

Custos na educação a distância da UFSC: um estudo referente ao curso de graduação em Ciências Contábeis

RESUMO

Este trabalho objetiva aplicar o custeio por absorção na apuração dos custos do curso de graduação em Ciências Contábeis, na modalidade de educação à distância, e baseia-se no levantamento de custos realizado pela Diretoria de Educação a Distância da UFSC, servindo de base para a liberação dos recursos pelo MEC. Este paper desenvolveu-se através de uma pesquisa bibliográfica, apresentando-se conceitos sobre educação à distância e custeio por absorção. Realizou-se uma pesquisa documental no projeto pedagógico do curso em estudo, o que permitiu a apuração dos seus custos, sendo que se caracteriza como um estudo de caso. Apresenta-se a organização curricular do curso proposto, explicitam-se todos os custos envolvidos na seleção de candidatos, em visitas de avaliação aos pólos, na produção e reprodução do material didático, na oferta do curso, na seleção e capacitação de tutores e de professores, resultando numa planilha básica de custos que demonstra o custo aluno/ano no valor de R\$ 2.432,92. Contribui de forma teórica no sentido de expor conceitos sobre educação à distância e o custeio por absorção, e a legislação que determina o seu uso para avaliação de estoques e mensuração de resultados. A contribuição gerencial é de apresentar a realidade na apuração dos custos de um curso de graduação em Ciências Contábeis.

Palavras-Chave: Custos. Educação à distância. Custeio por absorção.

1. INTRODUÇÃO

O ensino superior no Brasil enfrenta realidades contrastantes, pois de um lado têm-se as instituições públicas voltadas para o atendimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão de acordo com os vínculos mantidos com a sociedade, e de outro lado, as instituições particulares, regidas sob interesses de auto-sustentação, não tanto preocupadas com pesquisa e extensão.

A partir de 1960, segundo Goulart, Vieira e Carvalho (2005) as universidades federais tiveram um grande impulso, ampliando-se instituições, cursos e vagas. Nas últimas duas décadas houve uma crescente expansão das instituições privadas, hoje predominantes no universo do ensino superior do Brasil.

Embora ocorram crises e críticas ao ensino superior brasileiro, há sempre espaço e novas formas de aprendizagem sendo desenvolvidas para as crescentes necessidades impostas pela evolução das técnicas organizacionais e de gestão. O conhecimento, segundo Terra (2001) passa a dominar a cena nas organizações, com suporte no fluxo informacional e nas tecnologias disponibilizadas. Abrem-se novas fronteiras para o processo de aprendizagem, em paralelo com as formas tradicionais de ensino.

A modalidade de educação a distância criou novas expressões que abrangem um campo mais amplo da ação de aprendizagem. Os cursos corporativos, desenvolvidos em universidades ou outros formatos acadêmicos, o ensino eletrônico a distância, *e-learning*, são modalidades que avançam e conquistam um espaço cada vez maior. Os cursos em educação a distância tem se tornado um elemento valioso na gestão do conhecimento, pois, são capazes com o uso dos recursos tecnológicos ofertar possibilidade de capacitação, atualização e treinamento numa concepção de tempo-espaço ampla e próxima.

A educação a distância é uma prática que tende a ampliar os programas de capacitação de recursos humanos, tornando-se ferramenta estratégica na gestão do conhecimento. A educação a

distância, como uma modalidade de ensino superior brasileiro, amplia os horizontes do conhecimento em áreas de grande dispersão espacial da população.

Em 28 de janeiro de 2005 a Secretaria de Ensino Superior, do Ministério da Educação (SESu/MEC) organizou o Grupo de Trabalho EaD (Educação a Distância) no Ensino Superior, com a finalidade de formular recomendações para ações estratégicas em educação superior à distância em âmbito nacional. Este grupo de trabalho ao final recomenda a criação de lei que regule a educação à distância, resultando no decreto nº 5622 de 19/12/2005. Este decreto caracteriza a educação à distância como modalidade educacional na qual a mediação didático-pedagógica no processo de ensino e aprendizagem ocorre com o uso de meios e tecnologias de informação e comunicação, com estudantes e professores, desenvolvendo atividades educativas em lugares ou tempos diferentes.

A UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina é uma das pioneiras no setor público a implantar a educação à distância no Brasil, através de curso de licenciatura em Física, Matemática e em Língua Brasileira de Sinais (Libras). A UFSC assume no ano de 2007, o compromisso junto ao MEC, de ofertar os cursos de educação a distância de: licenciaturas em Letras – Português, Letras – Espanhol, Ciências Biológicas, Filosofia, bacharelados em Administração, Economia e Ciências Contábeis, além de dois cursos de pós-graduação *lato sensu* em Gestão Pública e Formação de Professores em Tradução Literária, perfazendo nove novos cursos. Elabora-se o projeto pedagógico dos cursos, mas faz-se necessário também, obter-se os recursos necessários para implementar estes novos cursos.

O foco principal deste trabalho é demonstrar a aplicação de um método de custeio que proporcione apurar os custos que envolvem o curso de Ciências Contábeis, na modalidade à distância. O trabalho baseia-se no levantamento de custos realizados pela equipe de educação a distância da UFSC, sendo apresentados ao MEC para aprovação e posterior liberação de recursos à Universidade.

Este trabalho desenvolve-se através de uma pesquisa bibliográfica, disserta-se sobre conceitos de educação a distância e sobre o custeio por absorção. Realizou-se uma pesquisa documental junto ao projeto pedagógico do curso em estudo, para se conhecer e levantar os dados necessários à realização deste trabalho, além da utilização de entrevista não estruturada junto aos coordenadores do curso em análise buscou-se subsídios para apurar os custos pertinentes. O resultado obtido caracteriza-se como um estudo de caso, que segundo Gil (2002) é um estudo sobre um ou mais objetos, de modo que ao final se obtenha um amplo e detalhado conhecimento sobre o assunto.

2. REVISÃO CONCEITUAL

Apresentam-se os principais conceitos de educação à distância e de custeio por absorção como forma de fundamentar este trabalho.

2.1. EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

Há divergências entre os autores a respeito do termo a ser utilizado. Vargas (2003) apresenta que educação à distância, ensino à distância e treinamento a distância são usados de forma indistinta e identificam um mesmo processo de ensino, ou seja, o processo ensino-aprendizagem que ocorre fora do espaço físico de uma sala de aula tradicional.

Para Moore e Kearsley, 1996, p.2:

Educação a distância é o aprendizado planejado que normalmente ocorre em lugar diverso do professor e como consequência requer técnicas especiais de planejamento de curso, técnicas instrucionais especiais, métodos especiais de comunicação, eletrônicos ou outros, bem como estrutura organizacional e administrativa específica.

Há o entendimento que o ensino representa instrução, socialização de informação, adquirir conhecimento e formação técnica.

A educação a distância como prática educativa, deve ter o alcance social como instrumento de corrigir as desigualdades de formação e participação na sociedade. Como prática mediatizada, faz uso da tecnologia e seus rápidos avanços, o que permite entendê-la, segundo Maroto (1995), como um processo de planejamento, “um modo de pensar os currículos, os métodos, os procedimentos, a avaliação, os meios, na busca de tornar possível o ato educativo”.

É natural o entendimento que esse processo tem como base de apoio uma política institucional voltada para a concretização da prática educativa. De acordo com Garcia Aretio (1995)

A educação a distância distingue-se da modalidade de ensino presencial por ser um sistema tecnológico de comunicação bidirecional, que pode ser massivo e que substitui a interação pessoal na sala de aula entre professor e aluno, como meio preferencial de ensino pela ação sistemática e conjunta de diversos recursos didáticos, e o apoio de uma organização e tutoria que propiciam uma aprendizagem independente e flexível.

Garcia Aretio (1995) ainda apresenta os principais elementos constitutivos da educação a distância, sendo eles:

- A aprendizagem se dá pela via virtual sem a presença física do professor;
- O estudante constrói sua própria formação, sendo, portanto, um estudo individualizado e independente;
- É um processo de ensino-aprendizado mediatizado. A educação a distância viabiliza a autonomia dos estudantes no processo de aprendizagem, por meios de conteúdos adequados, formas de expressão mediatizadas pelos materiais didáticos, meios tecnológicos, sistemas de tutoria e de avaliação;
- O uso de tecnologias e recursos técnicos de comunicação, correio, rádio, TV, audiocassete, hipermídia interativa, internet;
- Comunicação bidirecional, buscando estabelecer relações dialogais, criativas, críticas e participativas.

A educação a distância deve ser entendida como uma prática educativa situada e mediatizada, uma modalidade de se fazer educação, de se democratizar o conhecimento. É, na realidade, uma alternativa pedagógica que acompanha as grandes transformações da atualidade e requer responsabilidades das IES e qualidade em todo processo de avaliação.

Laaser (2006) salienta que a Comissão Europeia de Bolonha (1999), definiu *e-learning* como um uso de novas tecnologias multimídias e internet com a finalidade de melhorar a qualidade do acesso a recursos e serviços, mediante o intercâmbio de informações, numa colaboração interativa. Segundo o autor, a educação a distância, especificamente o *e-learning* oferece um potencial muito amplo para complementar a mobilidade real com a mobilidade virtual.

Diante da proposta do governo federal de através de suas universidades públicas ofertarem a modalidade de educação à distância, verificou-se a necessidade de se apurar os custos desta nova modalidade de ensino, a para tanto, buscou-se dentro da bibliografia existente aplicar-se um

método que atendesse as expectativas das IES (Instituições de Ensino Superior), bem como possibilitasse a liberação de recursos por parte do MEC.

2.2. CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Este custeio caracteriza-se pela apropriação de todos os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis aos produtos fabricados e ou serviços prestados pela empresa. Os custos diretos são identificados e alocados diretamente aos produtos/serviços fabricados ou prestados e os custos indiretos são apropriados aos produtos/serviços de acordo com critérios de rateios definidos pela empresa. Horngren et al. (2004, p. 34) preceituam que o custeio por absorção é composto dos custos inventariáveis, ou seja, “são todos os custos de um produto considerados ativos quando incorridos e que depois se tornam o custo das mercadorias vendidas quando o produto é vendido. Para empresas do setor de produção, todos os custos de fabricação são inventariáveis”. Os autores conceituam o custeio por absorção como sendo o método no qual todos os custos são incluídos como custo do produto, ou seja, o produto absorve todos os custos de produção.

Para Ching (2005) o custeio por absorção se caracteriza como um sistema de alocação de custos de dois estágios. No primeiro os custos fixos são alocados aos centros de custos de serviços e produtivos, e no segundo estágio, são alocados dos centros de custos produtivos para os produtos.

Segundo Stark (2007) este custeio considera como sendo componentes do custo industrial todos os elementos que estão direta ou indiretamente ligados ao processo de produção. Assim o custo de cada unidade produzida se compõe de custos variáveis de produção e de custos fixos atribuídos aos setores ou ao período em que ocorre a produção, reconhecendo assim que neste método o custo unitário do produto é afetado pelo volume de produção.

Para Horngren et al. (2004, p.269) “o custeio por absorção é o método utilizado sob os princípios contábeis geralmente aceitos para relatórios para fins externos e declarações fiscais na maioria dos países”.

Maher (2001) comenta que há entre os diversos autores um debate sobre o custeio por absorção com o custeio variável. Segundo o autor:

Em sua maior parte, as diferenças de opinião originam-se da busca por um método “conceitualmente superior” de avaliação de estoques e de mensuração do lucro, para fins de elaboração de demonstrações financeiras externas. Nossa perspectiva é muito diferente. Não estamos tão preocupados com a escolha de uma medida “verdadeira” do valor do estoque ou do lucro líquido quanto estamos com a escolha de uma medida de custo que seja mais adequada para a tomada de decisão, após a consideração dos custos e benefícios dos métodos de custeio alternativo. A medida de custo mais adequada geralmente depende da situação – depende da natureza da decisão, do custo em análise, das preferências do tomador de decisão, e de muitos outros fatores. [...]. O objetivo do contador é fornecer a informação mais adequada ao contexto específico da decisão. O método adequado depende da decisão a ser tomada.

O custeio por absorção é demonstrado na figura 1, onde os custos de produção são formados pela soma de custos variáveis de produção e de custos fixos de estrutura, alocados para a produção da empresa – representada pela Produção em Elaboração. Posteriormente, parte desses custos são alocados para os Produtos Acabados que ao serem vendidos são transformados em Custos dos Produtos Vendidos. A descrição claramente condiciona o método dentro dos critérios propostos pela Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações. Ching (2005) afirma que este sistema tem como característica principal valorizar os estoques e o custo das vendas e assim atender as necessidades dos relatórios financeiros.

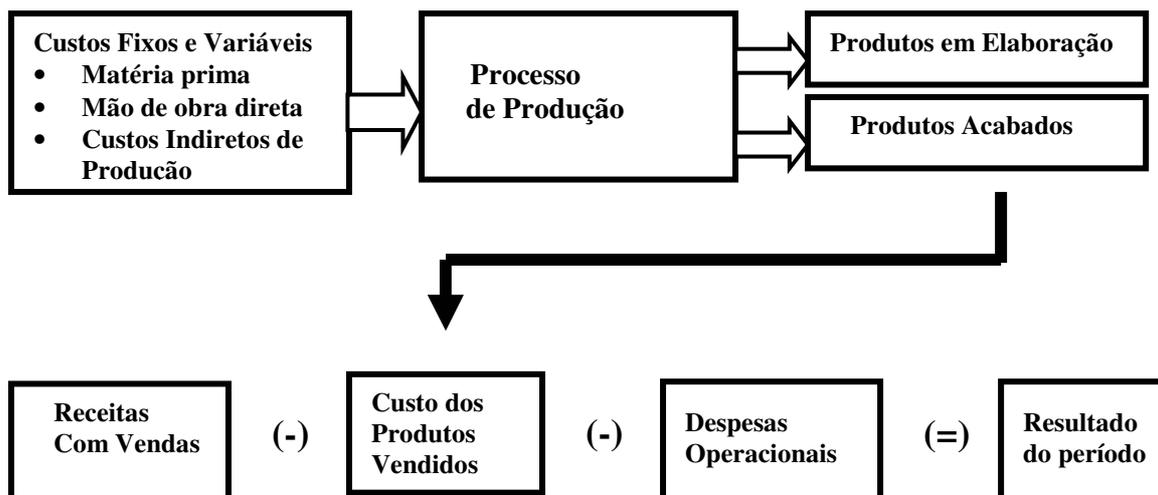


Figura 1 – Custeio por absorção
Fonte: Elaborado pelos autores

No Brasil a Lei nº 6404/76 de 15 de dezembro de 1976, em seu artigo 183 que trata dos critérios de avaliação do Ativo no Balanço Patrimonial, determina que “II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção...”. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6404, não modificou o artigo 183, com relação aos critérios de avaliação de ativos referentes aos estoques. A Lei nº 6404/76 foi regulamentada pelo Decreto Lei nº 1598 de 26/12/1997, e no item que trata do Custo dos Bens ou Serviços, em seu artigo 13 há uma clara alusão ao uso do custeio por absorção, conforme se apresenta:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º -

Assim, no artigo 13 § 1º, item ‘a’, ‘b’, ‘c’, ‘d’ e ‘e’, esclarece quanto a intenção do uso do custeio por absorção para uso contábil na determinação dos custos de produção, uma vez que custos, em tese considerados fixos, como supervisão, locação e depreciações, são contemplados na formação do custo de produção.

Apesar das críticas de diversos estudiosos quanto ao uso do custeio por absorção, principalmente pela utilização de rateio para custos fixos, ainda é um dos métodos mais utilizados por empresas no Brasil. Pesquisa realizada pela Revista Brasileira de Contabilidade

apresenta uma relação de 58% entre as empresas pesquisadas na região da Grande São Paulo como utilizadoras do custeio por absorção na determinação do custo de seus produtos.

3. O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NA MODALIDADE À DISTÂNCIA

O curso de Ciências Contábeis na modalidade a Distância está baseado no decreto 5.622, de 16 de dezembro de 2005 e responde ao edital do Ministério da Educação MEC/ 01, de 16/12/2005. É desenvolvido através de parceria da UFSC com a Universidade Aberta do Brasil (UAB) /MEC. As atividades de educação à distância na UFSC são regidas pela portaria MEC/1063/2003 e pela resolução nº 002CUn/UFSC, que regulamentam as atividades de educação à distância.

Tal projeto se insere na política educacional do país de redução dos desequilíbrios regionais e deve cumprir o que prescreve o Decreto nº 5622/2005, no que se refere ao ensino de graduação à distância. Por outro lado, a UFSC tem cursos a distância aprovados e reconhecidos pelo MEC segundo as portarias 1063/2003 e 873/2006.

Dispõe o Departamento de Ciências Contábeis de 31 professores efetivos, dos quais 1 (um) tem regime de 40 horas semanais, em caráter excepcional, e outro tem regime de 20 horas semanais; todos os demais possuem dedicação exclusiva à UFSC.

O Curso de Graduação em Ciências Contábeis na modalidade a distância tem o objetivo de formar Bacharéis com profundo conhecimento das técnicas e práticas contábeis, capacitando-os a atuar de forma ética e socialmente responsável no processo de geração, análise e comunicação de informações contábil-gerenciais.

O curso está endereçado para a formação de profissionais na área de Ciências Contábeis e tem uma oferta de 580 vagas para os pólos, conforme Tabela 1 a seguir:

Tabela 1 – Demonstrativo da população alvo e número de vagas

CIDADE	ESTADO	Nº ALUNOS
Cruzeiro do Oeste	Paraná	50
São Gabriel do Oeste	Mato Grosso do Sul	50
Esperantina	Piauí	50
Seberi	Rio Grande do Sul	50
Tapejara	Rio Grande do Sul	50
Tio Hugo	Rio Grande do Sul	50
São Francisco de Paula	Rio Grande do Sul	50
Hulha Negra	Rio Grande do Sul	50
Jacuizinho	Rio Grande do Sul	50
São Luis do Anauá	Roraima	20
Pacaraima	Roraima	20
Amajari	Roraima	20
Rorainópolis	Roraima	20
Boa Vista	Roraima	50
TOTAL		580

Fonte: Elaborado pelos autores

A organização curricular do curso obedece a modalidade de EaD com atividades presenciais e a distância, agrupadas em três núcleos: formação básica, formação profissional e formação técnico-prática. Também desenvolve atividades complementares compreendendo: atividades de iniciação à docência e pesquisa, exercício de monitoria, participação em pesquisas e projetos institucionais (PET/PIBIC/Funpesquisa), outros projetos de pesquisa, trabalho técnico, participação em congressos, seminários, conferências e palestras assistidas, defesas de dissertação de mestrado e tese de doutorado assistidas. Também faz parte deste rol,

artigos publicados em revistas com ‘*referee*’, de forma individual ou coletiva, artigos publicados em revistas sem ‘*referee*’, de forma individual ou coletiva, apresentação de trabalhos em eventos científicos ou publicação em anais de congressos, de forma individual ou coletiva, participação em concursos, exposições e mostras, premiação em concursos de caráter nacional/internacional, realização de estágio não-curricular, realização de estágio em Empresa Júnior/Incubadora de Empresa, participação em projetos sociais, atividade profissional específica comprovada, participação em entidade de representação estudantil específica e atividades de extensão. As disciplinas somam uma carga horária de 2.778 horas e as demais atividades tenham 300 horas, perfazendo um total de 3.078 horas no curso.

O curso se desenvolve na modalidade a distância com encontros e atividades presenciais seguindo as exigências do decreto 5622 de 12/2005. O curso tem como recursos básicos: materiais impressos; recursos informatizados no modo contínuo e *on-line*, aulas gravadas e videoconferência. Conta com uma equipe multidisciplinar para desenvolver os serviços básicos de produção, editoração, publicação de materiais impressos; produção e disponibilização de materiais *on-line*; transmissão de videoconferências, docência, tutoria, secretaria, coordenação de pólos, gestão de infra-estrutura física e de ambiente *on-line*. A organização desta equipe atende aos padrões básicos definidos pela instituição. Além disto, o Curso de graduação em Ciências Contábeis contará com o **Laboratório de Prática Pedagógica Contábil**, um sistema desenhado a partir da concepção da grade curricular, disciplinas, módulos ou conteúdos ministrados no curso de Ciências Contábeis.

4. OS CUSTOS APURADOS PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Os cursos ofertados pela UFSC na modalidade à distância através da SEED/MEC, em parceria com a UAB – Universidade Aberta do Brasil são totalmente financiados com recursos federais do MEC e do FNDE (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação), portanto tem caráter de gratuidade. No entanto, para a liberação dos recursos por parte do MEC cada instituição apresentou os respectivos demonstrativos de custos, por curso aprovado, discutidas junto ao MEC antes da sua aprovação e liberação dos recursos.

Assim, para o curso de Ciências Contábeis da UFSC, estruturou-se um demonstrativo onde se contemplou os custos fixos e variáveis, atendendo os princípios que norteiam o Custeio por Absorção. Os custos fixos considerados como custos de estrutura, foram considerados como contra partida da UFSC e das cidades envolvidas, portanto, não entram no cálculo do custo-aluno. Os custos de seleção de tutores e de capacitação do corpo docente em educação a distância incorrido pela UFSC, para efeito de cálculo do custo do curso de Ciências Contábeis foi rateado de acordo com o número de tutores selecionados e de professores formados. Para efeito deste trabalho este cálculo não será demonstrado.

A estrutura dos custos apurados está dividida em 6 partes sendo elas: Processo de seleção dos alunos, visita de avaliação de pólos, produção e preparação de material didático e gasto com a oferta do curso, seleção e capacitação de tutores e de professores.

4.1. PROCESSO DE SELEÇÃO DOS ALUNOS

Os custos referem-se elaboração de provas, impressão, aplicação, correção e divulgação dos resultados, além do processo de inscrição dos alunos para a realização da seleção. Este serviço foi terceirizado junto a uma Fundação ligada a UFSC, incorrendo-se num custo de R\$ 127.241,00, sendo classificado na rubrica de Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica.

4.2. VISITA DE AVALIAÇÃO DOS PÓLOS

A avaliação dos pólos é um processo onde se verifica as condições mínimas necessárias para o curso possa funcionar, observando-se: espaço físico para abrigar os alunos, condições mínimas para teleconferência, videoconferência, acesso a internet, número de computadores compatíveis com número de alunos, entre outras condições. As avaliações são realizadas por técnicos e professores da UFSC ligados a área de educação à distância.

Neste item dois custos são incorridos, sendo eles: Passagens e diárias. Levantou-se a necessidade de visita aos pólos referentes ao curso em estudo, constatando-se que duas pessoas visitariam as cidades pólos, permanecendo por um período um dia em cada localidade. As passagens foram calculadas tendo por base o local de destino considerando-se viagens aéreas e terrestres, de acordo com o preço corrente no mercado, considerando-se a expectativa de alta de preços de acordo com os índices de inflação anuais. Apurou-se, então valores para passagens R\$ 29.764,00 equivalentes a 14 viagens (ida e volta).

As diárias por tratar-se de recursos federais, os valores foram considerados os aprovados no decreto 5.554 de 04/10/2005, cujos valores variam, para capitais o valor de R\$ 116,82 e para as demais cidades R\$ 103,08 por dia. Apurou-se a necessidade de 26 diárias no valor de R\$ 103,08, resultando em R\$ 2.680,08 e mais 2 diárias no valor de R\$ 116,82 no valor total de R\$ 233,64, cujo montante soma R\$ 2.913,72.

4.3. DESPESAS COM A OFERTA DO CURSO

Trata-se do processo de proporcionar o funcionamento de atividades inerentes a oferta do curso, tais como: encontros presenciais nas cidades pólos, materiais de consumo de secretarias, despesas de reprografia, manutenção de equipamentos de vídeo-conferência, gastos com locomoção de professores, serviços de pessoa física e bolsas de professores, coordenadores e de tutores de pólos presenciais e a distância.

As passagens foram calculadas considerando os critérios já citados perfazendo um total de R\$ 67.280,00. Com relação a passagem terrestre considerou-se um preço básico na faixa de R\$ 300,00 para as todas as localidades indiferente da sua localização geográfica, apurando-se o valor de R\$ 24.000,00.

As diárias foram calculadas de acordo com o decreto 5.554 de 04/10/2005. Verificou-se a necessidade de 312 diárias no valor de R\$ 103,08, resultando em R\$ 32.190,96 e mais 40 diárias no valor de R\$ 116,82 no valor total de R\$ 4.672,80, cujo montante soma R\$ 36.863,76. O critério utilizado foi nº de professores e coordenadores em visita as cidades pólos, multiplicado por dois dias de permanência nos locais.

O material de consumo foi calculado em função da quantidade de pólos e de alunos, considerando-se um consumo médio de material de expediente – papel A 4, cartuchos de tinta, toner para impressora, canetas, clips, grampo para grampeador e outros – numa média mensal de R\$ 450,00, logo para um ano (12 meses), o montante de \$ 5.400,00.

Previu-se gastos com reprografia de no mínimo 20 cópias por aluno. Como o curso tem 580 alunos, haveria um gasto equivalente a 11.600 cópias xérox, que a um custo médio de R\$ 0,10 por cópia monta o valor total de R\$ 1.160,00.

Os gastos com manutenção de equipamentos de vídeo-conferência foram estimados considerando-se os cursos já existentes da UFSC, prevendo-se em torno de R\$ 12.000,00 o custo da manutenção desses equipamentos, que pertencem a UFSC.

Os gastos com locomoção de professores aos pólos refere-se a necessidade de traslado para pólos onde há dificuldades de referentes a horários frequentes de ônibus, sendo

mais conveniente a locação de veículos. Nesta rubrica estão os gastos com a locação do veículos, a diária do motorista, e os gastos com o combustível do veículo locado. Verificou-se que a média por viagem, no Estado de Santa Catarina representa um valor de R\$ 440,00. Utilizou-se o critério da viagem de 11 professores e um coordenador em visita ou encontros presenciais aos 14 pólos, representando um número de 168 locações, obtendo-se um montante de R\$ 73.920,00.

Os serviços de pessoa física representam os gastos relativos a serviços prestados por servidores ou pessoal contratado para desenvolver atividades de secretaria do curso, de suporte a rede, e de apoio administrativo. Apurou-se a necessidade de 3 pessoas com salários que correspondem em média a R\$ 1.000,00, recaindo sobre os mesmos encargos que correspondem a 20%, ou seja um custo total de R\$ 3.600,00 mensais ou R\$ 43.200,00 anuais.

As bolsas para professores têm como fonte de recursos o FNDE, que tem como características não sobrepor o pagamento a professores que já dispõem de bolsas da Capes ou do CNPq. As bolsas são pagas a professores que exerçam a atividade de coordenadores, professores conteudistas – aqueles que irão produzir o material, e professores formadores – aqueles que irão ministrar a disciplina, sendo seu valor de R\$ 1.200,00, indiferente da atividade desenvolvida. Em nenhum dos casos deverá haver a sobreposição de bolsas, ou seja, se o professor coordenador também ministrar aulas, receberá uma bolsa pelo FNDE e a outra bolsa será paga por Fundação ligada a Universidade.

Neste caso, constatou-se, para o primeiro ano de oferta do curso que não há professores com bolsas Capes ou CNPq, e que 4 professores coordenadores irão ministrar aulas neste primeiro ano, e deverão receber bolsas através da Fundação. Assim, calculou-se que 4 professores percebendo R\$ 1.200,00 durante 12 meses, somam R\$ 57.600,00 a ser pago com recursos do MEC, mas gerenciados por Fundação.

As demais bolsas têm recursos oriundos do FNDE, sendo que os professores, coordenadores de curso, e tutores recebem os recursos diretamente em agência do Banco do Brasil, através de um cartão de benefício. Estão alocados como bolsistas que receberão recursos pelo FNDE no curso em estudo: 2 coordenadores de curso, 13 professores formadores, 12 tutores a distância e 23 tutores presenciais. Os custos envolvidos são os constantes da Tabela 2, a seguir:

Tabela 2: Custos com pagamento de bolsas

Bolsista	Quantidade	Tempo	Valor unitário	Valor total
Coordenadores	02	12 meses	R\$ 1.200,00	R\$ 28.800,00
Professor Formador	13	6 meses	R\$ 1.200,00	R\$ 93.600,00
Tutor a distância	12	12 meses	R\$ 600,00	R\$ 86.400,00
Tutor presencial	23	12 meses	R\$ 500,00	R\$ 138.000,00
TOTAL GERAL				R\$ 346.800,00

Fonte: Elaborado pelos autores

O número de tutores foi determinado atendendo padrão estabelecido pelo MEC, na seguinte proporção: tutores a distância – uma para cada 50 alunos, e tutores presencial – um para 25 alunos. O valor das bolsas dos tutores é determinado pelo MEC.

4.4. DESPESAS COM A PRODUÇÃO E REPRODUÇÃO DO MATERIAL DIDÁTICO

São computados os gastos de professores conteudistas, material de consumo, despesas com postagem, despesas de reprodução do material/impressão, guia do aluno, guia do professor, identidade visual, adequação de linguagem para ensino a distância, projeto gráfico, desenvolvimento e manutenção de AVA (Ambiente Virtual de Aprendizagem) entre outros.

O material de consumo foi calculado em função da quantidade de pólos e de alunos, considerando-se um consumo médio de material de expediente – papel A 4, cartuchos de tinta, *toner* para impressora, canetas, clips, grampo para grampeador e outros – numa média mensal de R\$ 450,00, logo para um ano (12 meses), o montante de \$ 5.400,00.

Gastos com postagem calculou-se tendo por base que o curso tem 580 alunos, no entanto, está se prevendo um acréscimo de 20% tanto na confecção do material, como na postagem do mesmo. Então está se utilizando o número de 700 livros por disciplina, sendo ofertado no primeiro ano 11 (onze) disciplinas, considerando-se um custo de postagem médio de R\$ 5,00, obtém-se um custo total de R\$ 38.500,00.

Na impressão dos livros considerou-se o custo médio de outros cursos ofertados pela UFSC, cujo valor médio de um livro com média de 150 páginas é de R\$ 15,00. Prevendo-se neste primeiro ano um total de 11 disciplinas, 700 livros por disciplina e um custo de R\$ 15,00 por livro, resulta num custo total de R\$ 115.500,00.

Na confecção do guia do aluno, guia do professor, identidade visual, adequação de linguagem para o ensino a distância, projeto gráfico, desenvolvimento e manutenção de AVA, contratou-se uma equipe especializada com um valor mensal de R\$ 8.000,00 perfazendo um total anual de R\$ 96.000,00.

4.5. SUPORTE DE SISTEMA CONTÁBIL PEDAGÓGICO

O sistema contábil pedagógico é utilizado para colocar em prática o aprendizado da área contábil. A sua utilização inicia-se já no primeiro semestre, quando do ensino de contabilidade básica denominada Contabilidade I.

Neste sistema cada aluno cria a sua empresa virtual e exercita as práticas contábeis de acordo com as atividades organizadas pelos professores, de forma que se armazenada todos os lançamentos contábeis realizados da primeira até a última fase. O ambiente é pautado na mediação aluno/professor/conteúdo, de modo que cada disciplina estudada forme a base para as disciplinas seguintes. Desta forma o aluno poderá fazer a análise dos dados armazenados, através do levantamento de demonstrações contábeis, possibilitando a construção de cenários e a organização de conteúdos na forma de problemas estruturados, estudos de casos, simulações, etc.. Isso permite desenvolver habilidades e competências na prática da contabilidade e áreas correlatas, aplicando-se aos procedimentos fiscais, operações com mercadorias, notas fiscais, livros fiscais, procedimentos contábeis e jurídicos de abertura de empresas, baixas e outros.

Os custos compreendem gastos com 1 programador, e de bolsistas alunos dos cursos ligados a programação de sistemas da UFSC, cujo valor mensal corresponde a R\$ 7.200,00, durante 12 meses, resultando num custo anual de R\$ 86.400,00.

4.6. SELEÇÃO E CAPACITAÇÃO DE TUTORES E CURSO DE CAPACITAÇÃO DE PROFESSORES

A UFSC através do seu Núcleo de Educação a Distância promoveu a seleção e capacitação de tutores e também curso de capacitação aos professores que elaboraram o material didático e os professores que ministrarão as aulas em educação a distância. Os recursos destas capacitações foram oriundos do MEC e para efeito de distribuição dos custos ao curso em estudo, utilizou-se o critério da quantidade de pessoas capacitadas.

Em função da aplicação deste critério os custos da seleção e capacitação de tutores soma R\$ 123.406,50. Levou-se em consideração que houve a capacitação de 35 tutores tendo um custo unitário por tutor de R\$ 3.525,90.

Tabela 3: Custos do curso de ciências contábeis à distância

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC				
Curso: CIÊNCIAS CONTÁBEIS			CUSTO TOTAL	1.411.091,88
Alunos: 580 Pólos atendidos: 14			Custo/aluno ano	2.432,92
		VALOR (R\$ 1,00)		
	UNID.	QUANT.	UNID.	TOTAL
Processo de Seleção dos Alunos				
Serviços contratados para a seleção	1	1	27.241,00	127.241,00
Visitas de Avaliação dos Pólos				
Diárias	1	28	104,06	2.913,72
Passagens	1	14	2.126,00	29.764,00
Sub-total				32.677,72
Despesas com a Oferta do Curso para o 1º e 2º Semestres				
Diárias (deslocamento dos prof. e coord. aos pólos)	1	353	104,43	36.863,76
Passagens aéreas (deslocamento dos prof. e coord. aos pólos)		120		67.280,00
Roraima	1	16	1.200,00	19.200,00
Paraná	1	16	230,00	3.680,00
Mato Grosso do Sul	1	16	375,00	6.000,00
Rio Grande do Sul	1	16	300,00	4.800,00
Piauí	1	16	600,00	9.600,00
Passagens terrestres (deslocamento dos prof. e coord.)	2	40	300,00	24.000,00
Material de consumo (material de expediente, entre outros)	1	12	450,00	5.400,00
Despesas com reprografia	1	11600	0,10	1.160,00
Gastos com manutenção de equipamentos videoconferência	1	12	1.000,00	12.000,00
Gastos com locomoção de professores (locação carros)	12	14	440,00	73.920,00
Serviços de terceiros Pessoa física	3	12	1.000,00	36.000,00
Encargos sociais Pessoa física 20%	1	20%	36.000,00	7.200,00
Bolsas para Professores - Via Fundação	4	12	1.200,00	57.600,00
Coordenador/ Suplente da UAB IFES	2	12	1.200,00	28.800,00
Professores Formadores	13	6	1.200,00	93.600,00
Tutores à Distância	12	12	600,00	86.400,00
Tutores Presenciais	23	12	500,00	138.000,00
Sub-total				644.223,76
Produção e Reprodução de Material Didático (1º e 2º semestres)				
Material de consumo	1	12	450,00	5.400,00
Despesas com postagem	11	700	5,00	38.500,00
Despesas com reprografia	11	700	15,00	115.500,00
Serviços de terceiros pessoa jurídica	1	12	8.000,00	96.000,00
Suporte de sistema contábil pedagógico	1	12	7.200,00	86.400,00
Professores Conteudistas	13	6	1.200,00	93.600,00
Sub-total				435.400,00
Seleção e Capacitação de Tutores (para 1º e 2º semestres)				
Rateio da UFSC pelo nº de tutores selecionados e treinados	1	35	3.525,90	123.406,50
Sub-total				123.406,50
Capacitação de Docentes				
Rateio da UFSC pelo nº de professores capacitados	1	13	3.703,30	48.142,90
Sub-total				48.142,90

Fonte: Elaborado pelos autores

Com relação a capacitação de professores apurou-se um custo de R\$ 48.142,90, para a capacitação de 13 professores, com um custo unitário de R\$ 3.703,30, oriundos do rateio promovido pela planilha geral da Instituição entre todos os cursos que participaram do evento. capacitação de 13 professores, com um custo unitário de R\$ 3.703,30, oriundos do rateio promovido pela planilha geral da Instituição entre todos os cursos que participaram do evento.

5. ANÁLISE DOS CUSTOS DO CURSO EM ESTUDO

A planilha de custos apresentada neste trabalho – tabela 3 - serviu de base para que houvesse a liberação de recursos do MEC para custeio do curso de Ciências Contábeis da UFSC. Os custos de estrutura da UFSC e dos pólos instalados nas diversas cidades onde está sendo ofertado o curso em análise não foram considerados neste trabalho, inicialmente pela dificuldade em se apurar estes custos, e depois em virtude de tratar-se da contrapartida oferecida pela UFSC e Prefeituras ao MEC, como forma de possibilitar a execução deste e de outros cursos.

Utilizou-se o custeio por absorção por se entender ser no momento o método que melhor condição tem em determinar o custo aluno/ano do curso em estudo, em função das dificuldades em se prever os custos. Saliente-se que o MEC tem como parâmetro para liberação dos recursos o custo aluno/ano como fator preponderante, e neste caso, não incluir custos fixos e variáveis na composição do custo seria temerário para a manutenção do curso, pois o Governo Federal libera os recursos previstos no orçamento, sendo muito difícil, se faltar recursos obter os mesmos.

Todos os custos apresentados são valores de mercado, e em alguns casos como diárias obedecem a determinação legal do Governo Federal. Outros valores, como passagens terrestres, em virtude da grande diversidade de locais onde a UFSC oferta o curso de Ciências Contábeis, considerou-se um custo médio de modo que atendesse as necessidades. Assim, também material de consumo foi um valor estimado considerando-se o número de pólos onde haverá a oferta do curso em estudo.

Saliente-se que os custos aqui apresentados referem-se apenas e tão somente ao primeiro ano do curso (1º e 2º semestre letivo), mas se previu os custos para todos os demais semestres. Este fato não traz prejuízos na apuração do custo aluno/ano, pois se constata nos demais períodos haver em média custos muito semelhantes aos apresentados neste trabalho, havendo uma variação para mais ou para menos em torno de 2%.

O custo aluno/ano apurado para o curso de Ciências Contábeis conforme apresentado na tabela 3 é de R\$ 2.432,92. Comparativamente o custo médio aluno/ano de todos os cursos oferecidos pela UFSC na modalidade a distancia é de R\$ 2.359,69, enquanto que o custo aluno/ano presencial da UFSC, segundo o DGO – Departamento de Gestão Orçamentária, está entre R\$ 5.500,00 a R\$ 6.000,00.

6. CONCLUSÕES

Entende-se que a educação a distância como uma nova forma de democraticamente estender ensino de qualidade e de forma gratuita veio para ficar. As universidades públicas de ponta a ponta do Brasil estão engajadas em oferecer cursos em suas regiões de atuação. A UFSC um pouco mais ousada e até para atender solicitação do MEC, se faz presente em regiões como o Piauí, Roraima, e Mato Grosso do Sul, ofertando o curso de graduação em Ciências Contábeis. Para isso, formou uma equipe de especialistas e interessados em educação a distância criando uma Secretaria em Educação a Distância subordinada a Pro-

Reitoria de Ensino e Graduação. Coube a este órgão através da sua Diretoria de Educação a Distância (DEaD) buscar junto ao MEC a oficialização e legalização dos cursos, os recursos financeiros, oferecer treinamento de professores e tutores, e disseminar a ideologia de educação a distância.

Coube a Gestão Financeira da DEaD junto com os coordenadores dos cursos de licenciaturas em Letras – Português, Letras – Espanhol, Ciências Biológicas, Filosofia, bacharelados em Administração, Economia e Ciências Contábeis, estruturar e prever os custos relativos a cada curso ofertado, apresentar os mesmos ao MEC, e obter a liberação dos recursos.

A planilha apresentada neste trabalho representa resumidamente os gastos relativos ao curso de graduação de Ciências Contábeis da UFSC, oferecido em 14 cidades pólos, nos estados de Roraima, Piauí, Mato Grosso do Sul, Paraná e Rio Grande do Sul, e demonstra através do custeio por absorção, todos os custos referentes a seleção dos alunos (vestibular), os gastos com visitas de avaliação de pólos, os custos referentes a produção e reprodução do material didático, os gastos com a oferta do curso, e os custos referentes a seleção e capacitação de tutores e de professores.

Os custos obtidos no curso em estudo no valor de R\$ 2.432,92, está dentro dos padrões aceitos pelo MEC, que propõe custos entre R\$ 1.900,00 até R\$ 2.500,00, dependendo do curso, número de alunos, área geográfica atendida, no entanto, comparativamente com os cursos presenciais comprova-se, pelo menos comparativamente com a UFSC, que os cursos a distância dispendem menos recursos. Saliente-se que o MEC não dispõe ainda de publicações que apresentem dados econômico-financeiros referentes aos cursos de ensino a distância, para que se possa comparativamente se fazer uma análise mais aprofundada sobre o custo de cursos de educação a distância.

Este trabalho contribui de forma teórica no sentido de expor conceitos sobre educação a distância e apresentar conceitos sobre o custeio por absorção e a legislação básica que o determina o custeio para efeito de avaliação de estoques e mensuração de resultados.

A contribuição gerencial deste *paper* é de apresentar a realidade na apuração dos custos de um curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, que propiciou a liberação de recursos – após ampla discussão entre UFSC e MEC - para a sua implementação. Portanto, os custos demonstrados na planilha apresentada representam os valores a ser observados na consecução do curso proposto, uma vez que os recursos já se encontram liberados, não havendo mais a oportunidade de rever valores ou buscar novas liberações.

7. REFERENCIAS

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Decreto Lei nº 1598**, de 26 de dezembro de 1997. **Altera a legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del1598.htm> Acesso em 05/04/2008.

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Decreto nº 5622**, de 19 de dezembro de 2005. **Regulamenta o art. 80 da Lei nº 9394 de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional**. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/dec_5622. Acesso em 05/04/2008.

BRASIL. Lei nº 6404, de 07 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: http://www.cnb.org.br/CNBV/leis/lei6404_consolidada.htm Acesso em 05/04/2008.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm Acesso em 05/04/2008.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial**: novas práticas contábeis para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

GARCIA ARETIO, Lorenzo. **Educación a distancia hoy**. Madrid: UNED, 1995. (Colección Educación Permanente).

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GOULART, Sueli; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; CARVALHO, Cristina Amélia. **Universidades e desenvolvimento local: uma abordagem institucional**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2005.

HORNGREN, Charles T. et al. **Contabilidade de Custos**. 11.ed. São Paulo: Pearson, 2004, v.1.

LAASER, Wolfram. **El tema de la calidad en la Educación a Distancia Europea a nivel universitario**. RED – Revista de Educación a Distancia. Publicación en línea. Murcia (España). Año V. Número 16. 30 de septiembre de 2006. Disponível em: <http://www.um.es/ead/red/laaser.pdf>. Acesso em 04/04/2008.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MAROTO, Maria L. Mata. **Educação a Distância: aspectos conceituais**. CEAD, v.2, nº 08, jul/set. 1995, SENAI-DR/Rio de Janeiro.

MOORE, Michel G.; KEARSLEY, Greg. **Distance education: a systems view**. Belmont (USA): Wadsworth Publishing Company, 1996.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

STARK, José Antonio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

TERRA, José Cláudio Cyrineu. **Gestão do conhecimento: aspectos conceituais e estudo exploratório sobre as práticas de empresas brasileiras**. In: Gestão estratégica do conhecimento: integrando aprendizagem, conhecimento e competências. São Paulo: Atlas, 2002.

VARGAS, M.R.M. **Educação a distancia no contexto da mudança organizacional**. In: LIMA, S.M.V. (org.). Mudança organizacional. Rio de Janeiro: FGV, 2003.