que esse proporcione melhor qualidade de informação, e assim, os benefícios decorrentes dela. Para pesquisas posteriores sugere-se o aperfeiçoamento do modelo já existente, assim como uma análise mais detalhada de cada centro de custo.

REFERÊNCIAS

- ALONSO, Marcos (1999) – **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, ano 50, no. 1, Jan-Mar. 1999, p.37-63.
- BARRETO FILHO, Sérgio Alberto. **O estudo dos Princípios da Eficiência, Eficácia e Economicidade na Administração Pública**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 112, maio 2013. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12851>. Acesso em jun 2016.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 30 de maio de 2016.
- _____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 5 de maio de 2000.
- _____. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: . Acesso em 30 de maio de 2016.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **O Modelo Estrutural da Gerência Pública**. Revista de Administração Pública, v. 42, n. 2, p. 391-410, Rio de Janeiro/RJ, 2008.
- _____, Luiz Carlos. **Reforma de Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo. Ed 34: Brasília: ENAP, 1998.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. – 6. Ed. – São Paulo : Atlas, 2015.
- DINIZ, Josedilton Alves; DIENG, Mamadou; MORAES, Edson Franco de. **A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental**. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro, EnANPAD, 2008. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B2727.pdf>>. Acesso em 10 de junho de 2016.
- FREY, K. **Políticas: um debate conceitual e reflexões referentes á prática de análise de políticas públicas no Brasil**. Planejamento e Políticas, Brasília, Ipea, 21, jun, 2000.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. Ed. Ampliada, revista e atualizada – São Paulo: Atlas, 2012.

- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**, v.1: uma abordagem gerencial; tradução Robert Biran Taylor – 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LUQUE, C. A. et al. **O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil**. Revista do Serviço Público, v. 59, n. 3, p. 309-331, 2008.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. 1. Ed. – 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos** – 9. Ed. – 9. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.
- MIRANDA, Nair Aguiar (Org.). **Fundação Universidade de Brasília**. Plano anual de atividades: orçamento programa interno – Brasília, 2005.
- MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. Dissertação, Unb 2003.
- PIERANTI, Octavio Penna; RODRIGUES, Silvia; PECCI, Alketa. **Governança e New Public Management: Convergências e Contradições no Contexto Brasileiro**. XXXI Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro/RJ, 2007. Disponível em <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B392.pdf>>. Acesso em 10 de junho de 2016.
- PIVETTA, Hedioneia Maria Foletto *et al.* **Ensino, pesquisa e extensão universitária: em busca de uma integração efetiva**. Linhas Críticas, Brasília, DF, v. 16, n. 31, p. 377-390, jul. /dez., 2010.
- SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil**. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, v. 10, n. 47 – Jul/Dezembro 2005.
- SANTOS, Joel. **Análise de Custos**. 4ª Edição, São Paulo, Atlas 2005.
- SCHRAMM, W. (1971, December). **Notes on case studies of instructional media projects**. Working paper for the Academy for Educational Development, Washington, DC.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.
- SOUZA, W. J. **Responsabilidade social corporativa e Terceiro Setor**. Brasília: Universidade Aberta do Brasil, 2008.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos** / Robert K. Yin ; tradução Ana Thorell ; revisão técnica Cláudio Damascena. – 4. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2010.
- _____, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A – INFORMAÇÕES 2011

Tabela 1 – Informações 2011

Instituto/faculdade	Custo total	Nº de alunos	Custo-aluno
FAC	R\$12.714.824	813	R\$15.639
FACE	R\$28.890.619	2.732	R\$10.577
FAU	R\$11.266.021	660	R\$17.070
FAV	R\$26.904.102	1.075	R\$25.027
FCE	R\$18.643.032	1.679	R\$11.104
FCI	R\$9.153.182	758	R\$12.075
FD	R\$11.155.425	1.031	R\$10.825
FE	R\$13.925.361	1.439	R\$9.677
FEF	R\$8.952.719	425	R\$21.090
FGA	R\$12.659.078	1.290	R\$9.817
FM	R\$40.798.227	867	R\$47.084
FS	R\$48.205.842	1.463	R\$32.950
FT	R\$64.945.115	3.600	R\$18.040
FUP	R\$11.786.834	1.139	R\$10.348
IB	R\$17.167.543	1.153	R\$14.889
ICS	R\$7.937.404	923	R\$8.600
IdA	R\$19.716.987	1.479	R\$13.331
IE	R\$12.065.986	1.367	R\$8.830
IF	R\$3.523.429	471	R\$7.481
IG	R\$10.965.932	637	R\$17.228
IH	R\$19.329.642	1.858	R\$10.406
IL	R\$23.136.170	2.374	R\$9.748
IP	R\$12.423.153	849	R\$14.641
IPOL	R\$5.111.829	527	R\$9.709
IQ	R\$9.744.744	656	R\$14.855
IREL	R\$7.813.117	461	R\$16.967

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE B – INFORMAÇÕES 2012

Tabela 2 – Informações 2012

Instituto/faculdade	Custo total	Nº de alunos	Custo-aluno
FAC	R\$10.219.345	900	R\$11.361
FACE	R\$22.127.915	3.059	R\$7.234
FAU	R\$6.628.341	737	R\$9.000
FAV	R\$11.027.612	1.272	R\$8.673
FCE	R\$16.436.369	1.684	R\$9.763
FCI	R\$3.282.055	753	R\$4.362
FD	R\$13.194.702	1.164	R\$11.336
FE	R\$17.851.373	1.245	R\$14.338
FEF	R\$10.084.620	513	R\$18.319
FGA	R\$8.332.169	1.477	R\$1.477
FM	R\$39.067.803	929	R\$42.076
FS	R\$22.913.825	2.000	R\$11.457
FT	R\$23.607.956	3.076	R\$6.371
FUP	R\$12.232.908	1.201	R\$10.190
IB	R\$30.571.076	1.272	R\$24.043
ICS	R\$7.920.552	936	R\$8.462
IdA	R\$16.947.112	1.412	R\$12.002
IE	R\$34.619.188	1.430	R\$24.218
IF	R\$12.316.595	475	R\$25.930
IG	R\$7.159.086	640	11.195
IH	R\$16.055.522	1.997	R\$8.042
IL	R\$28.035.479	2.510	R\$11.170
IP	R\$22.557.578	866	R\$26.063
IPOL	R\$4.486.875	529	R\$8.482
IQ	R\$12.189.409	699	R\$17.438
IREL	R\$2.383.823	479	R\$4.977

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE C – INFORMAÇÕES 2013

Tabela 3 – Informações 2013

Instituto/faculdade	Custo total	Nº de alunos	Custo-aluno
FAC	R\$10.811.269	1.086	R\$9.960
FACE	R\$49.954.518	3.601	R\$13.872
FAU	R\$7.722.738	907	R\$8.519
FAV	R\$13.733.860	1.472	R\$9.330
FCE	R\$20.478.512	2.072	R\$9.883
FCI	R\$10.942.603	868	R\$12.607
FD	R\$16.226.645	1.426	R\$11.379
FE	R\$31.978.323	1.543	R\$20.725
FEF	R\$14.627.804	799	R\$18.319
FGA	R\$11.459.583	2.051	R\$5.589
FM	R\$31.929.762	1.002	R\$31.866
FS	R\$27.498.509	2.377	R\$11.571
FT	R\$28.678.483	4.300	R\$6.670
FUP	R\$16.105.286	1.387	R\$11.616
IB	R\$37.187.216	1.530	R\$24.305
ICS	R\$8.154.956	1.094	R\$7.458
IdA	R\$22.229.771	1.751	R\$12.695
IE	R\$41.017.676	1.753	R\$23.399
IF	R\$15.123.317	572	R\$26.462
IG	R\$8.584.238	750	R\$11.446
IH	R\$22.658.250	2.373	R\$9.548
IL	R\$38.822.340	3.052	R\$12.720
IP	R\$28.864.286	954	R\$30.272
IPOL	R\$7.220.808	606	R\$11.916
IQ	R\$13.227.166	893	R\$14.820
IREL	R\$2.940.971	555	R\$5.304

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE D – INFORMAÇÕES 2014

Tabela 4 – Informações 2014

Instituto/faculdade	Custo total	Nº de alunos	Custo-aluno
FAC	R\$13.037.802	1.029	R\$12.670
FACE	R\$26.076.386	2.898	R\$8.998
FAU	R\$8.852.857	746	R\$11.875
FAV	R\$13.341.884	1.229	R\$10.856
FCE	R\$25.198.668	1.920	R\$13.124
FCI	R\$3.617.677	739	R\$4.895
FD	R\$17.744.047	1.285	R\$13.814
FE	R\$36.842.423	1.245	R\$32.065
FEF	R\$13.793.310	645	R\$21.402
FGA	R\$15.047.782	1.969	R\$7.642
FM	R\$36.485.980	738	R\$49.439
FS	R\$27.117.755	1.897	R\$14.295
FT	R\$28.690.364	3.362	R\$8.534
FUP	R\$19.035.223	1.220	R\$15.603
IB	R\$39.846.160	1.132	R\$35.215
ICS	R\$8.601.675	850	R\$10.120
IdA	R\$19.524.201	1.513	R\$12.909
IE	R\$40.340.142	1.507	R\$26.777
IF	R\$15.833.317	405	R\$39.095
IG	R\$8.522.722	568	R\$15.005
IH	R\$20.378.507	2.085	R\$9.774
IL	R\$41.731.510	2.715	R\$15.371
IP	R\$22.085.772	805	R\$27.436
IPOL	R\$6.135.573	464	R\$13.237
IQ	R\$14.068.030	898	R\$15.675
IREL	R\$2.846.817	462	R\$6.169

Fonte: Elaboração Própria