

**MODELO DE APURAÇÃO
DE CUSTOS EM
UNIVERSIDADES
FEDERAIS**

**COSTS CALCULATION MODEL IN
FEDERAL UNIVERSITIES**

**MODELO DE MEDICIÓN DE
COSTOS EN UNIVERSIDADES
FEDERALES**

Ana Lúcia Medeiros¹
Michelle S. L. Trombini Duarte^{2, 3}

RESUMO

A Gestão das Universidades Federais, por serem organizações complexas e de responsabilidade pública, tem se tornado cada vez mais desafiadora, o que leva à necessidade de promover o seu aperfeiçoamento. Este trabalho tem como objetivo apresentar uma proposta metodológica de apuração de custos adequada às necessidades da Universidade Federal do Tocantins – UFT. A pesquisa é um estudo de caso de natureza qualitativa, pois se buscou estudar a teoria existente e aplicar a uma dada realidade. O modelo foi fundamentado no Activity based Cost (ABC) para a geração de informações como instrumento de

¹ Graduação em Ciências Econômicas pela Universidade Federal da Paraíba, mestrado em Economia pela Universidade Federal da Paraíba e doutorado em Administração de Empresas pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Realizou estágio doutoral no ISCTE/IUL em Lisboa - PT. Atualmente é professora adjunto II da Fundação Universidade Federal do Tocantins e do Mestrado em Gestão de Políticas Públicas. E-mail: analucia@uft.edu.br.

² Mestre em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade Federal do Tocantins, especialista em Administração Pública e, graduada em Engenharia de Produção pela Faculdade Estadual de Ciências e Letras de Campo Mourão (2003). Atualmente é Diretora de Planejamento e Avaliação da Fundação Universidade Federal do Tocantins, atuando principalmente nos seguintes temas: avaliação e gestão pública. E-mail: msduarte@uft.edu.br.

³ Endereço de contato das autoras (por correio): Universidade Federal do Tocantins, Diretoria de Desenvolvimento Humano. Avenida N. 15, ALCNO 14, Bloco 4 – CEP: 77020-210 - Palmas, TO - Brasil

apoio à Gestão. A técnica de cálculo de custos ABC prevê o monitoramento das atividades que acarretam os maiores custos, sendo estes alocados aos produtos, possibilitando, dessa forma, a análise dos custos.

PALAVRAS-CHAVE: Custos, Gestão, Universidades.

ABSTRACT

The Management of Federal Universities, because they are complex organizations and public accountability, has become increasingly challenging, which leads to the need for promoting their improvement. This work aims to present a methodology for calculating the appropriate costs to the needs of the Federal University of Tocantins - UFT. The research is a case study of a qualitative nature, as it sought to study the existing theory and apply to a given reality. The model was based on the Activity-Based Cost (ABC) for the generation of information as a tool to support management. ABC costing technique provides for the monitoring of the activities that lead to higher costs, which are allocated to products, enabling thus the analysis of costs.

KEYWORDS: Costs, Management, Universities.

RESUMEN

La gestión de las Universidades Federales, por ser organizaciones complejas y de responsabilidad pública, se ha vuelto cada vez más desafiadora, lo que lleva a la necesidad de promover su perfeccionamiento. Este trabajo tiene como objetivo presentar una propuesta metodológica de medir los costos adecuados a las necesidades de la Universidad Federal de Tocantins – UFT. La investigación es un estudio caso de naturaleza cualitativa, pues se buscó estudiar la teoría existente y aplicar a una dada realidad. El modelo fue fundamentado en el "Activity based cost - ABC", (costo basado en actividad - ABC), para la generación de informaciones como instrumento de apoyo a la gestión. La técnica de cálculo de costos ABC prevé el monitoreo de las actividades que conllevan a los mayores costos, siendo estos alocados a los productos, possibilitando, de esa forma, el análisis de los costos.



revista
Observatório

ISSN nº 2447-4266

Vol. 4, n. 5, agosto. 2018

DOI: <http://dx.doi.org/10.20873/ufv.2447-4266.2018v4n5p813>

PALABRAS CLAVE: Costos, Gestión, Universidades.

Recebido em: 29.03.2017. Aceito em: 19.06.2018. Publicado em: 01.08.2018.

Introdução

As organizações e as instituições sociais, enquanto ofertadoras de bens e serviços a consumidores e aos cidadãos, procuram atuar de forma sistêmica e organizada para atingirem os objetivos que atendam aos seus interesses, quer sejam privados ou públicos. As Universidades Federais, assim como qualquer outra instituição, buscam viabilizar diversas ações (de ensino, de pesquisa, de extensão e de gestão) para atender a sua missão e cumprir com o seu papel enquanto instituição social. Por ser uma organização complexa e de responsabilidade pública, a realização dessas ações torna-se cada vez mais desafiadora, tendo em vista a escassez de recursos, a multiplicidade de serviços, a elevada estrutura de gastos fixos e uma rígida estrutura de controle externo e interno das suas ações.

Enquanto instituições públicas que são financiadas por meio de pagamentos de impostos pela sociedade, precisam empreender uma gestão orientada por uma racionalidade não somente gerencial, mas pelo compromisso social, pela transparência e pela responsabilidade de fazer mais e melhor a partir da sua restrição orçamentária. Para que isso possa ocorrer na prática, essas instituições devem desenvolver instrumentos de gestão que possam contribuir positivamente para o cumprimento de sua missão e seus objetivos institucionais.

A crescente racionalização e a contenção de custos no setor público tornam necessária a inevitabilidade de sofisticação dos sistemas de contabilidade pública. Pela sua importância enquanto instrumentos de gestão, os sistemas de contabilidade gerencial desempenham um papel preponderante no incremento do nível de informação para a tomada de decisão e para a modernização da gestão. Nesse contexto, é imprescindível conhecer o custo de um curso de graduação, de um projeto de pesquisa e de uma atividade

extensionista. Porém, se observa que as Universidades não dispõem de um sistema adequado para apuração e análise dos custos dessas atividades. Sem tal sistema, os gestores não têm informações adequadas que possibilitem avaliar o desempenho e a racionalidade no uso dos recursos. Partindo dessa observação prática, este estudo tem como base a seguinte pergunta de pesquisa: como deve ser estruturado um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins?

A proposta do trabalho é apresentar um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins por acreditar que, por meio dele, será possível monitorar seus custos a fim de aprimorar o processo de gestão, para que essa universidade cumpra com o seu papel institucional, que é oferecer ensino, pesquisa e extensão de qualidade à sociedade. Ao fazer isso, estará contribuindo com a formação de cidadãos, de profissionais qualificados e desenvolvendo pesquisas e ações extensionistas socialmente referenciadas.

Ao utilizar um modelo de apuração de custos baseado em atividades, torna-se possível uma mudança, e, assim, a contabilidade deixa de refletir um papel passivo, que produz informações relativas a eventos passados, e passa a ser uma geradora de informações relevantes e transparentes.

É cada vez mais comum o uso de indicadores para avaliar os resultados dos órgãos públicos, principalmente para justificar a demanda de recursos. Nesse contexto, é imprescindível conhecer o custo de um curso de graduação, de um projeto de pesquisa e de uma atividade extensionista. Porém se observa que as Universidades não dispõem de um sistema adequado para apuração e análise dos custos dessas atividades. Sem tal sistema, os gestores não têm informações adequadas que possibilitem avaliar o desempenho e a racionalidade no uso dos recursos.

Embora haja pesquisas sobre custos na educação superior, ainda permanece a necessidade de aprofundamento do tema para que os processos gerenciais sejam melhorados e para atender as demandas dos órgãos de controle externo que cobram a adoção dessas práticas nas instituições públicas de ensino superior. Como as práticas de apuração de custos ainda não foram institucionalizadas nas universidades, entende-se que é necessário refletir e propor modelos que possam ser implantados e que tenham a finalidade de melhorar a gestão universitária.

Essas informações podem servir como embasamento para o estabelecimento de um planejamento orçamentário orientado para as atividades finalísticas que remetam ao seu papel e a sua missão institucional. Em um contexto de restrição orçamentária, há que se fazer um esforço em reduzir os gastos nas atividades meio para que a instituição possa garantir a sua manutenção enquanto instituição social por meio do ensino, da pesquisa e da extensão de qualidade.

A proposta resultante deste estudo permitirá à Universidade orientar seus investimentos para as atividades mais relevantes para a concretização de seus objetivos e alcance da missão institucional.

Contabilidade de custos como instrumento de gestão de instituições

A contabilidade de custos tem sido reconhecida como um destacado alimentador das informações que sustentam os processos decisórios das organizações, produzindo informações primárias para a tomada de decisão e para o monitoramento de suas atividades, deixando de exercer um papel passivo que relata dados para ter um papel relevante ao coletar, processar e informar de que maneira os recursos foram aplicados no processo de oferta de bens ou serviços de uma instituição (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

Para se dispor de um sistema de custos, são executados dois processos: o primeiro, a acumulação de custos, que classifica e reúne os custos em grupos de gastos dependendo de suas características (pessoal, investimentos, despesas correntes); o segundo processo é alocação de custos, que atribui custos para um ou mais objetos de custeio, de acordo com critérios definidos. A alocação de custos representa todo o trabalho da contabilidade de custos, desde o planejamento da coleta, a coleta propriamente dita dos dados, até a prestação da informação gerencial de custos. Os itens a serem custeados representam os objetos ou objetivos do custeio, que são os produtos das instituições. A alocação de custo é um termo geral que engloba duas etapas: apropriação direta dos custos acumulados a um objeto de custo e alocação dos custos acumulados a um objeto de custo (CARVALHO, 2002).

Os objetos de custo consistem geralmente em bens e serviços da instituição que se pretendem medir. Sobre isso, Rosa (2004, p. 96) informa que "os objetos de custo consistem geralmente em bens e serviços da organização. No entanto algumas vezes certas atividades se constituem em objetos de custo, assim como clientes, fornecedores, contratos e projetos podem ser considerados objetos de custo". Nesse sentido, dependendo do método de custeio aplicado, clientes, fornecedores, contratos e projetos podem ser considerados objetos de custo.

A determinação de custos em universidades brasileiras

Sendo a educação um serviço ofertado à sociedade, existe a necessidade de considerar a questão do custo para a obtenção desse bem. No Brasil, alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das universidades públicas têm tratado do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia

que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas (PETER et al., 2003).

O entendimento do custo referente a cada uma das atividades executadas pelas IFES se demonstram relevantes para a sociedade, que “espera conhecer a aplicação dos recursos destinados às universidades de que modo estes investimentos estão trazendo benefícios a comunidade, assim como para a própria instituição, que deseja melhorar a eficiência na utilização dos seus recursos, assim compreende-se a importância da adoção de um sistema de custeio robusto pelas IFES, uma vez que este conhecimento pode demonstrar como os recursos destinados a estas Instituições estão sendo utilizados e, incentivar os alunos a valorizarem o investimento feito por eles e prover uma melhor gestão (SILVA, 2016).

As universidades federais, como órgão da administração pública, distinguem-se das demais instituições de ensino quanto aos registros contábeis por adotarem a contabilidade governamental. Essa possui alguns propósitos inerentes às instituições que devem ter maior preocupação com a *accountability*, de modo a mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público. Considerando que as atividades das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são mantidas com recursos financeiros provenientes da arrecadação de tributos pagos pela população, visualiza-se que a distribuição desses recursos provoca tensão em virtude do caráter finito dos recursos públicos. Isso abre debate sobre a eficiência na aplicação dos recursos e a necessidade de indicadores mais apurados para medir a relação custo-benefício dos recursos aplicados nas IFES.

É fundamental que se estabeleça um sistema de custos adequado às particularidades das universidades públicas federais, para que este possa ser utilizado com fonte de informações gerenciais e de apoio à tomada de decisão.

A escolha do método de custeio para o setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. O método do custeio por atividades no setor público “preocupa-se, fundamentalmente, com a capacidade não utilizada e com as atividades que não agregam valor, buscando reduzir os desperdícios e eliminar as atividades desnecessárias” (MACHADO, 2002, p. 153). A atividade é conceituada no setor público como “um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo” (art. 2º, Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999).

O método ABC torna-se conveniente no contexto de uma universidade pública, dada a complexidade das ações acadêmicas e de gestão realizadas, a alocação de recursos assertiva possibilita uma vantagem na produção de conhecimento, não apenas para a universidade, mas também para toda a sociedade. Este método possibilita a melhor apuração dos custos envolvidos em cada uma das suas atividades, mesmo quando estas compartilham do mesmo recurso em proporções diferentes (SILVA, 2016).

O método ABC é estruturado em duas etapas distintas: primeira etapa – os recursos consumidos são alocados às atividades; segunda etapa – os custos das atividades são alocados aos objetos de custos. O método baseia-se, portanto, no princípio de que são as atividades desenvolvidas nas instituições que ocasionam os custos, ao consumir os recursos, e de que são os objetos de custos que consomem as atividades. As bases utilizadas para alocação dos recursos às atividades e destas para os objetos de custos são os direcionadores de custos (*cost drivers*). Esses direcionadores baseiam-se nas transações desenvolvidas e procuram retratar o que provoca os custos no processo de elaboração dos produtos (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999).

Os direcionadores de custo agregam os gastos e as despesas às atividades executadas. Há dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de direcionadores de recursos; e os de segundo estágio, chamados direcionadores de atividades. No primeiro estágio de alocação, os recursos consumidos são apropriados às atividades por meio dos direcionadores de recursos. Esses direcionadores têm como objetivo identificar a maneira como as atividades consomem os recursos e possibilitar a mensuração destes utilizados na realização de cada atividade (ROSA, 2004). Os custos dos recursos consumidos são extraídos da contabilidade da Instituição. Não há grandes dificuldades na alocação dos recursos no primeiro estágio. Todavia o conhecimento da estrutura da instituição é fator relevante para a definição do melhor direcionador em cada caso.

A escolha de direcionadores adequados à locação no segundo estágio exige maior cuidado. Trata-se, normalmente, de elementos que cumprem também importante papel na melhoria dos processos. A utilização de direcionadores de atividades não-financeiras possibilita aos gestores da organização definir um conjunto de indicadores que possam estabelecer medidas de desempenho de cada atividade desenvolvida na elaboração de um objeto. O segundo estágio requer profundo conhecimento das atividades desenvolvidas na instituição (ROSA, 2004). Como exemplos de atividades e de direcionadores que poderão ser utilizados nesse estágio de alocação, tem-se: pagar fornecedores – número de faturas pagas; adquirir materiais – número de pedidos; entregar materiais – número de requisições.

Para Slomski (2009), no método de Custeio ABC, faz-se a identificação dos recursos consumidos da seguinte forma:

- alocação direta, todos os recursos identificáveis ao produto ou serviço;

- rastreamento, os custos de difícil identificação deverão ser rastreados;
- rateio, sempre que não houver a possibilidade de se realizar as alternativas anteriores.

O rastreamento realizado no método ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, em uma primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos; e, em uma segunda etapa, como os produtos consomem as atividades. Dessa forma, a informação gerada pelo rastreamento é ainda apenas um meio para se chegar a um fim, que é o reconhecimento das atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da instituição (NAKAGAWA, 2001).

Para cada atividade, é avaliada a taxa de consumo de recursos, podendo se simular o impacto sobre a estrutura da organização decorrente da eliminação, modificação ou criação de uma atividade. Quase todas as despesas são apropriadas como custos a alguma atividade, reduzindo-se a quantidade de despesas não identificadas com alguma atividade. Os resíduos serão objeto de rateio pelos critérios tradicionais, ou contabilizados como despesas (que não são custos) (ALONSO, 1999).

O rateio de custo é a forma tradicionalmente utilizada para se fazer a alocação dos custos indiretos aos produtos. Esse método é criticado devido ao mau uso representado pelas arbitrariedades e inconsistências de critérios e procedimentos de quem faz o rateio, porém este é absolutamente necessário em alguns casos. A diferença básica entre o rateio e o rastreamento é que o primeiro baseia-se em critérios de volume de produção, e o segundo, em direcionadores de recursos (direcionadores de primeiro estágio), que indicam uma relação entre o consumo e a ocorrência mais verdadeira entre o consumo de recursos e a ocorrência das atividades (PETER, 2007).

Um aspecto importante do método ABC é a segregação dos gastos por atividades. Observa-se que existem vários níveis de atividades, de acordo com o objeto de custo que demanda a execução da atividade. Essa segregação é importante, pois identifica e auxilia no gerenciamento dos direcionadores de atividades no custeio dos objetos de custos. Essa classificação diferencia o método ABC dos métodos tradicionais (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999).

Entre as metodologias de apuração de custos para IFES brasileiras, podemos citar: os trabalhos apresentados por: Amaral (2004), Morgan (2004), Reinelt (2005), os aspectos da proposta TCU (BRASIL, 2002), da proposta de Soares et al. (2009), aspectos da proposta de Silveira e Walkin (2010), e Sistema de apuração de Custos do Governo Federal (SIC).

Amaral (2004) estudou a evolução no custo do aluno no período de 1995 a 2001 e destacou a complexidade de uma instituição de ensino superior, ao buscar separar recursos que se dirigem ao ensino daqueles que se destinam à pesquisa, à extensão e aos Hospitais Universitários. O autor afirma que os custos só são comparáveis com a introdução de adaptações que produzam compatibilidade das atividades realizadas pelas Instituições e de seus gastos, e que a aplicação de modelos muito simplificados que simplesmente dividem os gastos pelo número de alunos também não é aconselhada. Ao fazer isso, o autor critica modelos de apuração como o indicado pelo TCU (2002) que, a partir do número de alunos da instituição, busca calcular o custo do Ensino.

Sua metodologia considera que existe uma relação direta entre o percentual das despesas que se destinam ao ensino e o número de mestres e doutores da instituição, em virtude do maior dispêndio da Universidade ser referente à folha de pagamento, e considera que existe uma relação ao número de alunos de mestrado e doutorado em relação ao total de seus alunos de nível superior e os gastos com pesquisa e extensão. As instituições com maiores

conceitos CAPES nos programas de pós-graduação gastam mais com pesquisa e extensão (AMARAL, 2004).

O autor propõe que 35% desses recursos sejam dirigidos ao ensino e 65% à pesquisa, extensão e atendimento à saúde da população. A modelagem proposta pelo autor estabeleceu fatores de ponderação de custo para construir um quadro de equivalência e transformar alunos de qualquer nível em alunos equivalentes aos de graduação, utilizando o conceito aluno-equivalente (AMARAL, 2004).

Para calcular o custo do ensino Morgan (2004), partiu de um estudo de caso da Universidade de Brasília (UNB). Para isso, inicialmente, procedeu-se ao exame das informações constantes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), na sua versão gerencial.

Para apurar o custo por aluno em cada Instituto/Faculdade, buscou-se conhecer os objetivos das unidades, a fim de verificar se possuem vinculação com as atividades de ensino. Com base nisso, dividiu-se a estrutura organizacional em seis grupos:

- Unidades Administrativas;
- Unidades que possuem alguma divisão de vínculo com o Ensino;
- Unidades de suporte as Unidades Administrativas e Acadêmicas;
- Unidades de apoio às Unidades Acadêmicas;
- Unidades Acadêmicas;
- Centros.

As Unidades Acadêmicas constituem-se em departamentos de custos comuns, pois possuem, além do produto ensino, a pesquisa e a extensão.

Em virtude da representatividade do gasto com a mão de obra docente, o autor fez a adoção de um critério de separação do esforço dedicado às atividades de ensino das demais atividades. Para tanto, fez-se necessário o

cálculo das duas variáveis: capacidade horária disponível do corpo docente e carga horária despendida ao ensino. Considerou-se o custo do ensino (CE) calculado da seguinte maneira: CE/n , onde n = número de estudantes.

Apontaram-se os seguintes elementos para a composição do custo do ensino na metodologia de Morgan (2004): pessoal-técnico e docente efetivo, docente substituto, docente visitante, prestador de serviço, estagiário, bolsistas (permanência, monitoria e PET), terceirizado e contratado pelas fundações; depreciação de bens permanentes; material de consumo; telefone; combustível; periódicos eletrônicos; materiais de reforma; materiais diversos; serviços em geral; locação de veículos; e, em algumas situações, as despesas correntes. Assim, com base no modelo, a autora afirma que:

- o custo por aluno aumenta quando o número de funcionários das Unidades Acadêmicas aumenta;
- o custo por aluno aumenta quando o número de alunos da graduação diminui;
- o custo por aluno aumenta quando se reduz a oferta de créditos.

O Tribunal de Contas da União, por meio da Decisão Plenária n. 408/2002, determina a inclusão de indicadores de desempenho no relatório de gestão das Instituições Federais de Ensino Superior. A inclusão desses indicadores nos relatórios de gestão tem por finalidade construir uma série histórica para acompanhar a evolução das IFES, de modo a realizar comparações entre as instituições. Os indicadores apresentados pelo TCU utilizam tanto índices financeiros quanto acadêmicos (BRASIL, 2002).

O custo corrente por aluno é obtido pela fórmula, a seguir:

$$\text{Custo Corrente / Aluno Equivalente} = \text{Custo Corrente} / (\text{AGE} + \text{APGTI} + \text{ARTI})$$

AGE = Número de Alunos Equivalentes da Graduação

APGTI= Número de Alunos Tempo Integral de Pós-Graduação

ARTI = Número de Alunos Tempo Integral da Residência Médica

AGE = Soma de todos os cursos $\{(NDI \times PC) (1 + [\text{Fator de Retenção}]) + (NI - NDI)/4 \times DPC\}$ Peso do grupo em que insere o curso]

Onde: NDI= Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso, DPC = Duração padrão do curso, NI = Número de alunos que ingressaram, no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso, Fator de Retenção calculado de acordo com metodologia da SESu.

APGTI= Soma todos os cursos $(NDI \times DPC)(1 + [\text{Fator de Retenção}]) + ((NI - NDI)/4) \times DPC)$

Para o cálculo de alunos de tempo integral, alunos de mestrado, doutorado e residência devem ser computados com peso dois:

ARTI= $2 \times AR$

A metodologia proposta por Soares et al (2009) faz uma análise da gestão de custos em instituições universitárias e a categoriza em quatro áreas, referentes aos seus respectivos centros de custos: custo do ensino, custo da pesquisa e extensão, custo administrativo e custo de manutenção.

O Estudo buscou propor uma estrutura de custos em IES ressaltando suas peculiaridades e que fosse aplicável a todas as instituições de ensino superior brasileiras.

O custo do Ensino englobou: os custos formados pelos salários dos professores, equipamentos, materiais didáticos e bolsas de estudo.

O Custo de Pesquisa e Extensão englobou: O custo dos salários dos professores que desenvolvem atividades de pesquisa e extensão, os materiais para a realização dessas atividades e pelas bolsas de pesquisa e de extensão paga aos alunos.

O Custo Administrativo é formado pelos gastos da reitoria, coordenações dos Campi, coordenações das unidades, coordenações dos cursos e setor de apoio ao estudante.

O Custo Manutenção é composto pela manutenção de equipamentos da biblioteca (central e setoriais), dos laboratórios, despesas com água, luz, telefone, entre outras.

A metodologia proposta por Silveira e Walkin (2010) foi oriunda de um estudo de caso da Universidade Federal de Viçosa. O cálculo do custo do ensino de graduação foi realizado tendo como base o ano de 2004.

Utilizou-se modelo de regressão linear múltipla por meio do método dos mínimos quadrados por meio do programa Statistical Package for Social Sciences (SPSS), versão 15.0. Selecionaram-se as variáveis que melhor explicariam o resultado encontrado para o custo por aluno do ensino de graduação da UFV.

Para o cálculo do custo por aluno, inicialmente, a estrutura da instituição foi dividida em duas categorias: órgãos administrativos, essenciais ao funcionamento da instituição, mas que não exercem atividade de ensino de graduação e pós-graduação; e órgãos acadêmicos, constituindo os próprios departamentos de ensino, que desenvolvem as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Partindo dos recursos repassados pelo Tesouro, foram consideradas somente as despesas correntes. Foram excluídos os itens vinculados à despesa de capital, às aposentadorias, às reformas, às sentenças judiciais e às pensões. O tratamento dos custos obedeceu à sistemática do custeio por absorção e o regime contábil de competência.

Esse método permitiu a apropriação dos custos por unidades (centros de custos). Assim, os recursos orçamentários diretos foram relacionados aos

órgãos tanto administrativos quanto acadêmicos. Os custos identificados nos órgãos administrativos, que estão relacionados direta e indiretamente com o ensino, foram distribuídos entre os departamentos de acordo com critérios aplicáveis para cada caso, e a principal base utilizada foi o número de alunos matriculados. A apropriação dos custos fixos e variáveis dos órgãos administrativos aos órgãos acadêmicos foi realizada em conjunto, não separando os custos fixos de custos variáveis, utilizando uma única taxa, para apropriar todos os custos ao objeto de custo.

Realizada a distribuição dos custos entre os departamentos, apurou-se o custo médio das matrículas dos alunos de determinado departamento. Ressalta-se que, quando o departamento oferece apenas um curso de graduação, o custo por aluno refere-se ao custo do curso ministrado, enquanto para o departamento que oferece mais de um curso, o valor é o mesmo para os diferentes cursos.

A proposta de Reinelt (2005) o autor após analisar as nove propostas de apuração de custos, propõe-se utilizar o método denominado ABCd-Universidade – Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades. O método procura ser uma proposta simples e econômica, tendo a hora atividade docente como base de rateio.

O custo da hora atividade docente é considerado o mesmo, seja para a atividade de ensino teórica ou prática, que engloba a orientação, seja referente à atividade de pesquisa ou de extensão.

A proposta é apresentada em doze passos apontados na metodologia para apuração de custos, nas quais pode-se obter custo médio da hora atividade fim, custo do ensino de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*, custo da ociosidade do ensino de uma IFES.

A seguir, estão apresentados os doze passos apontados na metodologia para apuração de custos, 1º passo – definir o total de recursos a ser considerado, 2º passo – obter o custo da Instituição que não está vinculado direta e indiretamente às atividades fim, 3º passo – obter o custo da Instituição que está vinculado direta e indiretamente às atividades fim, 4º passo – obter o custo total das atividades de nível Universitário (graduação e pós-graduação *stricto sensu*), 5º passo – custo de administração docente e de formação docente, 6º passo – custo de cada uma das atividades fim (ensino, pesquisa e extensão), 7º passo – custo médio da hora atividade fim, 8º passo – custo do ensino de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*, 9º passo – custo médio do ensino de um curso, 10º passo – custo médio padrão anual de um estudante de graduação, 11º passo – custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação *stricto sensu*), 12º passo – custo da ociosidade do ensino de uma IFES e custo da ociosidade do ensino por curso.

Esta proposta obteve sucesso em conseguir um método simples de cálculo de custo, porém as informações referentes às atividades executadas, as informações gerenciais que poderiam ser utilizadas para a tomada de decisão ficaram comprometidas, em virtude dos custos terem sido direcionados aos produtos da Universidade (Ensino, Pesquisa e Extensão). O modelo proposto, Peter et al (2007) o realizou um estudo na Universidade Federal do Ceará e, também optou-se, no estudo em questão, por trabalhar com a proposta de um modelo de gestão e apuração de custo fundamentado no *Activity-based Costing* (ABC) da mesma maneira que Reinelt (2005), como passo a ser dado na futura construção do Gerenciamento Baseado em Atividades (PETER *et al.*, 2007).

A diferenciação das duas propostas baseia-se no grau de detalhamento das atividades nas quais os custos são apropriados, a proposta de Peter *et al* (2007) prevê um maior detalhamento destas ações, conseguindo com isto uma

maior quantidade de informações referentes as execuções das ações, o que embora torne o sistema mais complexo, também amplia o grau de contribuição a gestão da Universidade, porém a proposta não previu o direcionamento dos custos das atividades em relação aos produtos da Universidade (Ensino, Pesquisa e Extensão).

Em 1979, o Decreto-Lei nº 200 estabeleceu que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. O modelo escolhido previa o tratamento dos dados extraídos dos sistemas básicos por meio da realização de ajustes contábeis, o que permitiria sua transformação em “custos”, sendo este modelo amplo o bastante para abarcar todos os setores da administração pública, incumbe-se a cada órgão a responsabilidade de aprofundar na alimentação dos dados nos sistemas básicos, melhorando assim a qualidade da informação gerada (BORGES, DO CARMO MARIO, CARNEIRO, 2013).

SANTOS, COSTA, VOESE (2016) buscaram verificar quais são as principais causas pelo uso (ou não) de sistema de custos pelas IFES brasileiras, utilizando-se como base de análise os Relatórios de Gestão do TCU referente ao ano de 2015, das 80 IFES analisadas, apenas 4 afirmaram fazer uso de algum tipo de sistema de apuração de custos, enquanto que 67 IFES, apresentando justificativas diversas, afirmaram não utilizar nenhum tipo de sistema. A pesquisa apontou como dificuldades encontradas pelas IFES para a implementação do Sistema de Custos do Governo Federal à saber: foi desenvolvido com uma abordagem única, não contemplando as diversidade e complexidade dos diversos serviços ofertados, necessidade de envolvimento da própria academia (IFES) e também a participação da sociedade civil.

Metodologia

Lócus da pesquisa

A Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT), instituída pela Lei n. 10.032, de 23 de outubro de 2000, vinculada ao Ministério da Educação, é uma entidade pública destinada à promoção do ensino, pesquisa e extensão. Atualmente, é a mais importante instituição pública de ensino superior do estado do Tocantins, em termos de dimensão e desempenho acadêmico. A Universidade oferece 61 cursos de graduação presenciais, 7 a distância, além de 20 programas de mestrado e 5 de doutorados reconhecidos pela Capes, e conta com mais de 18.000 mil alunos regularmente matriculados. Além disso, a instituição oferece cursos de especialização *lato sensu* em diversas áreas do conhecimento.

A UFT tem uma estrutura multicampi e seus cursos são oferecidos em 7 (sete) campus universitários e em 16 (dezesseis) polos de Educação a Distância (EAD), localizados em microrregiões estratégicas do Estado do Tocantins. Pode, dessa forma, contribuir como desenvolvimento local e regional, ofertando ensino superior público e gratuito em todo o Estado. O processo de federalização da Universidade Estadual deu origem à UFT. Essa universidade estadual, criada em 1990 como fundação e transformada em autarquia, foi transformada novamente na Fundação, em 1996. Como fundação, passou a vigorar em novo regime jurídico, tendo sido instituída a cobrança de mensalidades.

Essa cobrança gerou indignação entre os estudantes, que entraram em greve por mais de um mês. O movimento estudantil lutou em prol da universidade pública e gratuita. Desse embate origina-se a criação e implantação da UFT, cujo processo político-legal teve início em 2000.

Em abril de 2001, foi nomeada, pelo Ministro da Educação, a primeira Comissão Especial de Implantação da UFT. Essa comissão teve como objetivo elaborar o Estatuto e um projeto de estruturação com as providências necessárias para a implantação da nova universidade.

Em 2002, foram dadas competências para outra universidade, por meio do Decreto n. 4.279, atribuindo à Universidade de Brasília (UnB) competências para tomar as providências necessárias para a implantação da UFT.

No ano de 2003, mais precisamente em 15 de maio de 2003, foi realizada a posse dos primeiros professores. Desencadearam-se, assim, o processo de realização da primeira eleição para diretores de campi da Universidade, a criação de códigos e a realização de concurso para os primeiros servidores técnico-administrativos.

No ano de 2004, foi homologado o Estatuto da Fundação, o que tornou possível a criação e a instalação dos Órgãos Colegiados Superiores. Com a instalação desses órgãos, foi possível consolidar as ações inerentes à eleição para Reitor e Vice-Reitor.

Por meio desse processo, a UFT incorporou todos os cursos, bem como fez a absorção de mais de oito mil alunos, além de equipamentos e estrutura física dos campi da Universidade estadual (DE CARVALHO, 2011).

Sobre a pesquisa

O objetivo deste trabalho foi apresentar uma proposta metodológica de apuração de custos adequada às necessidades da Universidade Federal Tocantins – UFT.

A pesquisa foi de natureza bibliográfica e se constitui um estudo de caso, visto que buscou realizar uma discussão teórica a respeito das metodologias de apuração do custo propostas para as universidades federais criadas por

estudiosos da área e pelos órgãos governamentais. Objetivou-se identificar e analisar as suas principais características e, a partir deste estudo, propor um modelo que seja adequado às necessidades e às especificidades da Universidade Federal do Tocantins.

A pesquisa se concentrou no estudo específico da Universidade Federal do Tocantins por meio do qual será possível investigar o fenômeno com maior profundidade, dentro do seu contexto, e preservando as suas características significativas. O estudo de caso visa a confrontar os conceitos existentes na literatura com as práticas implementadas pelas instituições. O objetivo é verificar se as questões emergentes na literatura já possuem reflexos nas práticas das instituições (YIN, 2001).

O desenvolvimento do modelo de apuração de custos ocorreu a partir do levantamento bibliográfico, em que foram analisados doze métodos de apuração de custos para universidades públicas. A partir deste estudo, foi possível desenvolver uma proposta para a UFT a partir de suas especificidades e estrutura organizacional.

A pesquisa foi iniciada por um levantamento documental da instituição (documentos institucionais e site) que teve por objetivo conhecer e mapear a estrutura da instituição. Para validar as informações, foram aplicados 12 (doze) questionários aos responsáveis pelos setores da Universidade (Chefe de Gabinete, 6 Pró-reitores, 1 Diretor de Campus e 4 Diretores de Unidades). Ao analisar os dados dos questionários, foi possível validar as informações obtidas pela pesquisa documental e conhecer os processos primários e secundários dos setores.

Desenhando o sistema de apuração de custo da Universidade Federal do Tocantins

A proposta do modelo de apuração de custos para a UFT se deu a partir da adaptação dos métodos desenvolvidos por Peter (2007) e Reinelt (2005). Estes autores desenvolveram dois modelos para a Universidade Federal do Ceará e de Santa Catarina, respectivamente. A escolha desses métodos primeiramente se deu por ambos serem baseados no método ABC. Mostraram-se ser os mais adequados para aplicação em Universidades por apresentar uma preocupação em aprimorar o custeamento das atividades, por meio da apropriada mensuração dos seus custos.

Nesta proposta para a Universidade Federal do Tocantins, buscou-se incorporar as limitações apontadas pelos métodos já apresentados para apuração de Custo em IFES, em relação aos elementos que não devem ser considerados na apuração dos custos das Universidades (hospitais, pensionistas, restaurantes, editoras etc.), em relação à adoção de pesos diferenciados a estudantes, docentes (aluno equivalente, docente equivalente), em relação ao montante de recursos a ser considerado (Tesouro), à exclusão de gastos administrativos; fazer a acumulação por Centros de Custo, ausência da informação sobre as horas docente, considerar o "aluno" como um produto, desconsiderar as atividades extensionistas e, por fim, o fornecimento pelo sistema de poucas informações que possam ser utilizadas pelos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Para Duarte, Lima e Medeiros (2014), ao analisar a distribuição dos gastos entre os elementos de despesa de universidades da região norte do Brasil, perceberam que nessas Universidades o gasto orçamentário mais expressivo é com Pessoal e Encargos Sociais, cerca de 70%, que são custos fixos no curto prazo. Esse é o gasto que apresenta a maior participação no orçamento anual

das IFES pesquisadas. É possível inferir que isso está associado à natureza das atividades desenvolvidas por essas instituições, que é a oferta de ensino, de pesquisa e de extensão que dependem do emprego de professores (graduados, especialistas, mestres e doutores) e de técnicos-administrativos que também têm uma carreira própria.

Inferese-se, portanto, que o sistema de apuração de custos a ser proposto para uma IFES deverá voltar-se ao tratamento dos custos fixos, por representarem a parcela mais significativa de seus custos.

O método desenvolvido por Peter *et al.* (200) refere-se a um ABC de primeira geração, tendo como objetos de custeio as macroatividades da Universidade, identificando a forma como as atividades executadas consumiram os recursos. Nesse método, somente foi realizado o primeiro estágio do ABC, em que os recursos consumidos são agregados às atividades executadas por meio de direcionadores de recursos.

A proposta desenvolvida por Reinelt (2005) torna-se complementar, porque aponta o caminho para realizar o segundo estágio do método ABC, por meio do direcionador de atividades adequado à alocação das atividades aos produtos da Universidade.

O projeto ABC para a Universidade Federal do Tocantins é estruturado em dois estágios distintos: no primeiro, os recursos consumidos são alocados às atividades (ABC de primeira geração); no segundo, os custos das atividades são alocados aos objetos de custo (ABC de segunda geração). Os objetos de custo nesta pesquisa serão: Ensino, Pesquisa e Extensão.

As etapas para o desenho dessa metodologia são apresentadas a seguir.

Primeira etapa – definição dos objetivos e resultados esperados

O objetivo da implantação de um custeio baseado em Atividades para Universidades não é a análise da lucratividade, porque para essas instituições o objetivo é obter informações sobre o custo das atividades desenvolvidas (atividades primárias e secundárias) para orientar a tomada de decisão.

Segunda etapa – definição do escopo e da identificação das unidades organizacionais compreendidas no escopo

O escopo do Projeto ABC para a Universidade Federal do Tocantins tem como delimitação a Administração Superior, incluindo conselhos, assessorias, pró-reitorias, órgãos complementares (que executam atividades de apoio direto ou indireto às atividades fim) e as unidades acadêmicas (Campus), onde se desenvolvem as atividades fim da instituição.

O projeto pretende abordar somente os gastos efetuados com recursos oriundos do orçamento da Instituição. Os recursos provenientes de outras fontes, como, por exemplo, das fundações de apoio, serão desconsiderados, pois esses recursos, apesar de relevantes, são de difícil mensuração porque são executados por outro ente.

Terceira etapa – identificação dos objetos de custeio

Objetos de custo é o ponto final para o qual os custos são apropriados. É a razão por que o trabalho de custeamento é desenvolvido em uma instituição. Os objetos de custo nesta pesquisa foram: Ensino, Pesquisa e Extensão.

Quarta etapa – identificação, análise e classificação das atividades

Esta etapa consistiu na coleta de informações para a identificação e a análise das atividades, por meio de aplicação de questionários, e análise documental.

As atividades foram classificadas:

a) atividades de apoio institucional – referem-se às atividades administrativas ou de prestação de serviço prestadas pelas Unidades da Reitoria, indispensáveis ao funcionamento de todas as Unidades da Universidade;

b) atividades de apoio dos Campi – referem-se às atividades administrativas ou de prestação de serviço prestadas pelas Unidades dos Campus indispensáveis ao funcionamento de todas as Unidades do Campus;

c) atividades de suporte acadêmico – referem-se às atividades prestadas pelas unidades da Reitoria necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação;

d) atividades de suporte acadêmico do campus – as atividades prestadas pelas unidades do Campus necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação;

e) atividades acadêmicas – compõem-se das atividades fim da Universidade.

É importante destacar que foram selecionadas cento e sete (107) atividades nas áreas de apoio e de suporte, e quatro (4) atividades primárias nas unidades acadêmicas.

Quinta etapa – identificação e seleção dos direcionadores de recurso

Após selecionar as atividades mais relevantes e construir o Dicionário de Atividades, a próxima etapa consistiu em identificar e selecionar o direcionador

de recurso para cada atividade. Esse direcionador deverá representar a melhor relação entre o consumo dos recursos e a execução da atividade selecionada. Precisa-se considerar o grau de correlação com o consumo dos recursos e não se esquecer da facilidade de coleta da informação.

Nesta etapa, procura-se relacionar os custos às atividades por meio dos direcionadores de primeiro estágio (direcionadores de recurso).

Sexta etapa – determinação do custo das unidades

Para a apuração do custo das atividades, inicia-se pela apuração do custo das unidades selecionadas. Os recursos consumidos nas unidades devem ser rastreados e identificados por meio de apontamento dos gastos ocorridos em cada Unidade. Inicialmente, será feita alocação direta, ou seja, a identificação dos recursos diretamente utilizados por cada atividade. Quando não for possível fazer a alocação direta, deverá rastrear os recursos, buscando a melhor relação entre a ocorrência e o volume de trabalho da atividade. Os recursos serão subdivididos em: pessoal, encargos, material de consumo, serviços de terceiros. Em seguida, esses custos serão alocados às atividades relevantes realizadas em cada Unidade (PETER, 2007).

Não serão considerados nesse modelo os custos com depreciação, tendo em vista a impossibilidade de obtenção das informações necessárias, pois os bens pertencentes à UFT nunca sofreram atualização monetária, sendo alguns deles remanescentes da estrutura da remanescente – Universidade Estadual do Estado – que foi incorporada no processo de federalização da UFT.

Sétima etapa – determinação do custo das atividades

Esta etapa consiste em direcionar os recursos consumidos nas unidades às atividades desenvolvidas por cada uma delas. Primeiramente, realiza-se a

alocação direta, identificando os custos diretos de cada atividade (PETER, 2007). Em seguida, rastreiam-se os custos indiretos por meio dos direcionadores de recursos selecionados.

Então, os recursos consumidos nas Unidades serão relacionados às atividades e, ao realizar o cálculo dos custos das atividades, percebe-se que a execução de cada atividade envolve um dispêndio de recursos. Com isso, podem-se visualizar quais as atividades que consomem mais recursos e identificar em qual categoria ocorre maior gasto.

Oitava etapa – identificação e seleção dos direcionadores de atividade

Selecionadas as atividades mais relevantes e estabelecidos os procedimentos para o cálculo de seus custos, a próxima etapa consistiu em identificar e selecionar o direcionamento de atividades para os objetos de custo (Ensino, Pesquisa e Extensão).

Nessa fase de direcionamento das atividades aos objetos de custos, utilizam-se os direcionadores de segundo estágio ou direcionadores de atividades, como são conhecidos, que direcionam os custos das atividades para os objetos de custos.

Esse direcionador deverá representar a melhor relação entre o consumo das atividades e os produtos da Universidade, demonstrando o grau de correlação à execução das atividades com seus produtos.

A escolha de direcionadores adequados à locação no segundo estágio exige cuidado. A sistemática de atribuição de custos aos objetos de custo (Ensino, Pesquisa e Extensão) consiste na alocação do custo direto, como é o caso das atividades das Unidades Acadêmicas, diretamente ao objeto de custo a que foi identificado.

O direcionador de atividades será a hora atividade docente, conforme utilizado por Reinelt (2005). Essa atividade docente é referente às atividades de ministrar aulas, realizar pesquisa e extensão. Sabe-se que os produtos da Universidade (Ensino, Pesquisa e Extensão) são reflexos da ação dos docentes e, dessa forma, a maior dedicação a uma dessas atividades ocasionará que a Universidade despenda maiores esforços também nessa direção. Entende-se, assim, que quanto maior a carga horária docente dedicada ao ensino, maiores serão os gastos com iluminação, vigilância, material de consumo destinados para essa atividade. Também as atividades administrativas e de suporte serão mais dedicadas a promover essa ação, portanto, os custos das atividades seriam proporcionais à dedicação docente.

Essa consideração reforça o princípio do ABC apontado por Peter (2007), em que os custos são levados das atividades aos produtos, por meio da determinação da parcela da atividade dedicada a cada produto. A apropriação dos custos das diferentes atividades aos produtos é baseada na quantidade de operações necessárias (carga horária) para cumprir cada atividade para cada produto. Cada componente dos custos indiretos é causado por alguma atividade, sendo necessário que cada produto carregue uma parcela do componente com base na proporção de cada atividade que ele cause.

Nesse caso, é preciso identificar em cada Curso a capacidade horária docente disponível e subdividi-la entre as atividades de ensino, pesquisa, extensão. Propõe-se que cada docente apresente um plano de trabalho, no qual seja possível identificar:

1º total de horas docentes disponível em cada Curso, somatória das cargas horárias de todos os docentes do curso;

2º horas dedicadas às atividades de realizar ensino, pesquisa e extensão; utilizar o valor percentual dessas horas para estabelecer a relação

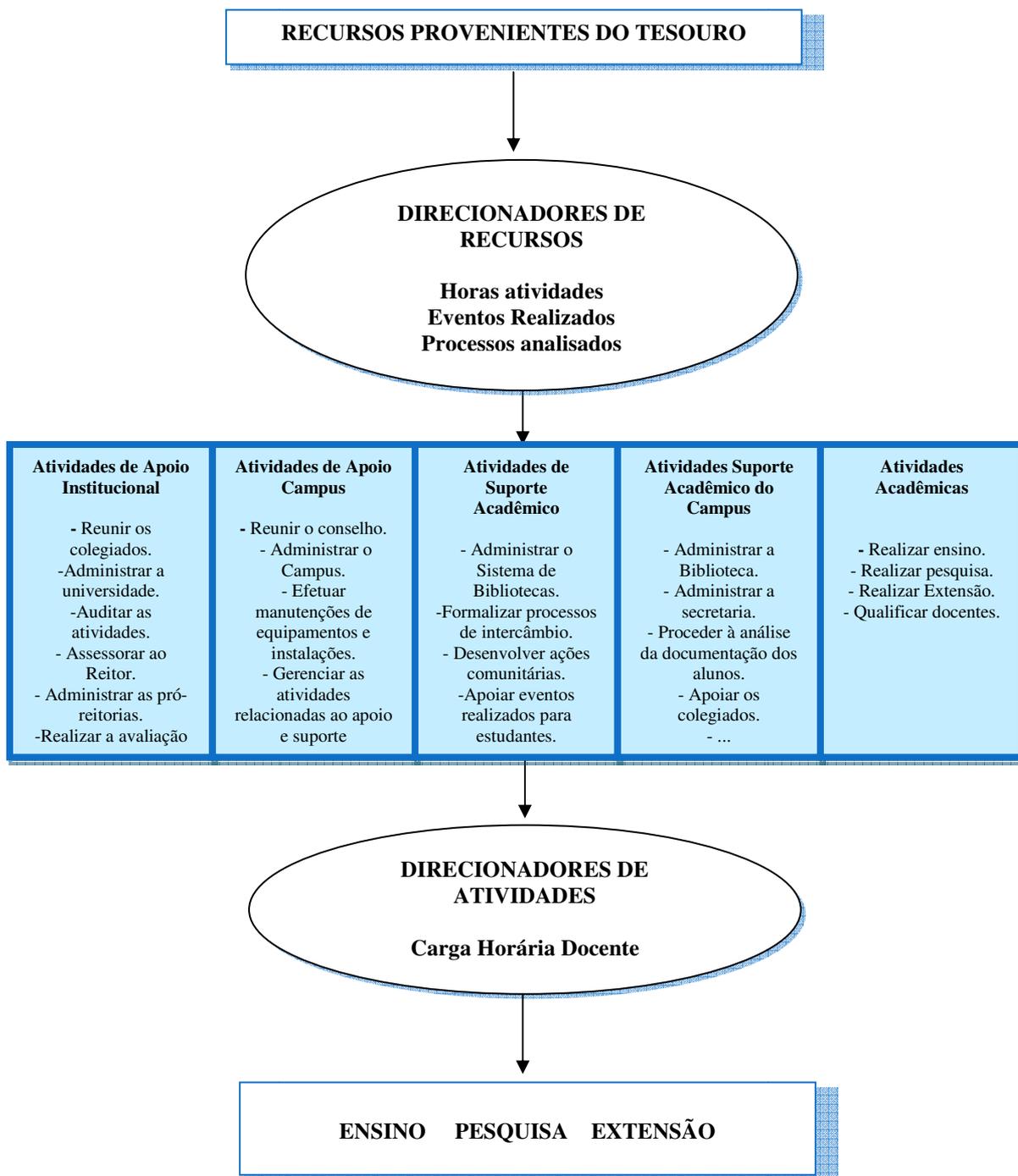
entre o consumo das atividades de apoio e suporte (atividades secundárias) e formação docente aos produtos ensino, pesquisa e extensão.

Nona etapa – cálculo dos produtos (ensino, pesquisa e, extensão)

Primeiramente se faz a alocação dos custos das atividades primárias, os demais custos (atividades de apoio e suporte) serão aplicados aos produtos por meio direcionador de atividades (hora atividade docente). Esses custos são aplicados na proporcionalidade da dedicação docente a cada uma das atividades com relação direta com os produtos.

A representação gráfica do método é apresentada na Figura 1.

Figura 1: Método de custeio ABC para a UFT



Fonte: Elaboração própria.

Considerações Finais

O objetivo geral deste trabalho foi apresentar um modelo conceitual de custos baseado no método de custeio ABC para a Universidade Federal do Tocantins, considerando que, em uma organização, o sistema de informação de custos é de uso não somente da área administrativa, mas deve ser também um instrumento que auxilie os gestores a tomar decisões. Nesse sentido, a proposição do modelo contou com a participação dos gestores (Chefe de Gabinete, Pró-reitores, Diretores de Unidade e Diretor de Campus), para a construção do sistema de informações de custos, que tem como método de custeio o ABC.

Esse objetivo foi alcançado ao serem apresentados conceitos, informações e um modelo de sistemas de custos, fundamentado em atividades. O método ABC, além de permitir a gestão dos recursos, possibilitou a identificação das macroatividades da Universidade e, por consequência, pôde identificar as atividades mais relevantes para a concretização de seus objetivos e alcance da missão institucional.

O desenvolvimento da proposta do modelo de sistema de custos foi baseado nas propostas de Peter (2007) e Reinelt (2005), ambas com bases no ABC, as quais contribuíram de forma complementar para a construção do modelo. A identificação das atividades e dos direcionadores de recursos exigiram estudo e análise das características e das funções das unidades da Universidade. A identificação do custo das atividades partiu da alocação do custo às unidades, para, em seguida, distribuir esse custo às atividades desenvolvidas em cada uma delas. Os resultados obtidos oferecem condições para que se estabeleçam comparações entre o custo das diversas atividades secundárias (apoio e de suporte) e as atividades primárias (acadêmicas), proporcionando uma visão de toda a estrutura de custo da UFT, não somente

se preocupando em calcular o custo do aluno. Entende-se que aperfeiçoamentos podem ser realizados ao modelo proposto, tais como a ampliação das atividades, do escopo do modelo, incluindo setores que não foram contemplados e que são de extrema importância para as atividades da Universidade, como as fazendas experimentais, as atividades de educação a distância, hospitais e restaurantes universitários.

Aponta-se que trabalhos futuros poderão ser realizados, como, por exemplo, a mensuração dos custos de universidades a partir do modelo proposto, porém é importante ressaltar que a sua implantação requer que a universidade esteja organizada e informatizada. Sem os arranjos institucionais bem definidos, certamente não será possível mensurar os custos da instituição.

Referências

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, n. 1, p. 37-62, jan. mar., 1999. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>

AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? **Revista Avaliação** – Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior. São Paulo, v. 9, n. 2, p. 115-125, jun., 2004. Disponível em: <http://periodicos.uniso.br/ojs/index.php/avaliacao/article/view/1272>

BRASIL. **Decreto 4.279 de 21 de julho de 2002**. Dispõe sobre a organização administrativa da Fundação Universidade Federal do Tocantins, e determina outras providências. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2002/decreto-4279-21-junho-2002-464767-norma-pe.html>.

_____. **Lei n. 10.032 de 23 de outubro de 2000**. Autoriza o Poder Executivo a instituir a Fundação Universidade Federal Do Tocantins. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10032.htm.

_____. **Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999.** Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>.

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão decisão TCU n. 408/2002-Plenário.** Março de 2002. Disponível em: portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/indicadores.pdf.

BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO MARIO, Pouer; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 47, n. 2, 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122013000200009&script=sci_abstract&tlng=pt

CARVALHO, Dalmy Freitas de. **A contabilidade de custos e os métodos de custeio:** uma análise da utilização gerencial da informação da contabilidade de custos pelas indústrias de autopeças da Região Metropolitana de Belo Horizonte. Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: http://dalmycarvalho.pro.br/dissertacao/dissertacao_dalmy_carvalho.pdf.

DE CARVALHO, Roberto Francisco. **O processo de gestão e participação na universidade:** limites, possibilidades e desafios na UFT. 2011. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2011. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tde/1096>.

DOS SANTOS, Marcos Roberto; COSTA, Flaviano; VOESE, Simone Bernardes. Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4130>

DUARTE, Michelle Trombini; LIMA, Jaasiel Nascimento; MEDEIROS, Ana Lúcia. Perfil da Execução Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior da Região Norte do Brasil no Período 2011–2013, Rio de Janeiro. **XXXVIII Encontro da EnANPAD**, 2014. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2014.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo:** Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade Governamental. 2002. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em:

MORGAN, B. F. **A determinação do custo do ensino na educação superior:** o caso da Universidade de Brasília: Universidade de Brasília, 2004.

NAKAGAWA, Masayuiki. **ABC:** custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Controladoria na Administração Pública:** Um estudo fundamentado no Activity Based Costing. 1. ed. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

_____; MARTINS, Eliseu; PESSOA, Maria Naiula Monteiro Pessoa; PETER, Fábio Arrais. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no ActivityBasedCosting.** São Paulo: ANPAD, 2003. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2003-gpg-1801.pdf>

REINELT, Clio et al. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras.** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/101612>

ROSA, Paulo Moreira da. **Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras.** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2004. Disponível em:

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches et al. **Custeio baseado em atividades:** uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/87051>

SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; WALKIM, Vasconcelo Reis. **Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior:** o caso da Universidade Federal de Viçosa. Revista da Administração Pública. Rio de

Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-66, 2010. Disponível em:
<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n3/05.pdf>.

SLOMSKI, V. Manual de contabilidade pública: **Um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, Thiago; SERRA, Fernando; MAZON, Gisele; MELO, Pedro Antônio. **Modelagem de estrutura de custos em Instituição de Ensino Superior**. Revista de Administração, Contabilidade e Economia – RACE. v. 8, n. 2, p. 267-290, 2009. Disponível em:
<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/view/184>

SOTHE, A.; KREUZBERG, F.; SCAPIN, J.E. **Custos no setor público**: análise dos artigos posteriores a publicação do estudo nº12 do IFAC. 2012. Disponível em:
http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG416.pdf.

SOUZA, Marcos Antônio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003. Disponível em:
http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000200003&script=sci_arttext&tlng=es.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2001.