

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LEONAM XAVIER GOMES JUNIOR

CONTRIBUIÇÕES DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS À GESTÃO DAS
UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS

Goiânia

2019

Universidade Federal de Goiás
 Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
 Sistema de Bibliotecas - Biblioteca Central
 Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia
 Campus Samambaia - Caixa Postal 411 74001-970 Goiânia-GO
 Fone (62) 3521-1183. Fax (62) 3521-1396

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR AS MONOGRAFIAS ELETRÔNICAS NO REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DE MONOGRAFIAS DA UFG - RIUFG

1. Identificação do material bibliográfico monografia:
 Graduação Especialização

2. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso

Autor (a):	Leonam Xavier Gomes Júnior
E-mail:	leonamjunior@gmail.com
Seu e-mail pode ser disponibilizado na página?	<input checked="" type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não
Título:	Contribuições Das Informações De Custos À Gestão Das Universidades Públicas Federais
Palavras-chave:	Custos; setor público; implementação; Universidades Federais; Gestão
Título em outra língua:	Contributions of Cost Information To Federal Public University Management
Palavras-chave em outra língua:	Costs; public sector; implementation; federal universities
Data defesa: (dd/mm/aaaa)	04/12/2019
Graduação/Curso Especialização:	Ciências Contábeis
Orientador (a):	Izuz Carlos da Silva Oliveira

DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

O referido autor:

- a) Declara que o documento em questão é seu trabalho original, e que detém prerrogativa de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade.
- b) Se o documento em questão contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Goiás os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento em questão.

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Na qualidade de titular dos direitos do autor do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Central da Universidade Federal de Goiás a disponibilizar a obra, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional de Monografias da UFG (RIUFG), sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data, sob as seguintes condições:

Permitir uso comercial de sua obra? () Sim Não

Permitir modificações em sua obra?

() Sim

Sim, contando que outros compartilhem pela mesma licença.

() Não

A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Local e data Goiânia, 09/12/2019

Leonam Xavier Gomes Júnior
 Assinatura do Autor e/ou Detentor dos Direitos Autorais

Prof. Dr. Edward Madureira Brasil
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Profa. Dra. Flávia Aparecida de Oliveira
Pró-reitora de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Emerson Santana De Sousa
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

LEONAM XAVIER GOMES JUNIOR

**CONTRIBUIÇÕES DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS À GESTÃO DAS
UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito para a
conclusão da Graduação em Ciências
Contábeis, pela Universidade Federal de
Goiás (UFG), sob orientação do professor
Dr. Luiz Carlos da Silva Oliveira.

Goiânia
2019

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

JUNIOR, LEONAM XAVIER
CONTRIBUIÇÕES DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS À GESTÃO DAS
UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS [manuscrito] / LEONAM
XAVIER JUNIOR. - 2019.
XXXIII, 32 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. LUIZ CARLOS DA SILVA OLIVEIRA.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade
Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis
e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2019.
Bibliografia. Apêndice.
Inclui siglas, abreviaturas, símbolos, gráfico.

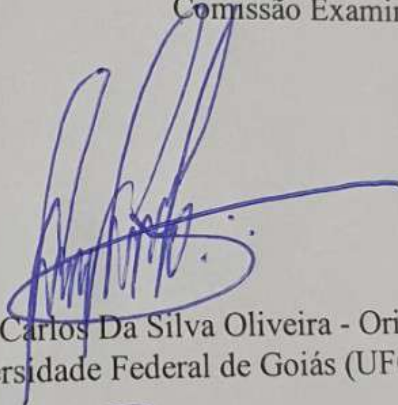
1. CUSTOS. 2. SETOR PÚBLICO. 3. IMPLEMENTAÇÃO. 4.
UNIVERSIDADES FEDERAIS. I. DA SILVA OLIVEIRA, LUIZ
CARLOS, orient. II. Título.

CDU 657

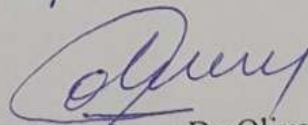
Leonam Xavier Gomes Junior

CONTRIBUIÇÕES DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS À GESTÃO DAS
UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS

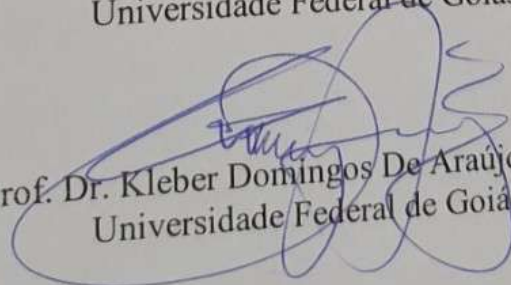
Trabalho de Conclusão de Curso submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (Face) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte Comissão Examinadora:



Prof. Dr. Luiz Carlos Da Silva Oliveira - Orientador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Johnny Jorge De Oliveira - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof. Dr. Kleber Domingos De Araújo - Avaliador(a)
Universidade Federal de Goiás (UFG)

Goiânia (GO), 09 de dezembro de 2019.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso teve por objetivo analisar a percepção dos diretores de contabilidade e finanças e dos contadores responsáveis das universidades públicas federais sobre o uso das informações dos sistemas de custos e sua contribuição no auxílio de tomada de decisão gerencial. Esta pesquisa justifica-se pela importância e necessidade da gestão de custos em nível federal que deve ser vista para além de uma determinação sancionada em Lei, mas também como um instrumento de controle e tomada de decisão. No aspecto metodológico a pesquisa se classifica quanto aos objetivos e procedimentos descritiva, e quantitativo-qualitativo quanto à abordagem. A pesquisa foi realizada através de questionário submetido aos gestores responsáveis pelo sistema de custo das 05 universidades públicas federais do centro-oeste, 02 respondentes por instituição. A apuração contou com 08 respondentes, equivalente a 80% da população da amostra. A análise foi feita por meio de estatística descritiva. A pesquisa evidenciou, inicialmente, que os sistemas de custo são de extrema importância para a tomada de decisão gerencial e controle. Como resultado do problema de pesquisa, mostrou-se que a maior parte dos respondentes veem as informações gerenciais como um instrumento de controle ou como um instrumento para tomada de decisão. Desse modo, o abandono da visão arcaica de custo como mero cumprimento da norma e o aumento de sua percepção como base de tomada de decisão acabam por permitir o aprimoramento da apuração e o uso cada vez mais difundido desse meio de gestão.

Palavras-Chave: Custos; setor público; implementação; Universidades Federais.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	3
2. REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1 Custos no Serviço Público	5
2.2 O Sistema de Custos nas Universidade Brasileiras.....	7
2.3 O Método de Custeio Baseado em Atividades e Sua Utilização nas Universidades Públicas	10
3. MÉTODOS DA PESQUISA.....	13
4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS	14
4.1 Análise do perfil dos respondentes.....	14
4.2 Análise descritivas das questões	15
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
BIBLIOGRAFIA	24
APÊNDICE A	28

1. INTRODUÇÃO

A temática de custos no serviço público merece especial atenção quando se trata de custos no âmbito das Universidades Federais de Ensino Superior (IFES). Essas instituições têm como principais atividades o ensino superior, a pesquisa e a extensão. A adoção de um sistema de custo pelas instituições poderia mostrar como os recursos destinados estão sendo aproveitados, contribuindo na tomada de decisão (SANTOS, 2018).

Para se manter um controle efetivo dos recursos financeiros, é necessário que haja conhecimento das informações contábeis na empresa, envolvendo um gerenciamento contábil, tecnológico, financeiro, de custos e outros. Inclui-se, nos casos das universidades, a possibilidade de incentivar os alunos, garantir transparência na divulgação dos custos e valorizar o investimento realizado, provendo uma gestão de melhor qualidade (SILVA et al., 2016).

Por se tratar de tema relevante no contexto do ensino, bem como da administração pública, a problemática da determinação de custos das Universidades Federais brasileiras vem sendo discutida a cada novo governo. O grau de dificuldade que envolve o assunto é relevante em decorrência das universidades públicas serem organizações significativamente complexas (MEDEIROS e DUARTE, 2018).

O Conselho Federal de Contabilidade, em 2011, publicou a Resolução nº1.366 aprovando a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Essa norma apresentou o objetivo, o alcance, as definições e características para mensuração e evidenciação de informação de custos no Brasil.

A Secretaria do Tesouro Nacional organizou o Sistema de Custos do Governo Federal, através da Portaria nº 157, em março de 2011, oferecendo subsídios para que os órgãos federais evidenciassem informações pertinentes aos custos do setor público.

Percebe-se que a gestão pública necessita de informações de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que baseiam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas (MAUSS e SOUZA, 2008). Comprovam essa afirmativa, os esforços que têm sido realizados tanto por parte das próprias instituições – através de seus pesquisadores – como do Ministério da Educação – através da Secretaria de Educação Superior – no sentido de desenvolver um eficiente

sistema de custos a ser utilizado pelas Universidades Federais Brasileiras (CREPALDI e CREPALDI, 2018).

Assim como qualquer instituição ou unidade organizacional, as universidades existem para viabilizar determinadas realizações (produtos/serviços) decorrentes de sua missão, utilizando-se para isso de recursos (insumos). Medindo os insumos e os produtos, poderão ser realizadas comparações e criadas medidas e padrões úteis à tomada de decisão dentro do seu processo de gestão (MARTINS, 2010).

Os sistemas estruturados de custos prestam informações sobre produtividade, margens de contribuição, desperdícios, planejamento, entre outras; essenciais para a gestão empresarial. “A contabilidade de custos fornece as informações que permitem os gestores alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação” (VANDERBECK e NAGY, 2001).

Neste contexto, as universidades federais de ensino precisam de informações para conhecer seus custos e definir, entre outros pontos, as políticas de preço e propaganda. Na visão de Santos (2018), este mecanismo de controle, baseado na informações de custos, está diretamente associado à necessidade de enfrentar desafios na gestão das entidades e promover meios para um desenvolvimento eficaz, com ferramentas que possibilitem melhor gerenciamento.

Dessa forma, o sistema de custos compreende o modelo e o tipo de processo utilizado com a finalidade de organizar as informações, oriundas das diversas áreas da entidade: jurídica, recursos humanos, logística, econômica, financeira, contábil, operacional, entre outras. Permite apurar dados e informações necessárias para a geração de relatórios e demais informações que orientem o processo decisório (CRUZ e PLATT NETO, 2007).

Diante deste panorama, emerge a seguinte questão problema do estudo: Qual a percepção dos profissionais que lidam com as informações de custo das Universidades Federais?

O objetivo geral deste trabalho é analisar a percepção dos diretores de contabilidade e finanças e dos contadores responsáveis das universidades públicas federais sobre o uso das informações de custos e suas contribuições no auxílio da tomada de decisão gerencial.

Como objetivos específicos, buscou-se: a) identificar qual o grau de contribuição das informações de custos para as universidades públicas federais; b)

verificar a percepção dos diretores de contabilidade e finanças e dos contadores responsáveis sobre a utilidade das informações geradas pelo sistema de custos.

A presente pesquisa justifica-se pela importância e necessidade de compreender aspectos de implementação e uso de sistemas de custos em nível federal, além de ser uma determinação sancionada em Lei.

A utilização de um sistema de custos pode trazer diversas vantagens para a administração pública, como a melhoria contínua na redução dos custos. Entretanto, isso só é possível se for usado como instrumento de controle e tomada de decisão, e não um mero cumprimento da lei.

Tratou-se assim de uma pesquisa quantitativo-qualitativo quanto à abordagem e descritiva quanto aos seus objetivos e procedimentos. A aplicação de questionário foi o meio utilizado para verificar a percepção dos gestores das Universidades Federais.

Além desta introdução, esse estudo é composto por mais quatro Seções. Na Seção 2 é apresentado o referencial teórico normativo do estudo, expondo um estudo sobre os sistemas de custos, seu tratamento legal e outros estudos práticos sobre custo no sistema de ensino. O método de pesquisa utilizada no estudo é apresentado na Seção 3. Na Seção 4, são elencadas as evidências levantadas pela pesquisa, partindo para uma análise dos dados mostrados. As considerações finais do estudo são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Custos no Serviço Público

Para Slomski (2011), os gestores públicos no Brasil não baseiam suas decisões nas informações de custos mesmo com a obrigatoriedade legal direcionando a utilização desse tipo de informação. No Brasil, a previsão legal para apuração de custos, surgiu na década de 60. A Lei nº 4.320 de 1964, disciplinou as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Tal ordenamento, por diversas vezes, trazia em seu texto, como no artigo nº 22, artigo nº 85 e artigo nº 99, a expressão “custo”, demonstrando que a eficiência do gasto e sua transparência já eram preocupações na esfera pública. O Decreto nº 200, de 1967, determinou em seu artigo nº 79 que a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar

os resultados da gestão. Já a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/2000) estabeleceu que a administração pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Esta lei implementou normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, além de expandir a determinação dos custos para todas as contas da administração pública, permitindo-se, assim, acompanhar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Resolução CFC nº 1.366/11 aprovou a NBC T 16.11. Esta estabelece as diretrizes para o tratamento dos custos do setor público e preconiza que as informações fornecidas pelo sistema devem ter como principais atributos: (a) relevância; (b) utilidade; (c) oportunidade; (d) valor social; (e) fidedignidade; (f) especificidade; (g) comparabilidade; (h) adaptabilidade e (i) granularidade.

É oportuno ressaltar que algumas instituições nacionais já possuem projetos na área de custos, como Comando da Aeronáutica, Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) do Comando da Marinha, do Comando do Exército, SESU-MEC, Banco Central, Inmetro e EMBRAPA. Destaca-se que o Banco Central é a instituição mais avançada na área de custos, uma vez que tem a experiência mais longa quanto a utilização do sistema de custo. Este foi efetivamente implantado em 2003 e utiliza como método de custeio o ABC (DATTOLI, 2004.)

A implantação de um sistema de custos no setor público é fundamental para o atendimento das necessidades de mudança no orçamento e planejamento governamental (REZENDE, CUNHA & CARDOSO, 2010). O sistema pode ser construído em macrofases que permitam a mensuração e a disponibilização de informações que influenciem no aperfeiçoamento do gasto público, desse modo, sendo usadas no controle operacional e na determinação dos custos por produtos (BIONDO, 2015).

Assim, é necessário um sistema de informação de custos que seja capaz de auxiliar as decisões comuns à gestão pública, além de permitir comparações dos custos de atividades ou serviços entre diferentes unidades organizacionais, possibilitando a melhoria de desempenho de seus dirigentes e servindo de base para a formulação da proposta orçamentária (MACHADO & HOLANDA, 2010).

2.2 O Sistema de Custos nas Universidade Brasileiras

Uma universidade pode ser considerada como geradora de três linhas de serviços distintos e únicos, sendo elas: pesquisa, ensino e extensão. Neste caso, a definição prévia do tipo de atividade a ser controlada pelo método de custeio é essencial para se estabelecer critérios adequados de gerenciamento das informações contábeis, tomando como base suas características específicas. Trata-se, portanto, do processo de escolha do tipo de custo a ser direcionado para objetos pré-selecionados (SANTOS, 2018).

Primeiramente, deve-se definir qual seria o custo-objeto ou custos-objetos da organização, após isso os custos devem ser mensurados para posterior avaliação. Alguns dos principais métodos de custeio são: Método de Custeio por Absorção (atende as necessidades societárias e gerenciais), Método de Custeio Variável (atende às necessidades gerenciais) e Método de Custeio ABC (Activity Based Costing) - baseado na atividade – atende as necessidades gerenciais (MEGLIORINI, 2012).

O desenvolvimento de um trabalho de custos nas universidades públicas é essencial, uma vez que visa identificar a viabilidade de cada área de ensino e projetos desenvolvidos dentro dessas organizações. Nessas instituições de ensino, um sistema de informações de custos se faz necessário, pois, atualmente, as estratégias gerenciais contábeis e orçamentárias utilizadas, fornecem informações apenas para o cumprimento da legislação e não atende quanto aos aspectos de desempenho e da avaliação da gestão e resultado (COSTA JÚNIOR, 2016).

Alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das Universidades públicas tratam do assunto sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades dessas instituições. Para estabelecer uma tipologia de custos para o ensino superior, é necessário classificar os custos diretos (correntes – salário, material, transporte e alimentação, e capital – valor dos investimentos, depreciação e juros implícitos); e custos indiretos. Desse modo, é proposta uma classificação quanto ao agente que paga efetivamente os custos, se o indivíduo – custos individuais, ou a sociedade – custos sociais. Questiona-se, assim, sobre a viabilidade de se incluir serviços como segurança e atendimento médico, no cálculo do custo de educação (SANTOS, 2018).

Para reforçar o questionamento, salienta-se que os custos desses serviços, mencionados no final do último parágrafo, não são inerentes ao objetivo da Instituição. Porém, deveriam ser incluídos quando elevados, por se tratar de custos provenientes da própria Universidade, ainda que se diferenciem dos outros no que concerne a outros meios (MARTIN, 2010).

Paul (1990), em uma pesquisa relacionada à aplicabilidade e utilização da contabilidade de custos em IES's – custeio ABC, apresentou um estudo sobre os custos do aluno nas Universidades Federais brasileiras, comparando-os com as Universidades Nacionais americanas.

Na mesma linha de pesquisa permearam outros estudiosos, ao apresentarem o conceito de 'aluno-equivalente' – o que resolveria em parte as preocupações relativas ao conjunto 'docente-equivalente' e técnico administrativo, para se criar relações consistentes entre os referidos grupos. São necessárias algumas exclusões no cálculo dos custos, tais como: pensionistas e inativos; investimentos em área física e hospitais universitários. Sugere-se a construção de um 'orçamento de ensino', que incluísse todas as despesas correntes, depois de excluídas as destinadas à pesquisa e aos serviços públicos, aos restaurantes, moradias universitárias e hospitais. Cada IFES deveria manter um sistema de apropriação de custos, de forma a permitir uma organização adequada das falhas (GAETANI & SCHWARTZMAN, 1991).

Peñazola (1999) apresenta uma classificação de custos semelhante à de Gaetani e Schwartzman. Em seu estudo utiliza a função transcendental logarítmica (translog) para a estimação dos custos, aplicando à Universidade de São Paulo. Proposto por Christensen, Jorgeson e Lau (1973, *apud* Peñazola, 1999), a função translog foi pensada para formas funcionais flexíveis. Desse modo, a função possibilitou o estudo de processos produtivos do tipo 'multiproduto' com a vantagem de conter um menor número de parâmetros, razão pela qual vem sendo escolhida pela maioria dos pesquisadores nos trabalhos de medição empírica de funções de custos (PEÑAZOLA, 1999).

Outra pesquisa teve como objetivo determinar o custo por aluno na Universidade Federal de Viçosa (UFV) (MORGAN, 2004) que contribui para o uso eficiente dos recursos públicos pela Universidade, servindo, também, de subsídio para avaliação de desempenho e para o planejamento orçamentário. Além disso, forneceu uma orientação quanto ao modo como a Instituição pode expandir sem onerar o custo, assim como a melhor forma de aproveitar a sua estrutura física.. Uma pesquisa mais

recente teve a finalidade de apresentar um modelo de apuração do custo/aluno na atividade de ensino por meio de um estudo exploratório em relatórios contábeis de uma Instituição de Ensino Superior Pública (Iesp), com a aplicação do método de custeio ABC (PATON & SICARPIN, 2010).

Um estudo buscou comparar os custos de duas universidades federais brasileiras – Universidade Federal do Paraná (UFPR) e Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). No artigo desenvolvido por Angélica Violeta Chiau e Laurindo Panucci-Filho, intitulado de Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre duas Universidades Federais do Sul do Brasil, foram consultados os relatórios de gestão e de atividades das duas instituições, empregando o teste de Wilcoxon e verificando a existência de diferenças significativas no uso dos recursos pelas duas IFES. No cálculo do custo/aluno, foi utilizado o indicador do aluno equivalente, transformando o número de estudantes da graduação em número equivalente de estudantes de tempo integral. O resultado mostrou que, embora ocorram variações nas despesas dessas instituições, elas não podem ser consideradas estatisticamente significativas. Concluiu-se que tanto na UFPR como na UFRGS o uso dos recursos é semelhante (CHIAU e PANUCCI-FILHO, 2010).

A tentativa de apurar o custo por aluno do ensino de graduação na Universidade Federal de Viçosa, no ano de 2004, com o intuito de determinar as variáveis que compõem o custo do ensino e identificar as que explicam esse custo, demonstrou que, apesar dos esforços acadêmicos empreendidos na tentativa de solucionar o problema do custeamento nas universidades, dos quais alguns foram citados a título de ilustração, muitas questões ainda continuam sem resposta, como qual a metodologia melhor se aplica a essas instituições e sobre a dificuldade de se comparar essas organizações, devido a especificidade de cada uma.

A busca por uma metodologia de fácil compreensão e operacionalização, que produza informações confiáveis e comparáveis ao longo do tempo e que ao mesmo tempo seja uma ferramenta útil para os gestores, ainda demandará muita dedicação dos estudiosos desta área (MAGALHÃES et al., 2010).

2.3 O Custeio Baseado em Atividades e Sua Utilização nas Universidades Públicas

A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Os referidos métodos podem ser utilizados para diversas finalidades, como por exemplo, para gerar informações contábeis, “determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos” (SILVA, POLICÁRIO & DEORCE, 2017, p. 4).

Entre os métodos possíveis, encontram-se o de custeio direto, bem como de custeio por absorção, onde podemos destacar o custeio pleno (RKW), além do custeio variável e do método de custeio baseado em atividades. Assim, considerando-se a complexidade dos sistemas de custeio e sua relevância para o processo de geração de dados e orientação dos processos decisórios, compreende-se que, com o uso de métodos de controle de custos dentro das empresas, os resultados das operações econômicas se fortalecem.

Nas universidades federais, é preciso que a gestão avalie quais custos devem ser considerados como custo-objeto. De acordo com Hwang (2016) para a tomada de decisões, é necessário o conhecimento sobre o custo unitário do aluno em cada curso. A partir desta informação, a gestão da instituição pode organizar o mix de custos ótimo, encontrar o ponto de equilíbrio de número de alunos em cada classe, tomar decisões em relação à criação de novas turmas, e planejar orçamentos e programas. Além disso, políticas de recursos humanos também podem ser elaboradas com base nesta métrica. Dessa forma, a autora concluiu que o método de custeio mais adequado para a apuração dos custos em universidades seria o ABC.

Portanto, o método ABC equivale a “uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetos de custos. Os recursos são destinados às atividades, que, por sua vez, são atribuídas aos objetos de custo, com base em seu uso” (MATOS, CORRÊA & CAMPOS, 2011, p. 7).

Devido à pouca diferença existente entre o método de custeio ABC e os demais métodos mais tradicionais usados pelas modernas empresas, relacionando-se ao aspecto de rateio de gastos diretos, considera-se que o custeio baseado em atividades se diferencia principalmente por possibilitar uma redução mais expressiva das distorções geradas a partir de rateios de custos indiretos realizados arbitrariamente, o que evidencia a importância do ABC para tratar as falhas vinculadas às despesas indiretas (HWANG, 2016).

Na visão de Megliorini (2012) nos casos específicos das universidades públicas federais, concebe-se que o método adotado é o de custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* - ABC), que se mostra mais eficiente neste segmento, permitindo a apuração de custos de forma estruturada, uma vez que tais Instituições apresentam características como grande diversidade de produtos/serviços e estrutura elevada de custos fixos. A ideia central vinculada ao método de custeio ABC, se fundamenta na viabilidade de identificar os custos das mais variadas atividades da Instituição, de forma a possibilitar a compreensão de seu comportamento, levantando variáveis que correlacionem os produtos a essas atividades (BORNIA, 2010).

Um dos grandes desafios relacionados ao método de custeio ABC, está ligado na definição dos tipos de custos direcionadores deste sistema de controle, haja vista, que tal escolha interfere no evento de uma atividade determinada. Como exemplo, cita-se a possibilidade de escolha de variáveis ligadas ao número de alunos inseridos em cursos de graduação nas IFES, como forma de direcionar o controle dos custos vinculados a atividades pré-determinadas, como de matrículas, indicando o custo por aluno a cada ano letivo (CORDEIRO & ALVES, 2016).

O método do custeio baseado em atividades (ABC), equivale a um tipo de abordagem através da qual se pode atribuir custos aos produtos, assim como aos serviços ou aos clientes, em conformidade com o consumo dos recursos implicados nas atividades. Trata-se de um método que incorpora a necessidade de se compreender a relação que existe entre as atividades, os recursos e produtos ou serviços. Os recursos são despendidos em atividades e os produtos ou serviços representam o resultado do conjunto dessas atividades (IUDÍCIBUS, 2009).

A aplicação do sistema de custeio ABC, objetiva gerar subsídios para os processos decisórios, permitindo que, com isso, as organizações consigam alcançar suas metas de forma coerente e objetiva, o que, por sua vez, demonstra a relevância

e essencialidade da escolha do método a ser aplicado em cada situação, considerando-se todas as variáveis incluídas no ambiente empresarial, bem como as demandas por aprimoramento, pautadas no uso de instrumentos gerenciais e operacionais, de acordo com as exigências de mercado e variação de competitividade (PADOVEZE, 2010).

Ressalta-se que a viabilidade de uso e aplicabilidade do método ABC ainda é assunto controverso na literatura, uma vez que alguns autores o consideram como um tipo de custeio por absorção ampliado e não como uma metodologia propriamente dita, pois o custeio ABC carrega consigo as mesmas falhas existentes nos sistemas de rateio anteriormente adotados, não eliminando os déficits encontrados no tipo de custeio por absorção, por exemplo, sugerindo que sua aplicabilidade pode não ser exatamente o que as entidades precisam para compor seu processo gerencial com maior eficiência e eficácia (LEMOS JÚNIOR et al., 2008, p. 8).

O uso deste sistema se vincula ao processo decisório e permite determinar o nível de rentabilidade de seus produtos e serviços, identificando os “clientes mais valiosos, na visualização dos processos que estão ou não agregando valor ao produto ou consumidor, possibilitando direcionar os esforços para melhoria do processo em questão” (SANCHES et al., 2015, p. 2).

Um sistema de controle e alocação geral das despesas, que se fundamenta na análise das atividades adotadas, estabelece uma estratégia de monitoramento de longo prazo, no que se refere ao comportamento dos custos. Desta forma, considera-se que o custeio ABC é caracterizado como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2010, p. 87).

Assim, na visão de Magalhães et al. (2010), nas modernas organizações, que utilizam o método de custeio ABC, as informações relativas aos custos podem servir como base para serem estabelecidos padrões, orçamentos e formas de previsão para os gastos das instituições e também para acompanhar se o valor realizado está de acordo com os valores preestabelecidos. Dessa forma, a apuração dos custos pode contribuir para o autoconhecimento da instituição e para o estabelecimento de padrões de comparação com outras instituições públicas.

3. MÉTODO DA PESQUISA

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva quanto aos objetivos e procedimentos, e quantitativa e qualitativa quanto à abordagem de pesquisa, tendo em vista que o objetivo principal deste trabalho é analisar a percepção dos diretores de contabilidade e finanças e dos contadores responsáveis das universidades públicas federais sobre o uso das informações de custos e sua contribuição no auxílio de tomada de decisão gerencial.

A população investigada do presente trabalho foi o conjunto dos diretores de contabilidades e finanças e os contadores responsáveis das universidades públicas federais situadas na região centro-oeste, Universidade de Brasília - UNB; Universidade Federal de Goiás – UFG; Universidade Federal do Mato Grosso – UFMT; Universidade Federal de Grande Dourados – UFGD e Universidade Federal do Mato Grosso do Sul – UFMS, ou seja, cinco universidades, sendo cinco diretores de contabilidade e finanças, ou substitutos, e cinco contadores responsáveis pelas respectivas universidades, totalizando 10 entrevistados. Ressalta-se que eram, assim, dois profissionais por Instituição de Ensino Superior (IES).

A coleta dos dados foi realizada mediante a aplicação de questionário, anexo ao final deste trabalho, junto aos diretores de contabilidade e finanças e contadores de universidades federais, sendo solicitados a participarem da pesquisa *in loco* durante o XXIII Fórum de Diretores de Contabilidade e Finanças – FONDCF, realizado na cidade de Brasília – DF, na sede da Andifes (Associação Nacional Dos Dirigentes Das Instituições Federais De Ensino Superior). O período de coleta dos dados foi de 06 a 08 de novembro de 2019, no momento da realização do respectivo Fórum.

Participaram da pesquisa 08 profissionais (Diretores de Contabilidade e Contadores responsáveis) das universidades selecionadas para compor a amostra – as pertencentes ao Centro-Oeste que estavam no fórum - totalizando 80% da população alvo. Com isso, 04 das 05 universidades escolhidas responderam o questionário. Os outros profissionais não participaram da pesquisa tendo em vista não estarem presente no Fórum realizado.

O questionário é composto por dois blocos: o primeiro está relacionado com as competências descritas e direcionadas ao grau de percepção da utilização, relevância e aplicabilidade dos sistemas de custos nas universidades federais de ensino; o segundo bloco busca verificar o perfil dos candidatos, abordando a caracterização dos

respondentes, bem como o tempo de experiência e atuação em âmbito público e o nível de formação acadêmica.

Também o questionário foi estruturado com resposta considerando a escala tipo *Likert*, para fins análise descritiva dos dados, em (1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

A aplicação de questionários para a coleta de dados é uma forma eficiente de levantar informações que possam gerar maior segurança aos resultados da pesquisa, de modo que neste trabalho, especificamente, buscou-se dirimir a questão problema objeto da pesquisa.

4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Esta parte da pesquisa apresenta a análise descritiva dos dados, bem como os resultados encontrados considerando os perfis dos respondentes e as questões relacionadas sobre a importância de sistema de custos nas instituições federais de ensino.

4.1 Análise do perfil dos respondentes

Quanto ao perfil dos respondentes, 50,00% atuam em suas respectivas instituições de ensino entre cinco a dez anos, 37,50% entre dez e quinze anos e apenas 12,50% possuem menos de cinco anos de atuação.

Em relação ao cargo que exerce, a pesquisa revelou que 87,50% são técnicos administrativos e 12,50% são docentes. Procurou-se verificar o grau de instrução desses profissionais, sendo 62,50% formados em Ciência Contábeis, 12,50% em Engenharia de Produção e 25% não informaram o seu grau de instrução. Ressalta-se que sete (07) respondentes tem pós-graduação lato-sensu e um (01) stricto-sensu.

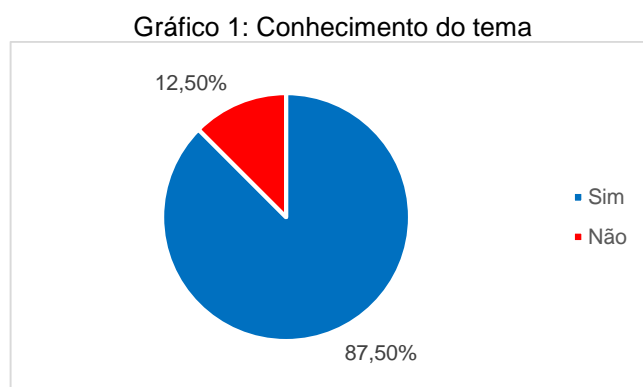
Também buscou verificar junto aos respondentes, qual a sua função nas instituições de ensino. Os resultados revelaram que 50,00% são diretores (as) do Departamento de Contabilidade e Finanças; 25,00% são contadores (as) responsáveis e 25,00% desempenham a função de Diretor(a) Substituto(a).

E, por último, no que se refere ao gênero, observa-se que 75% deles são homens e apenas 25% são mulheres.

4.2 Análise descritivas das questões

a) Conhecimento do tema Sistema de Informação de Custos

No que se refere ao conhecimento do tema Sistema de Informação de custos ou gastos nos processos e atividades da Administração Pública, observou-se os seguintes resultados, conforme apresentado nas disposições constantes do Gráfico 1.



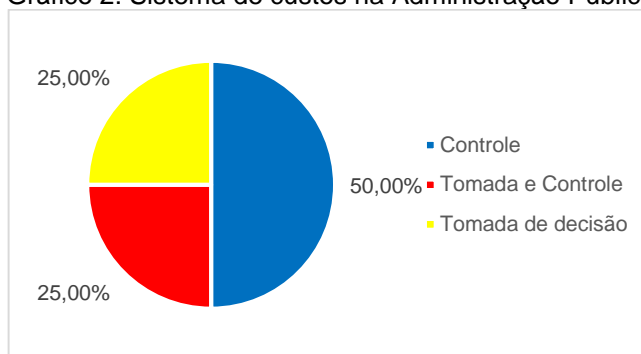
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se que 87,50% dos respondentes mostram ter conhecimento sobre o tema, enquanto outros 12,50% responderam que não possuem tal conhecimento. Ressalta-se que na visão de Mandl, Dierx e Ilzkovitx (2008) o conhecimento em relação ao sistema de Informação de custos ou gastos nos processos e atividades da administração pública é fundamental para estabelecer estratégias que permitam promover uma distribuição eficiente dos recursos, suprimindo as necessidades das instituições federais de ensino com eficácia.

b) Percepção sobre o sistema de custos na administração pública

O Gráfico 2 demonstra a percepção dos respondentes acerca do sistema de custos nos processos da Administração Pública.

Gráfico 2: Sistema de custos na Administração Pública



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

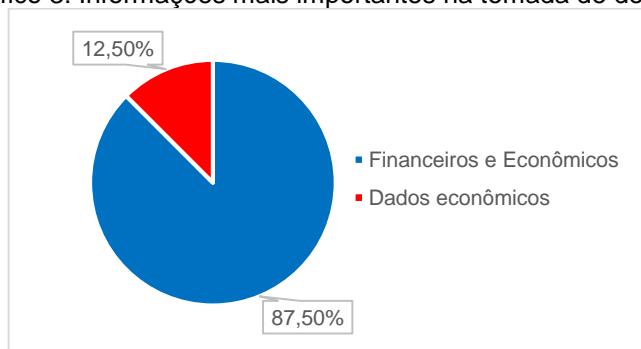
Pode-se observar que 50% dos respondentes tem a concepção de que o sistema de custos nos processos da administração pública contribui para controle específico. Enquanto 25% mostraram que a finalidade é atender a legislação, outros 25% entendem que o sistema de custo serve para auxiliar o processo de tomada de decisão. Desse modo, 75% acreditam que o sistema de custo serve para controle e tomada de decisão.

Os resultados coadunam com o trabalho de Drehmer, Raupp e Tezza (2016) que demonstraram que o uso de um sistema de custos na gestão pública viabiliza a aquisição de informações essenciais para auxiliar no processo decisório, o controle, a elaboração de planejamento e o aumento da eficiência na prestação do serviço público.

c) Informações do processo de tomada de decisão mais utilizada

O Gráfico 3 evidencia quais as informações mais utilizadas no processo de tomada de decisão das IFES.

Gráfico 3: Informações mais importantes na tomada de decisão

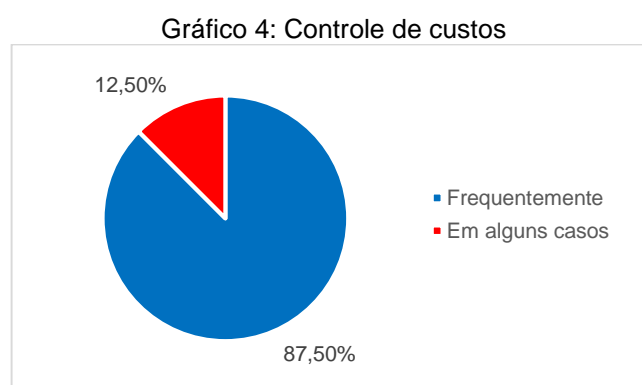


Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A pesquisa revelou que as principais informações usadas na tomada de decisão são: 87,50% - financeiros e econômicos; 12,50% - econômicos. Esse resultado vai ao encontro do trabalho de Carvalho (2011) ao demonstrar que o sistema de custos contribui para auxiliar na composição de informações essenciais para a economia e as finanças das organizações, especialmente no setor público, gerando maior confiabilidade e segurança aos gestores, para a tomada de decisões.

d) Uso da informação de controle de custo no processo decisório

Quanto a controle de custos no processo decisório, foram obtidas respostas essenciais para compreensão do tema investigado, como é possível verificar a partir do Gráfico 4, a seguir:



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

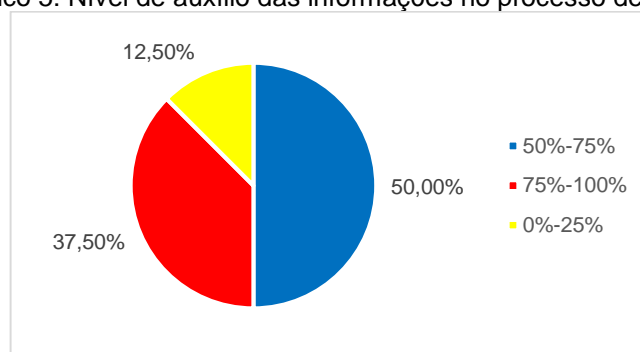
Ao analisar a percepção dos respondentes sobre o controle de custos no processo decisório, verificou-se que 87,50% revelaram que frequentemente utilizaria as informações detalhadas do controle de custos. Enquanto 12,50% evidenciou que em alguns casos, adotaria a informações de custos detalhadas para fins de controle no processo de tomada de decisão.

Importante destacar que na visão de Cordeiro e Alves (2006) a integração eficiente das informações de um sistema de custos em IFES está intimamente relacionada com a necessidade de impulsionar a geração de resultados positivos e direcionar os gestores com a melhoria da qualidade das informações recebidas para contribuir e subsidiar o processo de tomada de decisão na gestão pública.

e) Percentual de auxílio das informações de custos na tomada de decisão

Buscou-se verificar junto aos respondentes sobre o nível percentual que identifica o auxílio das informações de custos na sua tomada de decisão. Os resultados são apresentados no Gráfico 5.

Gráfico 5: Nível de auxílio das informações no processo decisório



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No que concerne o percentual que identifica o auxílio das informações de custos na sua tomada de decisão, a pesquisa revelou que:

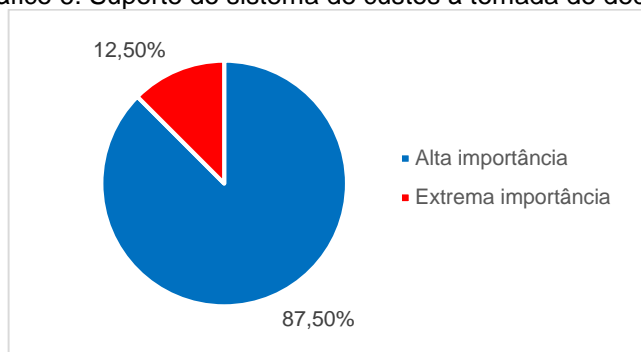
- para 50,00% (contribui entre 50%-75%);
- para 37,50% (contribui entre 75%-100%);
- para 12,50% (contribui entre 0%-25%).

Pode-se constatar que os respondentes possuem clara compreensão da importância das informações de custos como elemento de auxílio para a sua tomada de decisão em suas atribuições de gestor financeiro. Portanto, esse resultado confirma o trabalho apresentado por Hwang (2016) o qual deixa claro que os níveis de auxílio das informações, permite que as decisões sejam tomadas conforme as necessidades da instituição, considerando-se as disponibilidades de orçamento, bem como a capacidade de investimentos e a demanda por serviço.

f) Percepção quanto ao suporte à tomada de decisão fornecido por um sistema de custos

Quando questionados sobre a intensidade do suporte à tomada de decisão fornecido por um sistema de custos, visualizou-se pelo Gráfico 6, as seguintes percepções dos respondentes.

Gráfico 6: Suporte do sistema de custos à tomada de decisão



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

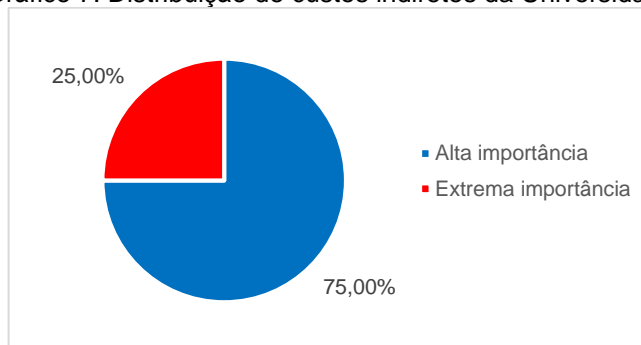
Pode-se observar que 87,50% dos respondentes consideram de alta importância e 12,5% de extrema importância. Esse achado está coadunado com o trabalho de Sanches et al. (2016) ao revelar que o sistema de gestão de custos equivale a um tipo de instrumento financeiro, que auxilia como suporte à gestão estratégica da empresa.

Também na visão de Zonatto (2013), que mostram a importância do desenvolvimento de um sistema adequado de custos nas instituições de ensino. Para os autores, torna-se possível identificar a origem dos gastos realizados, bem como verificar qual a melhor alternativa para a apropriação desses dispêndios as suas diferentes fontes de receita.

g) Percepção sobre a distribuição dos custos indiretos da Universidade a seus produtos

Acerca da distribuição dos custos indiretos da Universidade a seus produtos, os respondentes demonstraram conforme o Gráfico 7.

Gráfico 7: Distribuição de custos indiretos da Universidade



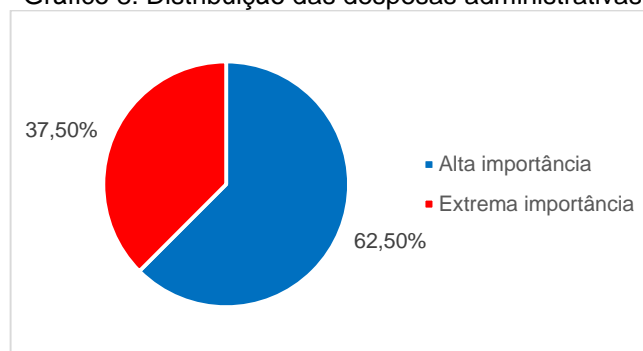
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se que, na análise da distribuição de custos indiretos da Universidade, 75% dos respondentes consideram de alta importância, sendo que os 25% restantes consideram de extrema importância. Nota-se que uma distribuição direcionada dos custos indiretos nas IFES permite reduzir as distorções causadas pela classificação arbitrária desses custos e conseqüentemente contribui para uma padronização das informações gerenciais obtidas.

h) Percepção sobre a distribuição das despesas administrativas a seus produtos

Questionou-se aos respondentes sobre como percebem a importância da distribuição das despesas administrativas da Universidade a seus produtos, obtendo os seguintes resultados, conforme Gráfico 8:

Gráfico 8: Distribuição das despesas administrativas



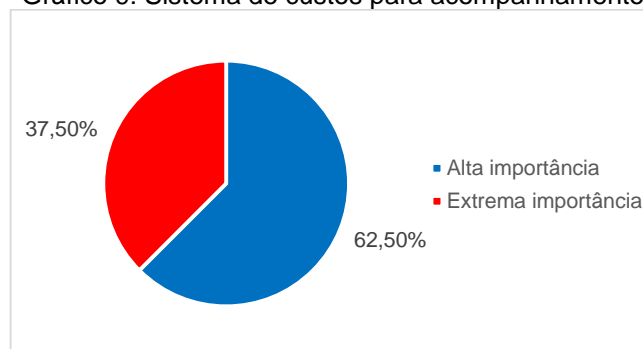
Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os resultados mostram que 62,50% dos respondentes como de alta importância e 37,50% consideram de extrema importância. É importante ressaltar que na visão de Lemos Junior et al. (2008) diversas organizações passaram a contabilizar seus custos em linhas administrativas, tomando como fundamento, os sistemas de gestão de custos, que permite correlacionar variáveis de custo-volume-lucro. Para os autores, o custeio direto das despesas pode propiciar informações mais rápidas e vitais à entidade e, dessa forma, auxiliar o processo de decisão

i) Qual a percepção de um sistema de custos, para acompanhar os dispêndios e resultados

Na avaliação pessoal de cada respondente das respectivas IFES investigadas, os resultados são demonstrados pelo Gráfico 9:

Gráfico 9: Sistema de custos para acompanhamento



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quanto à possibilidade de acompanhamento que o sistema de gestão de custos permite realizar, 62,50% dos respondentes consideraram de alta importância e os demais 37,50% demonstraram ser de extrema importância.

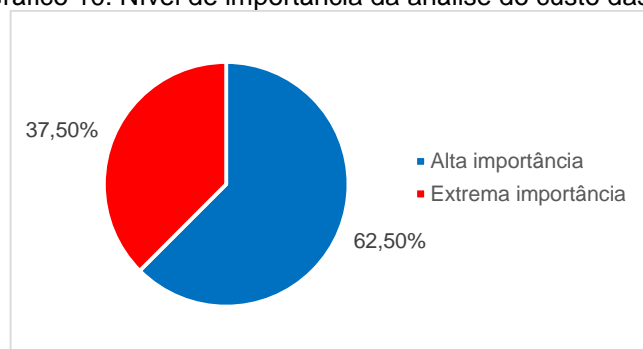
Reforça-se a percepção de que o sistema de gestão de custos se volta para o controle e acompanhamento da produção, ou seja, criar um padrão de comparação, sendo assim a medição dos seus custos é um fator secundário” (MATOS, CORRÊA & CAMPOS, 2011)

Portanto, os resultados reforçam a visão de Costa Júnior (2016) de que a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relatam informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão.

j) Percepção sobre análise do custo das atividades (processos) na instituição

Quanto à análise do custo das atividades (processos) na instituição, no ponto de vista dos respondentes do questionário, o Gráfico 10 mostra os resultados obtidos:

Gráfico 10: Nível de importância da análise do custo das atividades

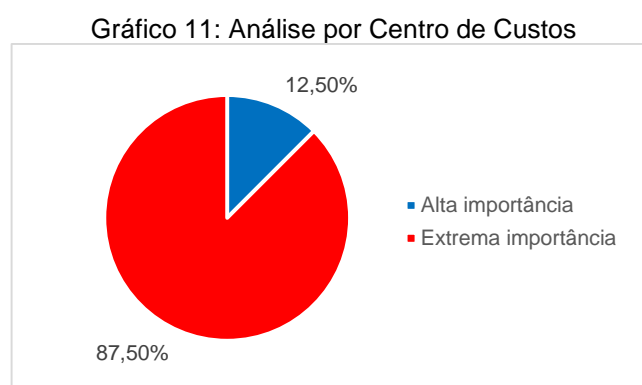


Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os resultados relativos ao nível de importância da análise do custo das atividades, foram os seguintes: 62,50% para alta importância e 37,50% para extrema importância. Destaca-se que, no caso das IFES, o controle de custos pode ser efetivado através de um sistema que envolva a análise de: “custo do ensino, custo da pesquisa e extensão, custo administrativo e custo de manutenção” (MEDEIROS & DUARTE, 2018).

k) Percepção sobre o sistema por centro de custos

Acerca da análise por Centro de Custos, conforme Gráfico 11, os respondentes revelaram o seguinte:



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Nota-se que 87,50% dos respondentes consideram de extrema importância e 12,50% de alta importância. Como apontado pela literatura, sugere-se que, a partir de uma análise preliminar, um sistema de custeio, divididos em centros de custo, permite otimizar o processo de alocação dos custos às atividades, com eficiência necessária (HWANG, 2016).

Pode-se inferir que a percepção dos servidores públicos representantes das universidades do Centro-Oeste demonstra que está havendo a construção de uma cultura baseada na eficiência da tomada de decisões, com foco nas informações financeiras e econômicas obtidas pelo sistema de controle de custos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da pesquisa foi analisar a percepção dos diretores de contabilidade e finanças e dos contadores responsáveis das universidades públicas

federais sobre o uso das informações de custos e sua contribuição no auxílio de tomada de decisão gerencial.

É necessário analisar e determinar as principais práticas de gestão de custos que possam contribuir para a melhoria do desempenho da Instituição no futuro, portanto fica claro que hoje qualquer organização para ter uma vantagem competitiva precisa trabalhar de uma forma que seus custos sejam mensurados de forma correta. Além disso, é necessário administrar seus processos e serviços de forma correta a fim de melhorar sua eficiência e eficácia. Portanto, esta ferramenta propicia à gestão um processo de aprendizado contínuo, onde todos estarão envolvidos com um único objetivo, ou seja, a melhora contínua do desempenho na Instituição.

Diante dos resultados encontrados com a pesquisa, foi possível levantar diversas respostas. No que se refere ao conhecimento do tema Sistema de Informação de Custos, verificou-se um resultado positivo, apesar de identificar que uma pequena parcela dos respondentes ainda não detém conhecimento, o que pode interferir na qualidade e eficiência das estratégias implementadas em suas IFES.

Observou-se em grande parte da amostra, que os respondentes percebem que o sistema de custos na administração pública é essencial para agregar conhecimento no controle dos processos, assim como auxilia na tomada de decisão e definição das ações a serem implementadas. As informações adquiridas com o sistema de custos podem ser usadas para fundamentar a tomada de decisão nas áreas financeiras e econômicas das IFES, gerando maior segurança para os gestores públicos. Só uma pequena parte se preocupa apenas com o aspecto legal.

Concluiu-se, ainda, que com uma maior frequência no uso da informação de controle de custos no processo decisório, tende-se a conquistar uma integração eficiente das informações geradas pelo sistema de custos nas IFES, viabilizando a melhoria contínua dos resultados operacionais destas instituições, como compreendido pelos próprios gestores, evidenciando sua percepção favorável acerca da importância do suporte de um Sistema de Informação de Custos, para direcionar seus processos decisórios, como um instrumento de controle financeiro.

A revisão da literatura levantada no trabalho mostra que a distribuição dos custos indiretos aos produtos das IFES, é relevante para determinar as estratégias necessárias, gerando informações importantes que também interferem na distribuição mais eficiente das despesas administrativas a seus produtos, o que, por sua vez,

permitem aos gestores das respectivas Instituições, delimitarem e controlar os dispêndios e resultados, para um melhor planejamento de custos.

A realização de uma análise dos custos dos processos nas IFES, também se mostra importante, com a finalidade de monitorar os resultados periodicamente, sendo que, na percepção dos gestores entrevistados, é essencialmente significativa a necessidade de se manter um sistema por centro de custos, como forma de alocar eficientemente os custos às atividades.

Constata-se que é relevante manter um processo decisório estratégico, incorporando informações financeiras e econômicas no sistema de controle de custos das IFES, o que também representa uma estratégia competitiva de mercado, ao otimizar continuamente o desempenho econômico e financeiro da Instituição. Isso porque percebe-se que a utilização do sistema de custo como base decisória ainda não é corrente em todas as IFES, desse modo, sua utilização colocaria a IFES em posição de destaque em relação às outras quanto sua gestão.

Sugestões de futuras pesquisas são: a) realização de estudos sobre o processo de institucionalização dos sistemas de custos em todas as universidades federais; b) verificar a contribuição das informações geradas pelo sistema de custos para a elaboração e controle dos orçamentos, visando ampliar o grau de comparabilidade na avaliação de desempenho da gestão.

BIBLIOGRAFIA

BIONDO, V. **Implantação de Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Municipal**: estudo de caso da prefeitura de Horizontina. Trabalho de conclusão de curso de especialização em gestão pública municipal – modalidade a distância da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília/DF: Senado Federal, 1964.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília/DF: Senado Federal, 2000.

BRASIL. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011**. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília/DF: STN, 2011.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia do Trabalho Acadêmico**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

CHIAU, Angélica Violeta. **Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Análise comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução n.º 1.366/11, 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, DF, 2011.

CONTE, N. C.; MIRANDA, W. T. Sistema de custos aplicado ao setor público: um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA – Associação dos Municípios do Planalto Médio – com relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. **XIX Congresso Brasileiro de Custos**, 2012, Gramado. Anais... São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2012.

CORDEIRO, Jackelline Ferreira; ALVES, Thiago. Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES. **XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

COSTA JÚNIOR, F. **Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do governo federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB)**. Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional em Gestão Pública (PPGP/UFRN), como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre, Natal/RN, mar., 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CRUZ, F. D.; PLATT NETO, O. A. **Contabilidade de Custos para Entidades Estatais**: metodologia e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições?. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. Publicado em 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138/4139>>. Acesso em: 8 jun.2019.

GAETANI, F.; SCHWARTZMAN, J. **Custo do Ensino e Eficiência das Universidades (*Universities' teaching costs and efficiency*)**. Ciência Hoje, 1991.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEMO JÚNIOR, Luiz Carlos; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; VOESE, Simone Bernardes; LOURENÇO, Rosenery Loureiro. Gestão de Custos nas Instituições Privadas de Ensino: um estudo empírico dos métodos de custeio. **XV Congresso Brasileiro de Custos**, Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.

MACHADO, M.; HOLANDA, V. Diretrizes e Modelo Conceitual de Custos Para o Setor Público a Partir da Experiência no Governo Federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública**, 44(4), Rio de Janeiro Jul/Agosto. 2010.

MAGALHÃES, E. A. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, 44(3):637-66, Rio de Janeiro, Maio/jun. 2010.

MANDL, Ulrike; DIERX, Adriaan; ILZKOVITZ, Fabienne. **A Eficiência na Gestão Pública**: fatores econômicos e financeiros. Trad. J. W. Matos. São Paulo: Moderna, 2008

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MATOS, Juliana dos Santos; CORRÊA, Quézia Amorim; CAMPOS, Dyeimison Brandão. Custeio ABC: ferramenta que auxilia as tomadas de decisões. Roraima: Universidade Federal de Roraima – UFRR. **VIII Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração**, 2011.

MAUSS, C. Volnei; SOUZA, M. Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDEIROS, Ana Lúcia; DUARTE, Michelle S. L. Trombini. Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais. **Revista Observatório**, Palmas, v. 4, n. 5, p. 813-848, ago. 2018.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MORGAN, B. F. **A Determinação do Custo do Ensino na Educação Superior**: o caso da Universidade de Brasília. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília. Brasília/DF, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PATON, Claudécir; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Apuração do Custo do Aluno em Instituição de Ensino Superior Público**. Belo Horizonte --- MG, Brasil, 17(2): p. 45-58, abr-jun, 2012.

PAUL, J. J. **O Custo do Ensino Superior nas Instituições Federais**. São Paulo: NUPES, 1990.

PEÑAZOLA, V. **Um Modelo de Análise de Custo do Ensino Superior**. São Paulo: NUPES, 1999.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, RJ, 44(4): p. 789-790, jul/ago. 2010.

SANCHES, Cathaline Bonafini; MARINHO, Gleriston Veríssimo; SIQUEIRA, Bianca Bezerra; LEITE, Maria Silene Alexandre. O uso do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como Ferramenta de Suporte à Microempresa: estudo de caso em uma microempresa do ramo alimentício no nordeste do Brasil. **6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**, Universidade Federal de Santa Catarina, 2015.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de Custos**. Salvador: UFBA / Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.
SILVA, Elizabete R. S. et al.. Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, Porto de Galinhas, 2016.

_____, Aline Rodrigues; POLICÁRIO, Schirley Maria; DEORCE, Raquel Berger. Aplicação do Método de Custeio Por Absorção Com Departamentalização em Um Salão de Beleza. **XXIV Congresso Brasileiro de Custos**, Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.

SLOMSKI, V.; FERNANDES, J. C. C. A gestão de custos no contexto da qualidade no serviço público: um estudo entre organizações Brasileiras. In: **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011**, São Paulo. Anais [...]. São Paulo: USP, 2011.

SOUZA, Marco Antônio; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. Atlas, 2009.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Bookman editora, 2015.

HWANG, M. **Proposta de Custeio Baseado em Atividades Aplicados a Instituições Públicas de Ensino Superior**. São Paulo, 2016.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; CORDEIRO, Adilson; SCARPIN, Jorge Eduardo. **Práticas de Gestão de Custos em Uma Instituição de Ensino Superior: uma análise a luz da teoria da agência**. 2011.

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO

Este questionário tem como objetivo identificar o grau de contribuição das informações de custo no processo de tomada de decisão das Universidades Federais de Ensino. As competências são descritas e direcionadas ao que se espera ser um bom grau de percepção da relevância e aplicabilidade dos sistemas de custos nas instituições de ensino superior federais. Por favor, avalie quão importantes são essas competências para o desempenho de sua atividade.

01. Tem conhecimento do tema Sistema de Informação de custos ou gastos nos processos e atividades da Administração Pública?

- SIM
- NÃO

02. Em sua concepção, o sistema de custos nos processos da Administração Pública serve para:

- Atender legislação
- Tomada de decisão
- Controle
- Outros:

03. Quais as informações que você mais utiliza?

- Dados financeiros,
- Dados econômicos,
- os dois tipos de informações acima;
- nenhuma das informações acima.

04. No processo decisório, quanto a controle de custos, com que frequência utilizaria as informações detalhadas de custos?

- Frequentemente utilizaria informações detalhadas de custos;
- Em alguns casos utilizaria informações de detalhadas de custos;
- Raramente utilizaria informações detalhadas de custos;
- na maioria das vezes toma a decisão com base em outras experiências similares para o mesmo caso.

05. Qual o percentual que identifica o auxílio das informações de custos na sua tomada de decisão?

- 0 % — 25%
- 25 % — 50%
- 50% — 75%
- 75% — 100%

Responda as perguntas, de acordo com a escala de grau de importância:

Escala – Graus de Importância	
Nem um pouco importante	Extremamente importante

06. Como gestor, eu vejo o suporte à tomada de decisão fornecido por um sistema de custos

(1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

07. Para você a distribuição dos custos indiretos da Universidade a seus produtos é de:

(1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

08. Para você a distribuição das despesas administrativas da Universidade a seus produtos é de:

(1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

09. Como você avalia um sistema de custos, para acompanhar os dispêndios e resultados:

(1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

10. A análise do custo das atividades (processos), no seu ponto de vista, na instituição é:

(1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

11. A análise por Centro de Custos é:

(1) Nenhuma importância (2) Pouca importância (3) Média importância (4) Alta importância (5) Extrema importância

Para finalizar, gostaria de pedir-lhes algumas informações sobre os perfis dos respondentes:

1. Instituição de ensino que você trabalha _____

2. Informe o tempo em que atua na instituição

- menos de 5 anos
- entre 5 e 10 anos
- entre 10 e 15 anos
- entre 15 e 20 anos
- mais de 20 anos

3. Sexo

- Feminino
- Masculino

4. Grau de instrução

- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado
- Pós-doutorado

5. Cargo que exerce

- Professor
- Técnico Administrativo

6. Sua formação: _____.

7. Sua função na Instituição Federal de Ensino Superior (IFES)

- Diretor de Contabilidade e Finanças (a)
- Coordenador (a)
- Contador (a) Responsável
- Outra: _____.

MUITO OBRIGADO!