

## **ESTRUTURA DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE EDUCAÇÃO**

**ANDREIA DULCE MARTINS**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)

**VALDIRENE GASPARETTO**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)

**CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)

# ESTRUTURA DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE EDUCAÇÃO

## 1 INTRODUÇÃO

As entidades públicas operam em ambientes tão complexos e dinâmicos quanto as instituições privadas (Moreno, Junior, Dal Vesco & Walter, 2016), o que remete à necessidade de informações para tomada de decisão e de agilidade nos processos e, ao mesmo tempo, limitação de recursos financeiros e necessidade de transparência dos atos de gestão (Mauss & Souza, 2008).

Neste sentido, Monteiro, Pereira e Souza (2015) entendem que informações gerenciais nas Instituições de Ensino Superior (IES) públicas devem permitir a comparação de desempenho entre exercícios financeiros, favorecer a prestação de contas e a comprovação de resultados. Mencionam, ainda, que essas informações devem facilitar o controle interno e externo, por meio da tomada de contas de órgãos de controle ou da atividade de controle pela sociedade em geral.

Frente a esse cenário, os governos, em diferentes esferas, passaram a preocupar-se com o custo e com o benefício que os serviços educacionais dispõem e oferecem à sociedade como forma de articular as necessidades aos recursos providos (Torres-Núñez, 2016). Com a finalidade de estabelecer essas conexões, tem-se, no Brasil, o Sistema de Informação de Custo do Governo Federal (SIC), que utiliza o método de custeio direto (apropriação apenas dos custos diretos, tanto variáveis como fixos) e, a partir das informações fornecidas por sistemas estruturantes utilizados na administração pública, sugere algumas reclassificações e ajustes para realizar o cálculo do custo das entidades públicas (Padrones, Santos & Colares, 2017).

O escopo deste estudo é a apuração de custos no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense (IFC) – Campus Blumenau, e como consequência de tal processo, inicia-se a busca por abordagens para cálculo do custo educacional (montante financeiro consumido para geração de serviços relacionados à educação). Para Schwartzman (2015), a educação é capaz de elevar o desenvolvimento social e econômico dos povos. Com um planejamento adequado, a apuração dos custos educacionais pode aumentar a efetividade governamental, facilitar a distribuição e execução orçamentária, construir medidas de desempenho e auxiliar as decisões relacionadas à terceirização, proporcionando alternativas para a redução de custos com educação (Monteiro et al., 2015).

A Lei nº 11.892/2008 criou os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e delinea, entre outras finalidades e objetivos, que os Institutos Federais (IFs) devem ministrar cursos nos diversos níveis de ensino – do médio à pós-graduação *stricto sensu*, bem como de formação continuada, o que confere a estes institutos complexidade educacional no intuito de oferecer ensino, pesquisa e extensão em distintos níveis de educação. Quanto à estrutura organizacional, os IFs caracterizam-se por serem multicampi e por possuírem dois órgãos superiores: Colégio de Dirigentes e Conselho Superior. Também figuram como instâncias basilares, as Pró-reitorias e as Diretorias-Gerais de cada um dos campi vinculados à IF (BRASIL, 2008). No intuito de limitar o escopo deste estudo e, de tal modo, respeitando as particularidades de cada instituição, pretende-se apresentar uma proposta de estrutura de apuração de custos para um campus de uma instituição federal de educação.

Nas IFES, há necessidade de alocação dos custos diretos, o que é feito pelo SIC, mas a metodologia do sistema possui uma lacuna na apuração dos *overheads* (custos indiretos e despesas das atividades de apoio), além da não observância das diferenças entre as instituições. Conforme Agasisti e Johnes (2015), as IFES são heterogêneas e, na maioria dos casos, não podem ser postas como semelhantes entre si. Ao utilizar um modelo único, pode-se deixar de observar variações importantes, como os custos unitários que variam conforme o tipo de curso oferecido e o *output* que pode ser maior na pesquisa, na graduação, ou na pós-graduação.

Ressalva-se que, ainda que o estudo ora apresentado tenha sido realizado com foco em um campus do IFC, não se pretende torna-lo estanque ao ambiente proposto nesta pesquisa, senão, que seja possibilitado de apreensão e aplicação em outras instituições, com as adequações necessárias aqueles contextos, visto que modelos podem ser adaptados de acordo com as distintas realidades.

As IFES são instituições complexas, que oferecem diversos produtos e serviços e, devido à sua estrutura organizacional e política, os gestores mudam com frequência, sendo marcadas, ainda, pelo alto grau de hierarquia e a existência de múltiplos departamentos, com uma grande força de trabalho e público envolvido (Monteiro et al., 2015). Uma das principais particularidades das IFES reside no fato de serem multiprestadoras de serviços, cuja característica deve ser observada ao adotar uma metodologia de custeio (Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira & Wakim, 2010).

Não obstante a ampliação de pesquisas que buscam explicitar a importância do refinamento dos custos na área de ensino superior, Du e Xia (2017) elencam fatores que ainda impedem a definição de um método de cálculo do custo educacional, os quais se caracterizam como: a indefinição dos objetos de custos, a ausência de consenso sobre a inclusão dos custos administrativos no cálculo e a incerteza acerca de quais os direcionadores (critérios) a serem adotados. No caso da administração pública brasileira, acrescenta-se a esses fatores a ausência da alocação dos custos indiretos e despesas (*overheads*) das atividades de apoio (Mauss et al., 2015).

A relevância da temática do custo educacional é comprovada por meio do crescente número de pesquisas, no Brasil e no mundo, como por exemplo os estudos de Beuren e Schlindwein (2008); Silva e Costa (2008); Colombo e Auler (2009); Machado e Holanda (2010); Magalhães et al. (2010); Amaral, Bolfe, Borget e Vicente (2014); Agasisti e Johnes (2015); Mauss et al. (2015); Monteiro et al. (2015); Schwartzman (2015); Pavlik (2015); Torres-Núñez (2016); Araújo, Carneiro e Santana (2016); Padrones et al. (2017); Du e Xia (2017); Messias, Ferreira e Soutes (2018); e Kostić et al. (2019).

Entretanto, apesar do crescente aumento de estudos sobre o assunto, ainda há carência de informações de custos capazes de auxiliar os gestores de forma efetiva (Amaral et al., 2014, Monteiro et al., 2015), inclusive, na instituição estudada, a qual configura um contexto adequada à investigação proposta neste trabalho. Nesse sentido, este trabalho busca responder a seguinte questão de pesquisa: qual seria a estrutura de custos em uma instituição federal de educação? Assim, o objetivo deste estudo é analisar a estrutura de apuração de custos de um campus de uma instituição federal de educação.

Esta pesquisa justifica-se pela importância da discussão da apuração dos custos educacionais no contexto da administração pública, tendo o objetivo central de analisar a estrutura de apuração de custos de um campus de uma IFES. Com a intenção de se externar a visualização e compreensão deste movimento de custos, traz-se como proposta a análise dos custos educacionais. Outrossim, ilustra-se o potencial contributivo desta abordagem como forma de proporcionar uma reflexão crítica sobre as metodologias de custo da educação superior e, assim, contribuir com a discussão sobre a adequação dessas metodologias para as IFES.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Terminologia aplicável a custos na educação superior**

A definição do que será custeado, ou seja, os objetos de custos (bens ou serviços) é uma das primeiras etapas para implantação de um sistema de custeio (Pavlik, 2015). Na área pública, também é preciso considerar as diversidades de políticas públicas idealizadas e implantadas em

um determinado governo, que afetam diretamente a efetivação prática dos serviços públicos (Sampaio & Laniado, 2009), e os próprios objetos de custos num sistema de custeio neste contexto.

Em instituições de ensino, Du e Xia (2017) assinalam que, ao utilizar objetos de custo diferentes para cada instituição, não é possível realizar comparação, já que isso influencia diretamente nos métodos de custeio, nos *outputs*, nos mecanismos de controle e na distribuição orçamentária. Contudo, conforme ressaltado pelos autores, os custos educacionais existem e cabe à contabilidade governamental abordá-los da melhor forma.

De acordo com Mauss e Souza (2008), são considerados custos aqueles utilizados com bens e serviços utilizados para produzir outros bens ou serviços. Entre as principais categorias de custos, encontram-se a divisão em (i) custos diretos e indiretos; e (ii) custos fixos e variáveis. Essas classificações relacionam-se com a possibilidade de mensuração objetiva do montante empregado com cada recurso consumido no produto e/ou serviço e o volume de saídas (Costa, 2018).

Consideram-se como custos diretos aqueles que se relacionam diretamente com o objeto de custos, isto é, que são identificados sem a necessidade da utilização de critérios de rateio (divisão proporcional a partir de uma base pré-estabelecida). Já os custos indiretos são os custos que, embora tenham vínculo com o objeto de custos, não podem ser identificados de forma objetiva e, para serem alocados a um produto e/ou serviço, necessitam de alguma forma de rateio (Martins, 2003).

São exemplos de custos diretos da administração pública de ensino os gastos com pessoal que trabalha diretamente para o produto final, auxílio financeiro a estudantes e pesquisadores, passagens e diárias para participação de eventos, material consumido para pesquisa ou laboratório específico, entre outros. Os custos indiretos (*overheads*) mais comuns são gastos com pessoal que não trabalha diretamente para o produto final, mas que presta serviço de apoio aos objetos de custos, como bibliotecários e técnicos de laboratórios ou, ainda, o consumo de materiais que tenham relação com mais de um objeto, tais como materiais químicos e biológicos usados durante as atividades de ensino e pesquisa (Costa, 2018).

A contabilidade pública considera a despesa pública (todos os gastos) como dispêndio para o funcionamento dos serviços públicos (MCASP, 2018). A classificação da despesa pública pode ser feita em custos e despesas, para distinguir o gasto consumido pela atividade-fim (custo) do gasto consumido pela atividade-meio (despesa). Despesas englobam o desembolso necessário para o funcionamento da instituição, como pessoal administrativo e de tecnologia da informação, entre outros (Costa, 2018). Também se enquadram como despesas os gastos com vigilância, limpeza, conservação e manutenção de edifícios, fornecimento de água, energia elétrica, telefonia e internet, manutenção de infraestrutura etc, da área administrativa da instituição.

Custos são classificados em fixos e variáveis, a partir da vinculação com o volume produzido (Martins, 2010). De acordo com Costa (2018), o custo fixo ocorre quando o seu valor independe da quantidade de *outputs*, tal como salário de servidores, gastos com vigilância, limpeza, conservação e manutenção de edifícios, fornecimento de água, energia elétrica, telefonia e internet, entre outros, das áreas envolvidas na prestação dos serviços. O custo variável, em seu turno, tem o montante alterado proporcionalmente à quantidade de *outputs*, e refere-se a gastos com materiais de consumo, auxílio financeiro a estudantes e pesquisadores, entre outros relacionados especificamente a cada serviço prestado.

Pavlik (2015) argumenta que é fácil identificar que os objetos de custos devem ser resultantes das atividades de ensino e pesquisa, todavia, ressalta o desafio de separar os custos de pesquisa, pois a saída dessa atividade muitas vezes é incerta. Acrescenta-se ao que expõe a autora as atividades de extensão como um terceiro fenômeno inerente à educação. Agasisti e Johns (2015) incluem este elemento ao rol de ações didático-pedagógicas ao afirmarem que,

nos Estados Unidos da América, é amplamente reconhecido que as universidades, em regra, produzem três tipos de saídas: ensino, pesquisa e extensão. Embora a sua intensidade possa ser alterada para cada unidade, os objetos de custos são comuns e, conforme afirmam Monteiro et al. (2015), nas instituições educacionais existe a peculiaridade de que o custo educacional se relaciona de forma concomitante com as três ações supracitadas, e por isso, dificulta a alocação direta desses custos, tornando necessária a alocação dos custos indiretos e despesas, os *overheads*.

Machado e Holanda (2010) citam que, na administração pública, não há recomendação para adoção de um único método de custeio, o que possibilita a adoção do método mais adequado para as características individuais da organização, mas também dificulta a definição no sistema mais pertinente e sua comparabilidade entre instituições semelhantes. Os métodos de custeio mais utilizados pelas IFES são: custeio direto, custeio por absorção, custeio baseado em atividades (ABC) e custeio pleno.

Independente do método de custeio, os custos diretos são identificados diretamente com os bens ou serviços, não sendo apropriados especificamente pelo método de custeio. Assim, os métodos de custeio abordam a forma de apropriar os *overheads* (custos indiretos e despesas).

O método de custeio variável classifica apropria apenas custos e despesas variáveis aos objetos de custos (bens e serviços) e considera os gastos fixos como gastos do exercício (Martins, 2010). Já o custeio por absorção, que pode ser com ou sem departamentalização, separa os custos das despesas e realiza a apropriação dos custos indiretos mediante critérios de rateio (Costa, 2018; Martins, 2010).

O método de custeio baseado em atividades (ABC) identifica as atividades realizadas, apropria os custos indiretos às atividades e faz a alocação dos custos das atividades aos bens ou serviços (Bornia, 2010). No ABC também podem ser apropriadas as despesas aos objetos de custos, nesse caso, apropria-se custos indiretos e despesas, todos os *overheads*.

Por fim, o método de custeio pleno, que também é denominado de RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*), caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas (Ribeiro, 2018), ou seja, todos os *overheads*. Ao aplicar esse método, em muitos casos, é recomendável a divisão da organização em centros de custos, setores ou departamentos a fim de permitir a alocação dos custos e despesas de forma mais apropriada (Bornia, 2010).

De acordo com Bornia (2010), após a separação dos recursos consumidos em itens, o método do custeio pleno inicia com a divisão da entidade em centros de custos diretos e indiretos e, na sequência, procede com a distribuição primária, secundária e final dos custos. Na distribuição primária, identificam-se os custos e definem-se os critérios para alocação a cada centro de custos conforme o consumo dos recursos. A distribuição secundária distribui os montantes dos centros de custos indiretos aos centros de custos diretos. Na última etapa, distribuição final, realiza-se a distribuição dos custos diretos aos objetos de custo.

## **2.2 Gestão de custos na educação superior**

A Federação Internacional de Contadores (IFAC) compreende que a contabilidade de custos abre caminhos que possibilitam uma gestão governamental mais efetiva, no tocante à administração e à aplicação dos recursos públicos (IFAC, 2000). Mauss et al. (2015) corroboram quando afirmam que o gerenciamento de custo é importante para a boa gestão nas organizações e também no horizonte das políticas públicas. Entretanto, inúmeras pesquisas constataram que muitos países, inclusive o Brasil, ainda precisam de amplo desenvolvimento nas suas estruturas de gestão de custos públicos (Messias et al., 2018; Sampaio & Laniado 2009).

A respeito da problemática de custos brasileira, diversos dispositivos legais têm exigido a apuração dos custos com o intuito de evidenciar os resultados da gestão, contudo, apenas a

partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), oficialmente Lei Complementar nº 101/2000, em que o não cumprimento de suas imposições jurídicas produz medidas coercitivas a todos os agentes envolvidos com recursos públicos, é que houve, de fato, avanço na apuração e gerenciamento de custos na administração pública (Messias et al., 2018).

A Portaria MF nº 157/2011 instituiu o Sistema de Informação de Custo do Governo Federal (SIC) e, apesar de o sistema ter sido efetivamente implantado em 2012, ainda não alcança as entidades da administração indireta, dentre as quais aquelas vinculadas ao Ministério da Educação (MEC). Ademais, tal sistema possui um formato de operação centralizado, portanto, não permite a gestão das informações de custos conforme a necessidade das entidades e, como consequência, não abrange as distintas especificidades dos diversos órgãos que compõem o sistema educacional brasileiro. Du e Xia (2017) argumentam que a centralização governamental é um dos principais impasses para a disseminação das informações de custos e tem como consequência a curta operacionalidade, a má orientação dos usuários e a impossibilidade da sua utilização, de forma confiável, nas tomadas de decisões.

Todavia, apesar da existência de um conjunto de normas legais e um sistema – SIC – que faz a correlação entre o que se pretende com a legislação e a apuração dos custos de forma concreta, o SIC não atende de forma ampla as necessidades dos seus usuários. Amaral et al. (2014), ao investigarem a percepção dos contadores públicos das Instituições Federais de Ensino Superior acerca do SIC, constataram que a maioria dos respondentes não considera que esse sistema seja capaz de fornecer informações de custos suficientes para basearem a tomada de decisão dos seus usuários, e que atualmente o sistema apenas cumpre a legislação. O motivo desta insegurança por parte dos contadores se deve a dois motivos principais: a implantação centralizada e o resgate de informação dos sistemas estruturantes.

Com a monopolização da implantação do SIC pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), não são observadas as particularidades das inúmeras unidades que constituem a administração direta e indireta do governo federal, e a informação dos gastos públicos torna-se global. Desta forma, tem-se dificuldades na utilização, difusão e compreensão, tanto para o público interno quanto externo, ao impossibilitar comparações aprofundadas das diferentes entidades e não permitir acesso a informações de forma fragmentada (Amaral et al., 2014; Ferreira, 2011).

Os próprios idealizadores do SIC reconhecem a importância do gradualismo e da flexibilidade, e observam que as entidades públicas poderão, conforme suas necessidades, implantar um sistema de custo próprio, que deve vincular-se ao SIC por intermédio de um ponto de encontro em comum, alinhando assim, os dados dos órgãos centrais com as entidades finalísticas, de modo a permitir um entendimento amplo a respeito dos custos dos serviços públicos (Machado, 2002; Machado & Holanda; 2010; Amaral *et al.*, 2014).

Atualmente, o SIC resgata dados automaticamente dos Sistemas Estruturantes do Governo Federal, que já estão em uso por toda a Administração Pública Federal (Padrones et al., 2017), contudo esses sistemas não foram idealizados para geração de informação de custo e, mesmo após ajustes (não contábeis), o resultado final obtido é questionável. Soma-se a isso, a apuração apenas dos custos diretos, sendo que no setor público a maioria dos gastos se relacionam indiretamente ao conjunto de serviços oferecidos – *outputs* (Fernandes, 2011, Amaral et al., 2014).

Como forma de permitir esboçar a aproximação entre os custos e a realidade a partir do seu dispêndio financeiro, Du e Xia (2017) apresentaram quatro passos para a gestão de custos governamentais chineses: previsão de custos decorrentes de fatos supervenientes, classificação dos custos, responsabilização de todos os membros envolvidos e dos geradores de custos e, por último, o alinhamento com o orçamento. Todavia, o Sistema de Custos do Governo Federal do Brasil parte desta última etapa deixando as etapas anteriores com pouca observância,

principalmente no que tange ao envolvimento e capacitação dos membros envolvidos. Por conseguinte, as informações geradas são fracas e passíveis de distorções (Araújo *et al.*, 2016).

Essa problemática na apuração de custos não é exclusiva do Brasil. Estudo de Kostić *et al.* (2019), na Região dos Balcãs, explorou que embora as unidades governamentais estejam de acordo com as regras impostas pelas normativas legais, os sistemas de custeio fornecem informações insuficientes para a gestão, sobretudo, quanto a alocação, a evidenciação e a gestão dos custos educacionais.

Soma-se ao exposto o aumento, nas últimas décadas, na busca por ensino superior em nível mundial. Schwartzman (2015) esclarece que com esse crescimento, os governos tiveram que prestar mais atenção na interrelação entre o custo com os serviços educacionais e os benefícios que ele traz para a sociedade. Além disso, essa expansão deve ser acompanhada de aperfeiçoamentos gerenciais, principalmente no que tange à gestão orçamentária e financeira, ao desenvolvimento e acompanhamento dos serviços de ensino disponibilizados, aos custos e à transparência (Du & Xia, 2017).

Um dos agravantes que complementam essa preocupação da gestão pública é a escassez de recursos, já que, ao analisar a expansão do ensino superior, Schwartzman (2015) verificou que os países pertencentes aos grupos de mercados emergentes (BRICS) consideram o ensino superior como um bem público que pode auxiliar o seu desenvolvimento, e também um direito que deve ser concedido pelo governo aos seus cidadãos. Conforme Messias *et al.* (2018), em cenários de insuficiência financeira, devem-se acentuar as metodologias e ferramentas voltadas à otimização do gasto do dinheiro público, como a gestão de custos no campo educacional.

No centro do debate da correlação entre custos e benefícios proporcionados pela educação no Brasil, as IFES são alvo de críticas em relação à sua gestão, acerca do descumprimento de metas e objetivos, do desprovimento de informações sobre o andamento de seus processos de trabalho e dos resultados de seus projetos (Monteiro *et al.*, 2015) e, ainda, a indisponibilidade de informações fidedignas à sociedade sobre o custo de cada serviço educacional oferecido (Amaral *et al.*, 2014; Mauss *et al.*, 2015).

Quanto à disponibilização de informações de custos, uma das dificuldades das instituições educacionais brasileiras consiste na própria mensuração, já que estas fazem uso do SIC, sistema cuja estrutura baseia-se apenas no método de custeio direto na apuração do custo dos produtos ou serviços prestados à população (Mauss *et al.*, 2015). Em contrapartida, a fim de alcançar a avaliação de custos, é necessário fazer uso de outras metodologias, como a alocação dos *overheads* aos produtos e serviços.

Devido ao não atendimento da necessidade de informações de custos pelo SIC, as instituições federais de ensino superior brasileiras ainda adotam os indicadores de desempenho do Tribunal de Contas da União (TCU). Esses indicadores, publicados por meio da Decisão Plenária nº 408/2002, buscam elaborar um diagnóstico da área de ensino superior em nível nacional. Entretanto, da mesma forma que o SIC, não consideram as diversidades e os *outputs* de cada instituição (Silva, Morgan & Costa, 2004). O MEC orienta que não há indicadores que contemplem as atividades de extensão e especialização para o cálculo dos indicadores de gestão, ressaltando a heterogeneidade dessas ações entre as IFES, e recomenda que sejam incluídos, nas unidades, indicadores que reflitam essas atividades.

Dentre os indicadores do TCU, o custo corrente por aluno ganha maior relevância para esta pesquisa. A metodologia usada pelo TCU parte do montante de despesas correntes do período e, após alguns ajustes, divide pela quantidade de alunos equivalentes, sem considerar a divisão entre ensino, pesquisa e extensão (Brasil, 2002). Em resumo, a metodologia para o cálculo do indicador do custo corrente é demonstrada na Tabela 1.

Tabela 1  
**Metodologia para o cálculo do indicador do custo corrente**

<b>Indicador</b>	<b>Metodologia para o cálculo</b>
Custo Corrente	+ despesas correntes do período - 65% das despesas do hospital universitário (quando houver) - aposentadorias, reformas e pensões - despesas com pessoal cedido - despesas com pessoal afastado
Aluno equivalente	total anual de alunos da graduação, ministrados nos turnos diurno e noturno; total anual de alunos pós-graduação stricto sensu: mestrado e doutorado; total anual de alunos residência médica (quando houver)

Fonte: adaptado de Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (2007).

Silva et al. (2004) consideram que a metodologia proposta pelo TCU foi um avanço na tentativa de determinar o custo por aluno das IFES. Contudo, o foco foi apenas no cálculo do custo, sem considerar o retorno das atividades educacionais para a sociedade e para o indivíduo.

Em pesquisas internacionais realizadas entre os anos de 2014 e 2019, em contradição ao modelo brasileiro, diversos autores observaram a utilização do custeio pleno para calcular o custo educacional (Agasisti & Johnes, 2015; Monteiro et al., 2015; Mauss et al., 2015; Kostić et al., 2019). Nesse sentido, destaca-se “[...] a grande preocupação mundial com os custos indiretos, em constante crescimento, o que é corroborado pelo método utilizado” (Agasisti & Johnes, 2015, p. 8).

Além das metodologias impostas por atos normativos brasileiros, pesquisou-se outros sistemas recomendados por estudiosos da temática de custos do ensino superior, entre os quais Pavlik (2015), que elaborou um modelo para o cálculo dos custos primários das IES húngaras, porém sem separar os custos por ensino, pesquisa e extensão. Silva e Costa (2008) elaboraram um mapa para apuração de custos para as IES portuguesas com base no método de custeio ABC. Esse modelo considera os custos diretos e indiretos por atividades que incluem ensino, pesquisa, suporte aos usuários, prestação de serviços, outras atividades e produção para própria entidade. Embora este último se assemelhe às necessidades brasileiras, não distribui os gastos de apoio e não considera a extensão.

Costa (2018) dissertou sobre a apuração do custo por aluno em uma instituição semelhante ao objeto deste estudo. Ao apurar o custo por aluno, fez uso do método de custeio por absorção, com a abordagem dos custos diretos e indiretos por curso, todavia sem desmembrar as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Desse modo, para uma apuração mais adequada dos custos dos produtos e serviços prestados na educação pública brasileira, é preciso ir além das informações que são disponibilizadas pelo SIC e pelo TCU e, ainda, ultrapassar as limitações dos modelos abordados. Apurar os gastos públicos é uma tarefa complexa, sobretudo se o objetivo for criar um único modelo de alocação dos custos sem considerar a heterogeneidade existente entre as IFES (Agasisti & Johnes, 2015; Amaral et al., 2014). Essas variáveis, que vão desde condições temporais e espaciais (Du & Xia, 2017) até o mix de serviços (Agasisti & Johnes, 2015), ou ainda as diferenças de desenvolvimento geográfico, tecnológico e científico (Torres-Núñez, 2016), têm reflexo direto na metodologia que deve ser utilizada para a mensuração dos custos de forma apropriada.

### **3 MÉTODO DE PESQUISA**

Esta pesquisa trata-se de um estudo qualitativo, dado que busca aprofundar o conhecimento da temática estudada (Raupp & Beuren, 2006) e exploratório, pois proporciona ao pesquisador obter maiores informações sobre determinado assunto (Fonseca, 2002). As técnicas utilizadas foram entrevistas não-estruturadas e análise documental, pois baseia-se em materiais sem tratamento analítico (Fonseca, 2002). Em relação aos procedimentos, classifica-

se como uma pesquisa participante, visto que um dos autores faz parte do quadro de servidores do IFC. De acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 90), “a pesquisa participativa valoriza muito a experiência profissional, tanto dos pesquisadores como dos pesquisados”.

A pesquisa de campo realizou-se em uma Instituição Federal de Educação, Ciência e Tecnologia localizada no Estado de Santa Catarina. Optou-se pelo estudo desta instituição devido ao critério de oportunidade, adicionado ao real desejo da instituição em iniciar a discussão acerca de uma metodologia para apuração de custos compatível com a realidade institucional e a necessidade de informações adequadas para uso pelos gestores nas tomadas de decisão.

A coleta dos dados ocorreu no período de outubro de 2019 a fevereiro de 2020. Buscou-se documentos e dados disponíveis no *site* institucional, como organogramas, relatórios de atividade e o relatório anual de gestão de 2019, resoluções e normativas internas em vigência. Os dados foram consolidados por meio de planilhas eletrônicas e editor de texto. Além disso, realizou-se consulta acerca dos centros de custos cadastrados do Campus no Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC e entrevistas com os gestores a respeito das atividades desenvolvidas e os gastos consumidos pelas mesmas.

Foram entrevistados sem um roteiro pré-determinado os seguintes gestores: Diretor de Administração e Planejamento, Diretora de Ensino, Diretor de Extensão, servidores da Pró-Reitoria de Pós-Graduação, Pesquisa e Inovação e o Coordenador-Geral de Contabilidade, Orçamento e Finanças. As entrevistas foram essenciais para o entendimento do contexto organizacional e possibilitar o mapeamento das principais atividades relacionadas ao dispêndio de recursos.

Diante da revisão literária, optou-se pela utilização do método de custeio pleno devido ao direcionamento enquanto forma de análise adequada para a apuração do custo educacional por autores nacionais e internacionais (Agasisti & Johnes, 2015; Colombo & Auler, 2009; Kostić et al., 2019; Monteiro et al., 2015; Mauss et al., 2015).

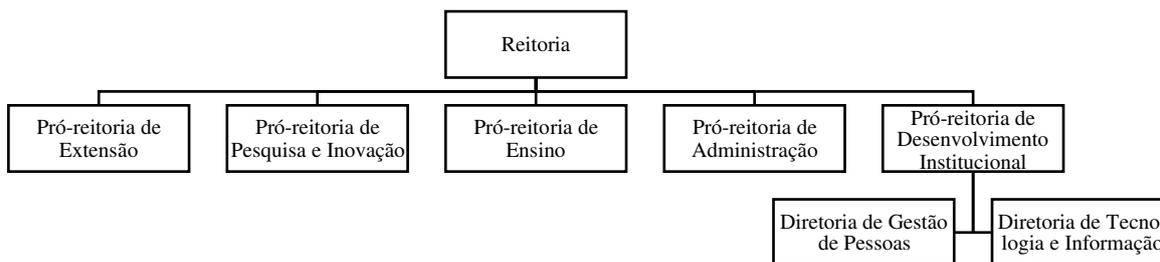
Por meio da utilização do custeio pleno, obtém-se o custo dos serviços educacionais, que são as atividades de ensino, pesquisa e extensão, com a inclusão dos gastos administrativos que apoiam a prestação desses serviços (Colombo & Auler, 2009). Desta forma, pretende-se contemplar os gastos de forma integral e, ao realizar a divisão da organização em centros de custos, alcançar maior efetividade na mensuração de *overheads* (Beuren & Schindwein, 2008). No entanto, ressalta-se que, devido a limitações do estudo, os resultados desta pesquisa se direcionam a essa unidade do IFC.

Iniciou-se a elaboração da proposta de estrutura de apuração de custos com a definição dos objetos de custo que, segundo Pavlik (2015), deve anteceder a implantação de qualquer sistema de custeio. Em seguida, foram acrescentadas as etapas para adoção do custeio pleno que, de acordo com Bornia (2010), são: (a) separação dos recursos consumidos em itens; (b) divisão em centro de custos da organização; (c) associação dos custos diretos dos centros; (d) distribuição dos custos indiretos aos centros de custos; (e) distribuição dos custos dos centros de custos aos bens ou serviços. Dito isso, buscou-se seguir essas seis etapas para propor uma estrutura para apuração dos custos educacionais da unidade estudada.

#### **4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense (IFC), objeto desta pesquisa, tem sua Reitoria localizada na cidade de Blumenau, no Vale do Itajaí, em Santa Catarina, e possui 15 *campi* atualmente em funcionamento. Sua estrutura organizacional é apresentada sob a forma de um sistema em rede que permite a integração e a padronização de suas ações de planejamento e execução. Esse modelo proporciona a descentralização,

possibilitando a autonomia na operacionalização das ações de cada *campi*. Na Figura 1 demonstra-se parte do organograma da Reitoria.

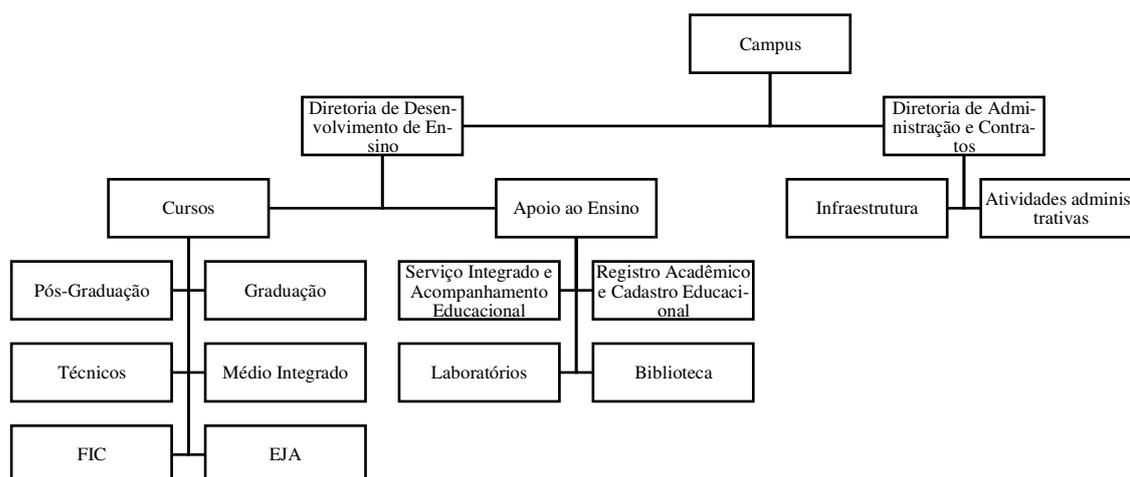


**Figura 1. Organograma da Reitoria**

Fonte: adaptado de Portaria Normativa nº 246, de 15/04/2016 (IFC, 2018).

A Reitoria do IFC é parte integrante de uma estrutura contida na lei de criação dos IFs (Brasil, 2008). Conforme Cardoso (2017), tanto a Reitoria quanto os *campi* possuem certo grau de autonomia dentro dos limites legais, tanto em relação à macroestrutura educacional nacional quanto dos *campi* em relação à Reitoria. A Reitoria prima por conduzir as ações junto aos demais *campi*, sob a possibilidade de se produzir um direcionamento mais homogêneo possível no contexto da própria instituição e, também, entre a Rede Federal de Educação Científica e Tecnológica (RFEPCT). Nesta lógica, a Reitoria age como órgão norteador das políticas educacionais, sejam de ensino, de extensão, de pesquisa ou, administrativas. Entretanto, não há hierarquia centralizadora, pois a relação Reitoria-*campi* ocorre de forma horizontal.

O estudo foi realizado em uma das unidades do IFC, o campus Blumenau. Essa unidade foi inaugurada em 2012, e conta com cerca de 100 servidores: 60 docentes e 40 técnicos. No intuito de facilitar a visualização da organização do Campus Blumenau, elaborou-se a Figura 2 a partir do resultado das entrevistas com os gestores da unidade.



**Figura 2. Organograma do Campus Blumenau**

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

A partir do organograma disposto na Figura 2, efetuou-se a investigação acerca da forma pela qual os custos percorrem as atividades e departamentos do campus até alcançar os objetos do custo relacionados com as atividades de ensino, pesquisa e extensão. Essa separação, que corresponde à primeira etapa para apuração do custeio pleno, é defendida por Agasisti, Johnes e Monteiro et al. (2015) e vai ao encontro da estrutura do IFC.

Ao prosseguir com as fases do método do custeio pleno, deve-se separar os recursos consumidos por itens. Nas Instituições Federais, essa separação pode ser feita por meio de

extração de informações do Sistema do Tesouro Gerencial, agrupando as variações patrimoniais diminutivas, que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) conceitua como diminuições na situação patrimonial líquida da entidade, de determinado período. Pode-se atribuir ao relatório a classificação de elementos de despesa e selecionar o grupo 3 da classificação de natureza de despesas (outras despesas correntes) e, também, atribuir os subitens (detalhamento dos gastos) (MCASP, 2018).

Após a separação dos recursos consumidos, faz-se a divisão da organização em centros de custos. A própria estrutura do IFC, que já é segregada por departamentos, facilita a divisão por centros de custos. Todavia, após entrevistas com os gestores do Campus, observou-se divergências entre os centros cadastrados no SIC e a realidade da instituição. Portanto, sugeriu-se a adequação do sistema. Dividiu-se os centros de custos em operacionais – ensino, pesquisa e extensão – e de apoio, contemplando administração, infraestrutura, registro acadêmico e cadastro institucional, biblioteca, serviço integrado de suporte e acompanhamento educacional e laboratório, sendo que este último poderá ser especificado, por exemplo, como laboratório de mecânica.

Com a divisão da organização em centros de custos, inicia-se a análise para distribuição dos custos educacionais, num primeiro momento, por meio da identificação dos custos diretos dos centros, ou seja, aqueles que envolvem dispêndios diretamente ligados às atividades de ensino, pesquisa e extensão, que são os objetos de custos deste estudo. Os custos relacionados aos serviços prestados são de pessoal (salários, benefícios previdenciários e provisões dos docentes) e os materiais de consumo, no caso daqueles que podem ser diretamente ligados a determinado laboratório.

Quanto ao custo salarial dos docentes, deve-se observar que eles não executam apenas atividades exclusivas de ensino. Por esse motivo, as instituições elaboram o planejamento de carga horária semanal e, posteriormente, relatório pertinente a estas atividades. No IFC, esses relatórios são intitulados como Plano de Trabalho de Docência (PDT) e Relatório Individual de Atividades (RIA), regulamentados pela Resolução nº 011 – CONSUPER/2015 e, atendendo a critérios de transparência, são publicados no *site* institucional.

A título de ilustração, a Tabela 2 apresenta as informações do PTD, cujos dados referem-se ao planejamento das atividades de cada semestre.

Tabela 2

**Carga horária dos docentes conforme o PTD referente ao período 2019/2**

<b>Atividades</b>	<b>Carga horária semanal (horas)</b>	<b>Percentual</b>
Atividades de ensino	1.549:49	64,31%
Atividades de pesquisa e inovação	90:30	3,65%
Atividades de extensão	49:34	2,00%
Atividades administrativas	477:37	19,26%
Outras	280:00	10,78%
<b>Total</b>	<b>2.480:00</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

A carga horária descrita como “outras” refere-se a docentes afastados devido a licenças de saúde e capacitação, ou que se encontram em cooperação técnica com outros órgãos. Com base nesses dados, é possível relacionar o montante de custos referente às atividades dos docentes e distribuí-los de acordo com o percentual de cada atividade.

Para a alocação dos custos decorrentes de aquisições de materiais de consumo de determinado laboratório, efetua-se o registro do consumo de cada laboratório. No caso do material ser de uso exclusivo apenas de uma das atividades, o custo poderá ser alocado de forma direta, ou integrar os custos indiretos.

Outros custos que podem ser relacionados diretamente são bolsas de pesquisa, extensão ou assistenciais. Insumos específicos de cada atividade também podem ser alocados de forma direta, como registros de patentes realizados pelo departamento de pesquisa, cujos montantes e critérios são disponibilizados conforme editais específicos.

Após avaliar a associação dos custos diretos aos centros de custos, se realiza a distribuição dos *overheads*, tanto custos indiretos quanto despesas dos serviços de apoio. De acordo com Pavlik (2015, p. 66), “devem ser considerados os gastos com laboratórios, biblioteca, custos de tecnologia da informação etc.”. De acordo com a estrutura do Campus Blumenau, ainda são consideradas como áreas de apoio administrativo as de administração e infraestrutura, de apoio ao ensino, o departamento de registro acadêmico e cadastro institucional, a biblioteca, os laboratórios e o serviço integrado de suporte e acompanhamento educacional. Essas unidades, de forma coletiva, podem ser tratadas como prestadoras de serviços internos.

Os *overheads* correspondem, quase que totalmente, ao montante de despesas de custeio da unidade. Sendo assim, os serviços de apoio administrativo e as despesas relacionadas aos servidores lotados no departamento de administração do Campus, bem como uma fração das despesas da Reitoria, podem ser alocadas por meio de indexador específico entre os 15 Campus.

Cada instituição possui autonomia para a definição dos indexadores. Costa (2018) utilizou o número de servidores para o rateio das despesas da Reitoria, entretanto, não considerou o quantitativo de alunos, que nem sempre acompanha a relação quantidade de alunos/servidor. Desta forma, sugere o uso de um indexador que aborda a quantidade de servidores e alunos, uma vez que o número de alunos tem reflexo direto nos recursos orçamentários que serão disponibilizados para cada unidade (Machado, 2002)

Por fim, com a alocação dos custos diretos e dos *overheads* aos centros de custos, deve-se realizar a distribuição dos custos aos objetos de custos, isto é, as atividades geradas pelos serviços educacionais. A Tabela 3, elaborada a partir da conciliação do resultado das entrevistas com a análise das informações dispostas do *site* institucional, apresenta alguns exemplos das oferecidas pelo IFC.

Tabela 3

**Exemplos de atividades educacionais desenvolvidas pelo IFC em 2020/1**

<b>Ensino</b>	<b>Pesquisa</b>	<b>Extensão</b>
Cursos de Formação Inicial	Cursos de Pós-Graduação <i>Lato e Stricto Sensu</i>	Assessoria internacional
Cursos Superiores em nível de graduação	Editora IFC	Eventos
Cursos técnicos de nível médio	Grupos de pesquisa	Empreendedorismo
Cursos técnicos integrados ao ensino médio	Núcleo de Inovação Tecnológica	Relações com o mundo do trabalho
Cursos de Formação Inicial e Continuada	Publicações científicas	Portal de egressos
Cursos na modalidade PROEJA	Programas e projetos de pesquisa	Programas e projetos de extensão pesquisa

Fonte: adaptado de [www.ifc.edu.br](http://www.ifc.edu.br) (2020).

Entretanto, conforme alinhado com os gestores, após a apuração do custo por objetos de custos, pode-se usar diferentes medidas para análise individual, como por exemplo o número de alunos ou de vagas para a atividade de ensino, o número de projetos ou a quantidade de pessoas atendidas pela extensão ou, ainda, o número de pesquisas que podem ser publicadas ou

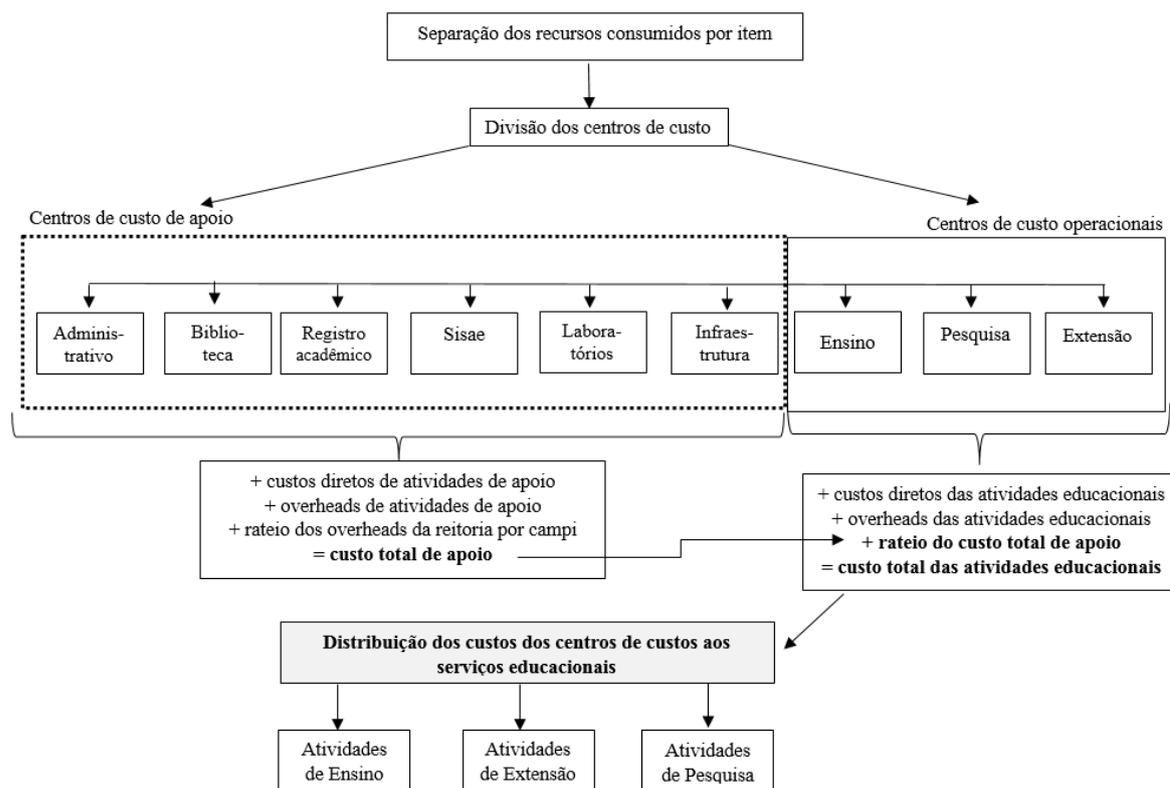
não. O uso de medidas diferentes para cada objeto de custo é importante, pois nem todos os alunos demandam o mesmo tipo de atividade. Entende-se que alguns alunos são mais envolvidos com a pesquisa e por isso demandam mais esse serviço, outros com projetos de extensão e, ainda, outros podem demandar apenas ensino.

Nesse sentido, ao adaptar as etapas mencionadas por Borna (2010) para a implantação do método de custeio pleno nesse campus, constata-se que, a partir da distribuição dos custos indiretos e despesas (*overheads*) aos centros de custos, há visualização dos gastos aplicados na unidade. Portanto, ao implantar essa metodologia, é necessário o envolvimento de membros de diversos setores para discutir quais critérios de alocação se adequam melhor a cada *overhead*.

A Figura 3 mostra os principais passos para a apuração do custo por objetos de custos do campus, seguindo a metodologia de custeio pleno.

A metodologia apresentada nesta pesquisa buscou segregiar os custos da educação em três objetos de custos macros: atividades de ensino, pesquisa e extensão, que podem ser detalhados conforme as necessidades de cada instituição. Desta forma, este estudo beneficia a discussão acerca do cálculo do custo aluno, uma vez que avança na metodologia do custo corrente por aluno do TCU ao distinguir as ações relacionadas à educação com vistas a possibilitar a criação de novos indicadores para ensino, pesquisa e extensão. Por outro lado, também pode ser considerado um complemento à metodologia do SIC, ao incluir os custos indiretos ao método e realizar a separação dos gastos conforme os objetos de custos, bem como ao considerar as especificidades do IFC – Campus Blumenau.

Com base no método de custeio pleno, elaborou-se uma sistemática composta de seis etapas para apurar o custo conforme os objetos de custo do IFC - Campus Blumenau. Essa ordenação permite aperfeiçoar o método utilizado pelo SIC, na medida em que separa as atividades e possibilita a criação de novos instrumentos que podem ser usados como complementos aos indicadores do TCU.



**Figura 3. Etapas para apuração do custo para os objetos de custo do campus estudado**

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Quanto aos modelos existentes para apuração de custos com educação superior, este estudo contribui ao acrescentar a pesquisa e a extensão ao modelo proposto por Pavlik (2015), que incluía apenas o ensino. Colabora também com o modelo apresentado por Costa (2018) ao proporcionar uma nova visão ao adotar o método de custeio pleno ao invés do custeio por absorção e ao segregar os serviços educacionais, assim como em relação ao mapa de Silva e Costa (2008), que fez uso do método de custeio ABC, mas da mesma forma que Pavlik (2015), não considerou a extensão como uma atividade distinta.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo analisou a estrutura de identificação de custos para um campus de uma instituição federal de educação. Para tanto, avaliou os desafios enfrentados para aprimorar o custo educacional e os modelos já existentes, e optou pela adoção do sistema de custeio pleno, com divisão da organização em centros de custo.

Quanto às dificuldades na apuração de custos educacionais expostas no decorrer desta pesquisa, avançou-se na definição de que os objetos de custos devem refletir a natureza de uma instituição de ensino pública, que possui atividades de ensino, pesquisa e extensão. A proposta elaborada considera que os gastos administrativos (despesas) devem ser incluídos na apuração dos custos por fornecerem serviços internos necessários ao funcionamento da instituição. A inclusão dos *overheads* (custos indiretos e despesas) na estrutura de apuração de custos permite implantar melhorias na disponibilização de informações de custos ao público interno, por meio de informações mais adequadas para tomadas de decisão, e externo, por fornecer informações para instrumentalização do controle social.

Como limitação da presente pesquisa, ressalta-se a abordagem em apenas uma unidade do IFC, e a não aplicação prática da sistemática apresentada. Deste modo, como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se a aplicação da proposta no campus analisado e a avaliação da aplicabilidade noutros *campi* do IFC ou de outra IFES, uma proposta mais detalhada com a inclusão dos critérios de rateio dos *overheads* dentro de uma instituição de ensino, analisar a percepção dos usuários em relação a adoção deste modelo e custear o custo unitário conforme as atividades de pesquisa, ensino e extensão.

## REFERÊNCIAS

- Agasisti, T., & Johnes, G. (2015). Efficiency, costs, rankings and heterogeneity: the case of US higher education. *Studies in Higher Education*, 40(1), 60-82.
- Amaral, N. A. D. L., Bolfe, C., Borgert, A., & Vicente, E. F. R. (2014). O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 19(2), 23-39.
- Araújo, C. A. D., Carneiro, A. D. F., & Santana, A. F. B. (2016). Sistemas de Custos Públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 20(2), 66-84.
- Beuren, I. M., & Schlindwein, N. F. (2008). Uso do Custeio por Absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. *ABCustos*, 3(2).
- Bornia, A. C. (2010) *Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas*. (3.ed.) São Paulo: Editora Atlas.

- Brasil. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF.
- Brasil. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF.
- Brasil. Decreto nº 5.773, de 09 de maio de 2006. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (2011). Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Esplanada dos Ministérios. Brasília - DF.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional (2018). Manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP, (8ª ed). Esplanada dos Ministérios. Brasília - DF.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2002). Decisão TCU nº 408/2002, de 24 de abril de 2002. Brasília, DF, Brasil.
- Brasil. Tribunal de Contas da União. (2007). Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão. TCU. Brasília, DF, Brasil.
- Cardoso, S. P. (2017). *Aspectos da Gestão em um Instituto Federal*. As Políticas Públicas e o Papel Social dos Institutos Federais de Educação Profissional, Científica e Tecnologia. Natal: Editora IFRN, 36-59.
- Cordeiro, J. F., & Alves, T. (2016). Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Colombo, F., & Auler, S. M. (2009). Estudo dos métodos de custeio direto e pleno na apuração dos resultados dos cursos regulares de uma instituição de ensino superior. *Revista Destaques Acadêmicos*, 1(1) CGO, 43-53.
- Costa, B. S. (2018). *Apuração de custo por aluno: um estudo no Campus Palhoça Bilíngue do Instituto Federal de Santa Catarina*. Dissertação de Mestrado em Administração, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Du, G., & Xia, J. (2017). Research on Management and Control of Educational Cost in Higher Education. In 2017 2nd International Conference on Education, Sports, Arts and Management Engineering (ICESAME 2017). Atlantis Press.
- Fernandes, J. C. C. (2011). O uso da informação de custos na busca pela excelência da Gestão Pública, Anais do Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília, DF, Brasil, 6.

- Fonseca, J. J. S. (2002). *Apostila de metodologia da pesquisa científica*. João José Saraiva da Fonseca.
- Internacional Federation of Accountants. (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government: International public sector study*. New York.
- Instituto Federal Catarinense. (2015). Resolução Consuper nº 11 de 31 de março de 2015. Dispõe sobre o regulamento da atividade docente no Instituto Federal Catarinense. Blumenau, SC.
- Kostić, MD, Jovanović, T., Jurić, J. (2019). Cost Management at Higher Education Institutions—Cases of Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia. *Central European Public Administration Review*, 17(1), 131-148.
- Machado, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820.
- Machado, N. (2002). *Sistema de Informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. Brasília: ENAP.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. (10.ed.) São Paulo: Atlas.
- Magalhães, E. A. D., Silveira, S. D. F. R., Abrantes, L. A., Ferreira, M. A. M., & Wakim, V. R. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3), 637-666.
- Mauss, C. V., & de Souza, M. A. (2008). *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. Editora Atlas SA.
- Mauss, C. V., Diehl, C. A., & Bleil, C. (2015). A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT*, 6(3), 595-609.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, 69(3), 585-604.
- Monteiro, R. P., Pereira, C. A., & de Souza, M. A. (2015). A necessidade da informação gerencial nas IES públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 14(42), 9-24.
- Moreno, T. C. B., Junior, J. L. B., Dal Vesco, D. G., & Walter, S. A. (2016). Capital Intelectual e o Sistema de Controles Gerenciais das Instituições Públicas de Ensino Superior: Um Ensaio Teórico sob a Perspectiva da Teoria da Contingência. *Revista Ibero Americana de Estratégia*, 15(3), 39-52.
- Padrones, K. G. D. S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantación del sistema de información de costos en el sector público: la experiencia del Gobierno Federal Brasileño. *Science of Human Action*, 2(1), 68-98.

- Pavlik, L. (2015). Calculating Prime Costs Under the New Framework of Public Finances Accounting. The Special Features of Higher Education. *Public Finance Quarterly*, 60(1), 63-77.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Ribeiro, O. M. (2018). *Contabilidade de Custos*. (10.ed.) São Paulo: Saraiva.
- Sampaio, R. M., & Laniado, R. N. (2009). Uma experiência de mudança da gestão universitária: o percurso ambivalente entre proposições e realizações. *Revista de Administração Pública*, 43(1), 151-174.
- Schwartzman, S. (2015). Demanda e políticas públicas para o ensino superior nos brics. *Caderno CRH*, 28(74), 267-289.
- Silva, C. F. F., & Costa, T. C. (2008). A Contabilidade Analítica no POC-Educação: o preenchimento dos mapas necessários para o apuramento dos custos e dos proveitos. *Revista TOC*, 95, 39-49.
- Silva, C. A. T., Morgan, B. F., & Costa, P. S. (2004). Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. *Revista de Administração Pública*, 38(2), 243-260.
- Torres-Nuñez, L. E. (2016). Criterios a considerar para la financiación de la educación superior en Venezuela. *Revista Internacional De Educação Superior*, 2(3), 450-460.