

Análise de Custos em uma Instituição de Ensino Superior: um Estudo Aplicado no Instituto Federal do Tocantins

Samara Oliveira Alves

Tecnologia em Logística pelo Instituto Federal do Tocantins - IFTO
310 Sul, Av. LO 5, s/n. Plano Diretor Sul. Palmas/TO. CEP: 77021-090
E-mail: alvessamara.oliveira.96@gmail.com

William Brasil Rodrigues Sobrinho

Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo - UFES
Professor do Instituto Federal do Tocantins – IFTO
310 Sul, Av. LO 5, s/n. Plano Diretor Sul. Palmas/TO. CEP: 77021-090
E-mail: william@ifto.edu.br

RESUMO

O objetivo deste trabalho corresponde à aplicação de um modelo de gestão de custos por meio da utilização da premissa do método Custeio Baseado em Atividades (ABC) em um *campus* do Instituto Federal do Tocantins (IFTO), mediante um estudo de caso. Optou-se pela utilização do método ABC em razão da vasta recomendação pela literatura existente. Constatou-se que cerca de 85% dos custos são referentes a folha de pagamentos dos servidores. Adicionalmente, identificou-se que somente 18,4% dos recursos são alocados em atividades de apoio ao ensino, enquanto 81,6% dos recursos são destinados às atividades primárias da instituição, ou seja, atividades diretamente relacionadas ao ensino, pesquisa e extensão. Por fim, o custo anual médio do aluno matriculado no IFTO *campus* Porto Nacional no ano de 2017 equivale a R\$ 16.596.

Palavras-chaves: Gestão de Custo. Instituição de Ensino. Custeio Baseado em Atividades (ABC).

A Graduate School Cost Analysis: an Applied Study in the Federal Institute of Tocantins

ABSTRACT

This paper aims to check the application of a cost management model, through the use of the premise of the Activity Based Costing (ABC) method in a case study carried out in the *campus* of the Federal Institute of Tocantins (IFTO). The ABC method was chosen because of its vast recommendation in the existing literature. It was found that around 85% of the costs refer to servers payroll, and 18.4% of the resources are allocated to teaching support activities, while 81.6% of the resources are allocated to the institution's primary activities, i.e. teaching-related activities. Finally, the study presents an average

of an annual cost of the student enrolled at IFTO in Porto Nacional *campus* in 2017, closed to R\$ 16,596.

Keywords: Cost Management. Educational institution. Activity-Based Costing (ABC).

Análisis de Costos en una Institución de Educación Superior: un Estudio Aplicado en el Instituto Federal de Tocantins

RESUMEN

El objetivo de este trabajo corresponde a la aplicación de un modelo de gestión de costos, utilizando la premisa del método de Costeo Basado en Actividades (ABC) en un campus del Instituto Federal de Tocantins (IFTO), através de un estudio de caso. Se optó por el uso del método ABC debido a la gran recomendación en la literatura existente. Se encontró que alrededor del 85% de los costos se refieren a la nómina de los servidores. Además, se identificó que uno 18.4% de los recursos se asignan a actividades de apoyo a la enseñanza, mientras uno 81.6% de los recursos se destinan a las actividades principales de la institución, es decir, actividades directamente relacionadas con la enseñanza, la investigación y la extensión. Finalmente, el costo anual promedio del estudiante matriculado en el IFTO en el Campus Porto Nacional en 2017 es equivalente a R\$ 16.596.

Palabras clave: Gestión de costos. Institucion de enseñanza. Costeo basado en actividades (ABC).

1 INTRODUÇÃO

Cabe ao gestor público o gerenciamento dos interesses da coletividade e compete a ele desenvolver ações direcionadas ao planejamento, direção, fiscalização, acompanhamento e controle dos projetos, atividades e programas governamentais. Essas ações possuem a finalidade de garantir o cumprimento das metas preestabelecidas no plano de governo e, em especial, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (Araújo & Arruda, 2009).

O orçamento público é o instrumento no qual o administrador público dispõe para melhor aplicar os recursos financeiros. A despesa pública, em outras palavras, o compromisso dos gastos dos recursos governamentais, tem o objetivo de atender as

necessidades de interesse coletivo previstas nos diversos instrumentos normativos aplicáveis ao setor público, tais como a Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/00.

Nesse âmbito, a gestão de custos no setor público pode ser utilizada como meio para se mensurar o valor do que se gasta na esfera pública, além de permitir análises mais detalhadas sobre a eficiência dos serviços prestados e os resultados alcançados e, ainda, permite a população saber quais foram os benefícios gerados a partir da aplicação de determinado recurso. O tema passou a ser visto com mais relevância para a sociedade, como uma forma objetiva de medir a eficiência da aplicação dos recursos arrecadados por meio dos impostos. Os cidadãos estão procurando averiguar mais detalhadamente a qualidade dos serviços concedidos (Cordeiro & Alves, 2016).

No ano de 2005, por meio da Lei Federal nº 11.195/2005, iniciou-se o plano de expansão da rede federal de educação profissional o que culminou em uma maior descentralização da atuação da rede federal e, conseqüentemente, maiores gastos públicos. Com base na necessidade de disponibilizar informações mais relevantes sobre os serviços prestados para a sociedade, questiona-se qual é a estrutura de custos necessária para se manter uma instituição federal de ensino na cidade de Porto Nacional? O objetivo do trabalho consiste em aplicar o método de custeio baseado em atividades (ABC) no *campus* da cidade de Porto Nacional do Instituto Federal do Tocantins (IFTO).

O objetivo relaciona-se com as profundas reestruturações que o setor público sofreu em seus serviços e, especialmente, em sua gestão. O Estado passou a almejar uma gestão mais próxima ao modelo encontrado no setor privado, por meio da adoção de lógicas de mercado e modelos de gestão nos quais a ênfase passa a ser o resultado. Essa reestruturação, oriunda da denominada Nova Gestão Pública (NGP), trouxe para o setor público características e práticas gerenciais empresariais, tais como a descentralização administrativa, artefatos de planejamento estratégico, gestão de custos, controladoria entre outros (Messias, Ferreira, & Soutes, 2018).

Essa preocupação com os gastos fundamenta-se no atual contexto econômico de grandes transformações e contingenciamento financeiro das instituições públicas. Por sua vez, devem-se atentar ao fato da necessidade de um controle mais sistemático dos seus gastos (Silva, Francisco, Cruz, & Bueno, 2016).

Visto a importância para a sociedade brasileira do conhecimento dos custos dos serviços prestados e da existência de indicadores para a avaliação dos benefícios das decisões governamentais. O presente estudo realiza uma análise mais detalhada dos custos incorridos em uma instituição de ensino superior do Tocantins e posteriormente possibilita aos gestores da instituição informações suplementares sobre a gestão dos custos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Segue a apresentação de um breve contexto sobre o custeio baseado em atividades (ABC) e na sequência são elencados estudos anteriores realizados sobre a aplicação do custeio ABC no setor público, em especial nas Instituições de Ensino Superior.

2.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

É um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O custeio ABC se apoia no planejamento, na execução e na mensuração do custo das atividades (Martins, 2010). O método ABC também é visto como sendo uma metodologia que viabiliza o tratamento de dados relacionado aos custos e as atividades que mais implicam dispêndio de recursos em uma empresa (Nakagawa, 2001). Vale destacar que as atividades são encontradas em todas as organizações, inclusive naquelas sem fins lucrativos, diante disso, torna-se possível utilizar o sistema ABC em empresas não industriais, instituições financeiras e concessionárias de serviços públicos, pois atividades ocorrem tanto em processos de

manutenções financeiras quanto em concessionários de serviços públicos (Martins, 2010).

Segundo Slomski (2007), o custeio baseado em atividade (ABC) é o sistema de maior aplicabilidade ao setor público, pois na metodologia ABC não são os produtos que consomem recursos, mas sim, as atividades e as ações desenvolvidas. Diante disso, o primeiro passo para o ABC consiste em identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento (Santos, 2011).

O sistema de custos do setor público brasileiro deve buscar a melhoria na aplicação dos recursos enfatizando o processo de *accountability* (prestação de contas), propiciando aos *stakeholders* (partes interessadas) as informações sobre o desenvolvimento das suas atividades (Dantas & Crozatti, 2014). Favorecendo assim, segundo a gestão, facilitar a análise de resultados (Leoncine, Borna, & Abbas, 2013). Para isso, é importante a estruturação do sistema de custos com todos os setores envolvidos no processo de apuração para que a administração tome as decisões com informações mais precisas (Araújo, Carneiro, & Santana, 2015).

Em 2011, houve a implantação do Sistema de Informações de Custo do Governo Federal (SIC), o qual é operacionalizado pelos órgãos centrais e não pelas unidades finalistas. Diferentemente do que sugere a teoria institucional e a experiência internacional, o governo brasileiro implantou de uma solução tecnológica, em detrimento de uma mobilização institucional (Borges, Mario, & Carneiro, 2013). No trabalho de Amaral, Bolfe, Borgert e Vicente (2014), por meio da aplicação de um *survey*, os autores identificaram que a maioria dos contadores das IFES – Instituições Federais de Ensino Superior não acreditam na possibilidade de o SIC obter as informações físico-financeiras dos sistemas estruturantes e não considera que a estrutura orçamentária existente obtenha os custos diretos dos serviços públicos.

Castro (2018) faz uma comparação da diferença entre o sistema de custos no setor público e no setor privado. No privado, é fundamental que os gestores conheçam os custos dos produtos ou serviços para o estabelecimento do preço, capaz de produzir

o retorno do capital aplicado. Já no setor público, não é esse o foco e sim na solução de problemas identificados e também não está em jogo a sobrevivência do capital.

2.2 Estudos Anteriores sobre Custos no Setor Público

A produção científica sobre custos no setor público de acordo Söthe, Dill, Gubiani e Silva (2014) é crescente, embora os periódicos ainda apresentem escassa produção nacional sobre o tema (Alves, Martins, & Martins, 2017). Estudos demonstram que o método ABC pode contribuir para um melhor processo decisório acerca da aplicação eficiente dos recursos públicos em instituições públicas, bem como em organizações hospitalares (Morais, Santos, & Neto, 2019; Raimundini, Souza, Struett, & Botelho, 2004; Struett & Souza, 2002). Enquanto isso há uma tendência de se adotar o sistema de custeio por atividades pelo fato do orçamento ser elaborado por funções de governo e permitir maior *accountability* e economicidade (Moura, Cheibub, & Costa Neto, 2001; Reis, Ribeiro, & Slomski, 2005).

No que tange as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) há uma preocupação em relação ao indicador custo por aluno, principalmente em razão da criação pelo Tribunal de Contas da União (TCU), no ano de 2002, de um portfólio de indicadores para as IFES (Ferreira Santos, & Pessanha, 2013), o que despertou o interesse de autores pelo tema.

O estudo de Amaral (2004) constatou um redução do custo do aluno das IFES no período de 1995 a 2001. Enquanto Silva et al. (2004) desenvolve uma metodologia para o cálculo do custo aluno na Universidade de Brasília (UNB), que pode ser aplicada as demais instituições. O trabalho de Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira e Wakim (2010) utilizou a sistemática do custeio por absorção com a finalidade de apurar o custo médio por aluno na Universidade Federal de Viçosa (UFV).

No tocante ao custo-médio por aluno das instituições pertencentes à rede federal de educação profissional, científica e tecnológica (EPCT), o trabalho de Pereira (2019) analisou a evolução do custo-médio por aluno dessas instituições no período de 2009 a 2016. O autor constatou que o valor relativo ao custo-médio por aluno sofreu acréscimo

no período de 2009 a 2014. Nos anos seguintes 2015 e 2016, o custo-médio por aluno, dessas instituições, apresentaram redução de 25,7% (2014-2015) e 11,5% (2015-2016).

Por outro lado, os estudos também passaram a se preocupar com a gestão dos custos nas IFES. O trabalho de Peter et al. (2003), por exemplo, propõe um modelo de apuração e gestão de custos, fundamentado no *Activity Based Costing* (ABC) para a Universidade Federal do Ceará (UFC). O modelo consiste na separação das atividades em dois principais grupos (primárias e secundárias) de acordo com sua relação direta ou indireta com o ensino, pesquisa e a extensão. Silva et al. (2016) utiliza o método do custeio baseado em atividades (ABC) na Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), partindo da definição de cinco atividades básicas (ensino, pesquisa, extensão, gestão e suporte).

Por fim, o estudo de caso de Bentes (2015) utiliza como base a metodologia do custeio baseado em atividades para mensurar o custo por aluno no Instituto Federal do Amazonas (IFAM). Contudo, a metodologia proposta pelo autor enfatiza mais o indicador custo/aluno do que a gestão dos custos da instituição pelo método ABC.

3 METODOLOGIA

A pesquisa consiste na aplicação inicial do método ABC no Instituto Federal do Tocantins (IFTO) no *campus* da cidade de Porto Nacional localizado à 60km da capital do Tocantins, Palmas. O *campus* Porto Nacional do IFTO, surgiu na conjuntura da expansão da rede Federal de Educação, Ciência e Tecnologia por meio da Portaria nº 102 de 29 de janeiro de 2010 do Ministério da Educação publicada no Diário Oficial da União de 1º de fevereiro de 2010 (IFTO, 2010).

O IFTO – *Campus* Porto Nacional iniciou suas atividades em agosto de 2010 oferecendo dois cursos, sendo um de Graduação de Licenciatura em Computação e o outro em Tecnologia em Logística e, ainda, dois cursos subsequentes: um em Técnico em Informática e outro em Técnicos em Logística. Em 2012, passou a oferecer o curso

Técnico em Meio Ambiente integrado ao ensino médio e o curso na modalidade do Programa Nacional de Integração da Educação Profissional com a Educação Básica na Modalidade de Jovens e Adultos (PROEJA) em Técnico em Vendas (IFTO, 2010). Atualmente oferece os cursos: Assistente Administrativo; Técnico em Administração; Técnico em Informática para Internet; Técnico em Meio Ambiente; Técnico em Informática; Técnico em Vendas, Licenciatura em Computação e Tecnologia em Logística.

3.1 Método de Coleta dos Dados

Os dados relacionados à execução orçamentária-financeira foram obtidos por meio das informações disponibilizadas ao público nos seguintes endereços eletrônicos: Portal da Transparência Fiscal - <http://www.transparencia.gov.br/> e Instituto Federal do Tocantins - *Campus* Porto Nacional – TO - <http://www.ifto.edu.br/porto>.

As demais informações documentais foram obtidas nas seguintes instâncias administrativas do *Campus*: a) Gerência de Ensino; b) Gerência de Administração; c) Coordenação de Registros Escolares (CORES); d) Coordenação de Gestão de Pessoas; e) Coordenação Técnico-pedagógica (COTEPE) e f) Setor Financeiro e Orçamentário.

Os dados analisados são referentes à execução orçamentária-financeira do exercício fiscal de 2017 e correspondem a:

- i) salários e benefícios (décimo terceiro, auxílio alimentação, auxílio moradia, auxílio saúde, gratificação natalina e outras gratificações) dos servidores da unidade;
- ii) serviços de funcionamento e manutenção da unidade;
- iii) material de consumo;
- iv) manutenção predial;
- v) equipamentos e materiais permanentes e
- vi) despesas com oferecimento de benefícios e assistências aos estudantes.

3.2 Obtenção e Tratamento dos Dados

Para a obtenção dos dados necessários para elaboração do presente trabalho, foram realizadas as etapas a seguir:

1) Identificação das despesas orçamentárias do *Campus*, referente ao ano de 2017. As informações foram disponibilizadas pelo setor financeiro do *Campus*. Em seguida, com auxílio da administração foi possível identificar a estrutura física administrativa e algumas descrições do espaço físico da área do *Campus*. Logo foram identificadas as principais atividades de cada setor do *Campus*.

2) Coleta das áreas das salas que não foram informadas pela administração. Após a obtenção das áreas faltantes foram realizados os primeiros rateios, a partir da elaboração de um mapa de rateio das instalações do *Campus*. Com isso, realizaram-se os rateios das despesas orçamentárias do *Campus* de acordo as naturezas da despesa/áreas. As despesas foram alocadas nos setores conforme discriminado a seguir:

- a. **Despesas rateadas diretamente à Gerência de Administração:** diárias no país, combustíveis e lubrificantes para outras finalidades, combustíveis e lubrificantes automotivos, ferramentas, material para comunicações, uniformes, tecidos e aviamentos, passagens para o país, serviço de seleção e treinamento, apoio administrativo técnico e operacional, serviços de telecomunicações, juros, restituições, serviços de publicidade legal, obras em andamento, máquinas e equipamentos energéticos, máquinas, utensílios e equipamentos diversos, mobiliário em geral.
- b. **Despesas rateadas de acordo com a área das instalações do *Campus* (por exemplo, coordenações, área de lazer, salas de aulas, laboratórios, ginásio e banheiros):** limpeza e conservação, manutenção e conservação de bens imóveis, manutenção e conservação de bens móveis, serviços de água e esgoto, serviços de energia elétrica, contribuição para custeio de iluminação pública.

- c. **As demais despesas foram alocadas nos seguintes departamentos:** i) Copa: gás e outros materiais engarrafados, material de copa e cozinha, serviços de copa e cozinha; ii) Coordenação de Pesquisa: auxílios para desenvolvimento de estudos e pesquisas, auxílio a pesquisadores; iii) Setor de Tecnologia da Informação: material de TIC (material de consumo), manutenção e conservação de equipamento de processamento de dados, material de TIC (permanente); iv) Coordenação de Assistência Estudantil: bolsas de estudo no país; v) Almoxarifado: material de expediente; vi) Laboratório de Química: material químico; vii) Laboratório de Biologia: sementes, mudas de plantas e insumos; viii) Enfermagem: material farmacológico, material hospitalar e ix) Reprografia: serviços de cópias e reprodução de documentos.

3) Aulas dos Docentes foram identificadas as quantidades semanais de aulas ministradas por cada docente do *Campus*. Essa informação foi obtida por meio dos horários de aulas. Com as informações da Coordenação de Gestão de Pessoas foi possível especificar os nomes, a atividade exercida, o setor de cada servidor do *Campus* e a sua respectiva remuneração. Foram identificados 106 servidores, dos quais 65 são docentes, desses, 7 encontravam-se em afastamento com recebimento de remuneração.

4) Custo da remuneração dos docentes foi rateada de acordo a quantidades de aulas ministradas por curso durante o ano de 2017. A remuneração dos demais servidores do *Campus* foi alocada de acordo com seus setores de atuação.

5) Elaboração de uma planilha que unificou os custos com servidores e as despesas orçamentárias, de acordo com as atividades de cada departamento. Nesse período também foram distinguidas todas as salas de aulas usadas de acordo com os cursos, ministrado no ano de 2017, conforme informado pela Coordenação Técnico-pedagógica.

As atividades realizadas por cada setor do IFTO foram identificadas na Figura 1.

Departamentos	Atividades Definidas	
Direção Geral	Exercer a direção do <i>Campus</i>	Secundárias
Coordenação de Gestão de Pessoas	Controlar a folha de pagamento e processos relacionados ao pessoal	
Coordenação de Orçamento e Finanças	Executar a administração financeira e orçamentária	
Coordenação de Pesquisa e Inovação	Integrar o <i>Campus</i> com as empresas e comunidade externa	
Gerência de Administração	Gerenciar a Administração do <i>Campus</i>	
Coordenação de Almoxarifado e Patrimônio	Controlar o patrimônio e almoxarifado do <i>Campus</i>	
Coordenação de Tecnologia da Informação	Controlar a tecnologia da informação do <i>Campus</i>	
Setor de Protocolo	Expedir processos	
Gerência de Ensino	Gerenciar o Ensino	Primárias
Coordenação do Curso de Meio Ambiente Integrado ao Ensino Médio	Coordenar as atividades do ensino médio técnico em meio ambiente	
Coordenação do Curso de Informática Integrado ao Ensino Médio	Coordenar as atividades do ensino médio técnico em informática para internet	
Coordenação dos Cursos Técnicos Subsequentes	Coordenar as atividades do ensino técnico subsequente	
Coordenação do Curso de Administração Integrado ao Ensino Médio	Coordenar as atividades do ensino médio técnico em administração	
Coordenação do Curso Superior de Licenciatura em Computação	Coordenar as atividades do curso superior de licenciatura em computação	
Coordenação do Curso Superior de Tecnologia em Logística	Coordenar as atividades do curso superior de tecnologia em logística	
Coordenação Técnico Pedagógica (COTEPE)	Auxiliar no processo pedagógico	
Coordenação Geral do Complexo Laboratorial	Coordenar as atividades laboratoriais do <i>Campus</i>	
Coordenação da Biblioteca	Controlar o acervo e empréstimo de livros	
Coordenação de Registros Escolares (CORES)	Emitir e registrar diplomas	
Coordenação de Assistência Ao Estudante	Assistir aos estudantes do <i>Campus</i>	

Figura 1. Atividades Definidas por Departamentos do IFTO - Campus Porto Nacional

Fonte: Elaboração dos autores (2018) com base nos dados do IFTO – *Campus* Porto Nacional.

As atividades realizadas por cada setor do IFTO foram identificadas levando em consideração as principais atribuições do setor. A classificação das atividades, por setor, está representada na Figura 1.

Após a identificação das principais atividades de cada setor foi possível estabelecer o direcionamento necessário para realizar o rateio dos custos às atividades definidas. Posteriormente, as atividades foram classificadas em primárias e secundárias de acordo com a relação existente entre cada atividade e a finalidade da instituição. Nesse aspecto, as atividades primárias são aquelas relacionadas diretamente com o ensino, pesquisa ou extensão (Peter et al., 2003).

3.3 Rateio dos custos por atividades definidas

A alocação dos custos por atividades foi realizada seguindo critérios estabelecidos na Figura 2. Logo após foram consideradas como custo das atividades primárias todos os custos dos setores que estão ligados diretamente com o ensino, a pesquisa e a extensão, enquanto os demais custos foram relacionados pelas atividades de apoio.

(continuação)

Atividades	Custos Relacionados
Exercer a Direção do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pela direção geral.
Controlar a folha de pagamento e processos relacionados ao pessoal	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pela coordenação de gestão de pessoas.
Executar a administração financeira e orçamentária	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pelo setor de orçamento e finanças.
Integrar o <i>Campus</i> com as empresas e a comunidade externa	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pela coordenação de integração empresa-escola-comunidade e a coordenação de pesquisa e coordenação de extensão.
Gerenciar a administração do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pela copa, banheiros feminino/ masculino e banheiro/vestiário portadores de necessidades especiais, reprografia, sala de áudio visual, ginásio poliesportivo, campo de futebol <i>society</i> , sala de reuniões, áreas de vivência e a sala de apoio ao terceirizado.

(conclusão)

Atividades	Custos Relacionados
Controlar o patrimônio e almoxarifado do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pelo almoxarifado.
Controlar a tecnologia da informação do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pela coordenação de tecnologia da informação.
Expedir processos	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rateados pelo setor de protocolo.
Gerenciar o ensino	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e custos com docentes afastados, sala dos professores, cabines de estudo dos docentes, sala de descanso dos docentes e todas as salas de aulas vazias.
Coordenar as atividades do ensino médio técnico em meio ambiente	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, demais custos rateados pela coordenação do curso de meio ambiente integrado ao ensino médio e das salas utilizadas pelo curso.
Coordenar as atividades do ensino médio técnico em informática para internet	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas neste curso, demais custos rateados pela coordenação do curso de informática integrado ao ensino médio e das salas utilizadas pelo curso.
Coordenar as atividades do ensino técnico subsequente	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas neste curso, demais custos rateados pela coordenação dos cursos técnicos subsequentes e das salas utilizadas pelo curso.
Coordenar as atividades do ensino médio técnico em administração	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas neste curso, demais custos rateados pela coordenação do curso de administração integrado ao ensino médio e das salas utilizadas pelo curso.

Figura 2. Custos Relacionados pelas Atividades

Fonte: Elaboração dos autores (2018) com base nos dados do IFTO – *Campus* Porto Nacional.

A complexidade da atuação docente e a ausência de informações gerenciais são fatores dificultam a utilização dos direcionadores de custos, por isso o trabalho não os apresenta. Diante disso, uma das alternativas para o rateio dos valores relativos aos docentes afastados foi sua alocação para a atividade de gerenciar o ensino em razão da não atuação dos mesmos em outras atividades da instituição.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Desse modo, apresenta-se a composição geral dos custos da instituição relativa ao exercício financeiro de 2017 e, na sequência, realiza-se a análise dos resultados.

A análise dos resultados é dividida em três etapas: sendo que a primeira consiste na apresentação detalhada das atividades em separado (primárias e secundárias); já a segunda, verifica-se a consolidação das atividades e, finalmente, executa-se o cálculo do custo médio do aluno por duas abordagens distintas:

- a) por atividade correspondente a cada curso ofertado pela instituição e;
- b) no geral.

4.1 Mapa dos Custos Gerais do IFTO – *Campus* Porto Nacional

A Tabela 1 demonstra a composição do custo anual relativo ao ano de 2017 da instituição, contendo os valores gastos com manutenção, despesas com pessoal e de capital. O custo com pessoal e encargos representa 85% do gasto total da instituição de ensino, o qual consome grande parte do orçamento do IFTO - *Campus* Porto Nacional. Em um estudo similar, feito por Pessoa (2000) foi constatado que, o custo com pessoal das universidades federais tem consumido a quase totalidade dos recursos aportados pelo Tesouro, comprometendo o montante direcionado a outros custeios e capital.

Tabela 1
Mapa do Custo Geral do IFTO – Campus Porto Nacional (2017)

Classificação	Valor em R\$	AV%
Pessoal e Encargos	11.849.508	85,00%
Locação de Mão-de-Obra	940.493	6,70%
Auxílio Financeiro a Estudantes	472.808	3,40%
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	382.231	2,70%
Material de Consumo	118.862	0,90%
Equipamento e Material Permanente	70.097	0,50%
Obras e Instalações	46.585	0,30%
Diárias - Pessoal Civil	22.153	0,20%
Passagens e Despesas com Locomoção	17.166	0,10%
Indenizações e Restituições	11.433	0,10%
Auxílio Financeiro a Pesquisadores	4.620	0,00%
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	1.453	0,00%
Obrigações Tributárias e Contributivas	2.120	0,00%
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica (Intra)	1.108	0,00%
Total	13.940.637	100%

Nota. Fonte: Elaboração dos autores (2018) com base nos dados do IFTO – Campus Porto Nacional.

Os demais custos relevantes do *Campus* Porto Nacional-IFTO são direcionados à locação de mão de obra, que corresponde a 6,7% do total, concessão de auxílio financeiro a estudantes (3,4%) e outros serviços de terceiros - pessoa jurídica (2,7%) do custo total. Por fim, os gastos com material de consumo, material permanente, obras e demais custos somados representam apenas 2,2% do montante.

4.2 Custeio Geral do IFTO – Campus Porto Nacional por Meio de Uma Premissa Baseada em Atividades

Os custos das atividades de apoio a administração da instituição são apresentados na Tabela 2. Os dados foram organizados em ordem de relevância do gasto. É possível observar que, com exceção da atividade “gerenciar a administração do *Campus*”, o custo com pessoal representa a quase totalidade do custo de cada atividade.

Tabela 2

Custo por Atividades de Apoio e Administração do IFTO - Campus Porto Nacional

Atividades de Apoio	Pessoal	Outros Custos	Total dos Custos	AV%
Gerenciar a administração do <i>Campus</i>	243.209	1.220.015	1.463.224	56,9
Controlar a tecnologia da informação do <i>Campus</i>	233.259	35.459	268.718	10,5
Exercer a direção do <i>Campus</i>	198.364	5.375	203.740	7,9
Controlar a folha de pagamento e processos relacionados ao pessoal	177.554	2.693	180.247	7,0
Integrar o <i>Campus</i> com as empresas e comunidade externa	164.721	14.099	178.820	7,0
Executar a administração financeira e orçamentária	106.390	2.693	109.083	4,2
Expedir processos	85.478	1.346	86.824	3,4
Controlar o patrimônio e almoxarifado do <i>Campus</i>	72.888	7.406	80.294	3,1
Total das Atividades de Apoio e Administração do <i>Campus</i>	1.281.863	1.289.087	2.570.950	100

Nota. Fonte: Elaboração dos autores (2018) com base nos dados do IFTO – *Campus* Porto Nacional.

Conforme sugestão de Peter et al. (2003), as atividades foram classificadas em secundárias e primárias. Neste trabalho as atividades de apoio foram consideradas atividades secundárias. Nesse sentido, constatou-se que dos R\$ 13,9 milhões executados no período, R\$ 2,6 milhões foram direcionados às atividades de apoio, o que representa 18,4% da execução financeira no ano de 2017. Em outras palavras, a maior parte da execução financeira foi realizada por meio das atividades consideradas primárias (de ensino), as quais serão analisadas em sequência. Esse percentual de 18,4% relativo à prática das atividades de apoio é próximo ao encontrado em trabalhos anteriores (Peter et al., 2003; Silva et al., 2016).

A atividade de gerenciar a administração do *Campus* constitui aproximadamente 57% dos custos das atividades de apoio. Nesse aspecto reside uma das limitações do presente trabalho, por questões administrativas e organizacionais da instituição, a maior parcela dos outros custos foi alocada para a atividade gerenciar a administração. Isso se deve à dificuldade e, em alguns casos, à impossibilidade de direcionar determinado custo à outra atividade. A atividade de controlar a tecnologia de informação do *Campus*

representa 10,5% das atividades secundárias. As demais atividades de apoio possuem o seu custo influenciado basicamente pelo custo com pessoal.

Na Tabela 3 são demonstrados os custos das atividades primárias, ou seja, àquelas vinculadas diretamente com o ensino. As atividades primárias totalizaram aproximadamente R\$ 11,4 milhões correspondendo a 81,6% da execução financeira do ano em análise.

Tabela 3

Custo por Atividades Primárias do IFTO - *Campus* Porto Nacional

Atividades Primárias	Pessoal	Outros Custos	Total dos Custos	AV%
Coordenar o curso de licenciatura em computação	1.970.133	29.680	1.999.814	17,6
Coordenar o ensino médio técnico em meio ambiente	1.304.328	17.995	1.322.323	11,6
Coordenar o curso superior de tecnologia em logística	1.290.514	21.688	1.312.201	11,5
Coordenar o ensino médio técnico em informática para internet	1.140.200	25.835	1.166.035	10,3
Gerenciar o Ensino	1.128.499	35.470	1.163.969	10,2
Coordenar o ensino médio técnico em administração	1.092.790	25.294	1.118.084	9,8
Assistir aos estudantes do <i>Campus</i>	619.945	477.645	1.097.590	9,7
Coordenar o ensino técnico subsequente	668.619	9.061	677.680	6,0
Auxiliar no processo pedagógico	555.214	4.171	559.385	4,9
Controlar o acervo e empréstimo de livros	441.013	34.111	475.124	4,2
Emitir e registrar diplomas	297.547	5.375	302.922	2,7
Coordenar as atividades laboratoriais do <i>Campus</i>	58.842	115.717	174.559	1,5
Total das Atividades Relacionadas ao Ensino do <i>Campus</i>	10.567.645	802.043	11.369.688	100

Nota. Fonte: Elaboração dos autores (2018) com base nos dados do IFTO – *Campus* Porto Nacional.

A atividade de coordenar o curso superior de licenciatura em computação representa 17,6% do custo relativo das atividades primárias. Em sequência, a atividade de coordenar o ensino médio técnico em meio ambiente representa 11,6% do custo das atividades primárias, seguido da atividade de coordenar o curso superior de tecnologia em logística a qual representa 11,5% dos custos das atividades primárias. Coordenar o ensino médio técnico em informática para internet representa 10,3% dos custos das

atividades primárias, essas quatro atividades juntas representam 51% do custo total das atividades primárias. Há um maior esforço da instituição em alocação de recursos para essas quatro atividades, provavelmente devido a maior necessidade de recursos humanos para desenvolver atividades nessas áreas. Cursos de tecnologia, como os de informática, exigem mais recursos das instituições, especialmente no que tange a infraestrutura física de laboratórios e equipamentos de informática. A Tabela 4 explica a consolidação dos custos das atividades.

Tabela 4

Custo Geral do IFTO - Campus Porto Nacional - Segregado por Atividade

Atividades de Apoio	Total dos Custos	AV%
Gerenciar a administração do <i>Campus</i>	1.463.224	10,5
Controlar a tecnologia da informação do <i>Campus</i>	268.718	1,9
Exercer a direção do <i>Campus</i>	203.740	1,5
Controlar a folha de pagamento e processos relacionados ao pessoal	180.247	1,3
Integrar o Campus com as empresas e comunidade externa	178.820	1,3
Executar a administração financeira e orçamentária	109.083	0,8
Expedir processos	86.824	0,6
Controlar o patrimônio e almoxarifado do <i>Campus</i>	80.294	0,6
Subtotal das Atividades de Apoio e Administração do Campus	2.570.950	18,4
Atividades Primárias	Total dos Custos	AV%
Coordenar o curso superior de licenciatura em computação	1.999.814	14,3
Coordenar as atividades do ensino médio técnico em meio ambiente	1.322.323	9,5
Coordenar as atividades do curso superior de tecnologia em logística	1.312.201	9,4
Coordenar o ensino médio técnico em informática para internet	1.166.035	8,4
Gerenciar o Ensino	1.163.969	8,3
Coordenar as atividades do ensino médio técnico em administração	1.118.084	8,0
Assistir aos estudantes do <i>Campus</i>	1.097.590	7,9
Coordenar as atividades do ensino técnico subsequente	677.680	4,9
Auxiliar no processo pedagógico	559.385	4,0
Controlar o acervo e empréstimo de livros	475.124	3,4
Emitir e registrar diplomas	302.922	2,2
Coordenar as atividades laboratoriais do <i>Campus</i>	174.559	1,3
Subtotal das Atividades Relacionadas ao Ensino do Campus	11.369.688	81,6
TOTAL GERAL	13.940.637	100

Nota. Fonte: Elaboração dos autores (2018) com base nos dados do IFTO – Campus Porto Nacional.

Essa apresentação é relevante para melhor entendimento da composição dos custos por atividades da instituição de forma agregada.

De forma consolidada foi possível identificar que coordenar as atividades do curso superior de licenciatura em computação representa 14,3% dos custos gerais do instituto. Em seguida gerenciar a administração do *Campus* equivale a 10,5% do montante. Consta-se que a maior parte dos custos dos *Campus* estão direcionados para as atividades primárias, ou seja, aquelas destinadas diretamente ao ensino, semelhante a alguns trabalhos anteriores (Peter et al., 2003; Silva et al., 2016).

A vantagem de se comparar os custos das atividades de apoio (administração) com as atividades que estão diretamente relacionadas com o ensino é a possibilidade de se propor mudanças que podem contribuir ainda mais para melhorar a efetividade da organização (Peter et al., 2003).

Complementarmente foi realizado o cálculo do custo médio do aluno por duas abordagens diferentes: i) pelo custo da respectiva atividade primária de cada curso e ii) geral.

Na primeira metodologia, adotou-se apenas os gastos das atividades primárias específicas de cada curso da instituição. Por exemplo, para a atividade coordenar as atividades do curso superior de licenciatura em computação, foi levado em consideração apenas o quantitativo de alunos matriculados no respectivo curso superior para determinar o custo/aluno. Para as demais atividades seguiu-se o mesmo critério. Ressalva-se que nesta abordagem os valores de custos por aluno não consideram as demais atividades.

Diante disso é apresentado na Tabela 5 o custo médio das atividades primárias relacionadas aos cursos ofertados pela instituição, ponderada pelas matrículas efetivadas no ano calendário de 2017. Ressalta-se que nesta abordagem não é levado em consideração as demais atividades geradoras de custo, mas somente a atividade primária específica de cada curso. A utilização do número de alunos matriculados como um direcionador dos custos das atividades dos cursos de graduação, nas Instituição

Federais de Ensino Superior, possibilita transformar o montante de custos dos cursos em um indicador comparável entre cursos: o custo do aluno (Cordeiro & Alves, 2016).

Tabela 5

Custo por Alunos das Atividades Primárias Relacionadas aos Cursos Oferecidos Pelo *Campus* Porto Nacional

Atividades Primárias Relacionadas aos Cursos	Custo das Atividades	Matrículas	Custo Médio das Atividades
Coordenar as Atividades do Ensino Técnico Subsequente	677.680	58	11.786
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	1.322.323	117	11.350
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	1.166.035	104	11.212
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Administração	1.118.084	112	9.983
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação	1.999.814	224	8.948
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Tecnologia em Logística	1.312.201	227	5.793
Total	7.596.138	840	9.043

Nota. Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Em contrapartida aqueles cursos com um número menor de matrículas ao longo do ano-calendário tendem a resultar em um custo médio por aluno mais elevado. Diante disso, o cálculo do custo médio anual por aluno da instituição é apresentado na Tabela 6.

Tabela 6

Custo Por Aluno – Geral do IFTO – *Campus* Porto Nacional

Nº de Matrículas	2017/1	2017/2	Média	AV%
Curso Superior de Tecnologia em Logística	217	236	227	27,0
Curso Superior de Licenciatura em Computação	221	226	224	26,6
Curso Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	118	115	117	13,9
Curso Técnico Ensino Médio Administração	113	111	112	13,3
Curso Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	104	104	104	12,4
Curso Ensino Técnico Subsequente em Informática	37	30	34	4,0
Curso Ensino Técnico Subsequente em Vendas	19	29	24	2,9
Total de Matrículas	829	851	840	100%
Custo Médio Mensal do Estudante			1.383	0,01
Custo Médio Anual do Estudante			16.596	0,12
Custo Total do Ano			13.940.637	100%

Nota. Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Considerando uma média de 840 matrículas ao longo de 2017 têm-se um custo médio anual por estudante de R\$ 16.596.

Na pesquisa de Amaral (2004), o autor estimou o custo aluno das IFES no valor de R\$ 5.488 para o ano de 2001 (R\$ 14.982 em valores corrigidos pelo IPCA, a preços de dez/2017), no estudo de Silva et al. (2004) realizado na Universidade de Brasília os autores identificaram que o custo aluno para o ano de 2003 foi de R\$ 5.187 (R\$ 11.498 em valores corrigidos pelo IPCA, a preços de dez/2017).

Enquanto o trabalho de Magalhães et al. (2010) apresenta um custo médio por aluno no valor de R\$ 8.966 para 2004 na Universidade Federal de Viçosa (R\$ 18.533 em valores corrigidos pelo IPCA, a preços de dez/2017). No estudo de Pereira (2019), o custo médio por aluno das instituições da rede federal no ano de 2016 foi estimado em R\$ 11.867 (R\$ 12.218 em valores corrigidos pelo IPCA, a preços de dez/2017) e no trabalho de Bentes (2015), o autor estimou um custo aluno no valor de R\$ 30.177 para o ano de 2014 (R\$ 38.885 em valores corrigidos pelo IPCA, a preços de dez/2017).

Conforme Magalhães et al. (2010), as experiências de apuração de custo por aluno nas instituições de ensino superior costumam apresentar resultados diferentes. Essas diferenças podem ser explicadas devido à localização geográfica da instituição de ensino, pois as instituições descentralizadas tendem a possuir uma estrutura de

custos mais elevada (Høstmark-Tarrou, 1999), ou ainda, instituições com maior infraestrutura de apoio ao aluno possuem custo por aluno superior àquelas cuja infraestrutura de apoio é menor (Eicher, 2000).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), embora tenha sido inicialmente desenvolvido para a aplicação em indústrias, pode ser replicado para outros setores da economia e ainda pode ser adaptado à administração pública, com os devidos ajustes necessários (Mello, 2006). Na concepção de Peter, Martins, Pessoa e Peter (2003), o custeio baseado em atividades é considerado o método mais adequado para gestão de custos nas IFES (Instituições Federais de Ensino Superior), isso devido às suas peculiaridades tais como, a grande diversidade de produtos/serviços e a elevada estrutura de custos fixos.

O trabalho teve como objetivo aplicar o método de custeio baseado em atividades (ABC) no Instituto Federal do Tocantins (IFTO) no *Campus* Porto Nacional. Com base no estudo de caso realizado foi possível identificar e classificar as principais atividades da instituição em primárias e secundárias. Assim sendo, constatou-se que a menor parcela dos recursos 18,4% é alocada em atividades secundárias, ou seja, atividades de apoio ao ensino. O restante 81,6% dos recursos são destinados as práticas de atividades primárias da instituição, ou seja, aquelas direcionadas diretamente ao ensino, pesquisa e extensão. O que é um fator positivo tendo em vista que a maior parte do esforço do *Campus* é destinado a atividade primárias.

Em outra análise realizada, embora sem considerar todos os custos da instituição, devido à restrição da metodologia adotada, identificou-se que o custo médio por aluno matriculado nos cursos do ensino técnico subsequente possui o maior valor (R\$ 11.786), enquanto o custo médio por aluno do curso superior de tecnologia em logística possui o menor valor médio (R\$ 5.793). Fatores relativos ao baixo número de

matrícula e duração do curso influenciam esses valores, pois quanto menor a quantidade de alunos matriculados em um curso, maior será o custo do curso para a instituição. Por fim, o custo anual médio do aluno matriculado na instituição consiste no valor de R\$ 16.596 para o ano de 2017.

No que tange as limitações do presente estudo, ressalta-se que no processo de coletas dos dados foram encontradas algumas restrições nos setores devido à falta de sistemas/informações gerenciais de controle. Diante disso, uma parcela significativa dos custos foi rateada para a atividade gerenciar a administração. Isso ocorreu devido à dificuldade e, em alguns casos, a impossibilidade de identificar os direcionadores de custos adequados a cada atividade. Recomenda-se a adoção e otimização de sistemas de controle gerenciais para que a instituição de ensino disponha de dados futuros para mensuração de suas atividades, contribuindo assim para uma melhor análise futura.

Espera-se que os resultados obtidos, possam ser utilizados pelo IFTO – *Campus* Porto Nacional, em auxílio a decisões futuras, tais como: ampliar ou eliminar determinados projetos ou cursos, aumentar ou diminuir vagas dos cursos ofertados por essa instituição, melhorar a eficiência e eficácia tanto das atividades relacionadas ao ensino como as de apoio a administração da instituição e, principalmente, no processo de melhoria de alocação dos recursos orçamentários da instituição. Todavia, apesar dos esforços para uma maior exatidão das informações obtidas através da aplicação do sistema de apuração dos custos, por meio do método ABC, acredita-se que novos estudos podem ser feitos tanto para aumentar a exatidão das informações já obtidas como para servir de comparações anuais dessa mesma instituição.

Portanto, sugere-se que pesquisas futuras sejam realizadas no sentido de realizar a aplicação do método em Institutos Federais, tornando possível uma melhor comparação entre os resultados, pois a estrutura dos Institutos Federais difere das Universidades Federais, em especial, no que tange a oferta de cursos técnicos e de tecnologia. Além disso, cada ambiente possui as suas especificidades, por exemplo, os docentes atuam em ensino, pesquisa, extensão e administração, o que amplia a complexidade da abordagem e rastreabilidade dos custos.

REFERÊNCIAS

- Alves, M. C., Martins, C. M. F., & Martins, P. L. (2017). Custos no Setor Público: Reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Anais do Encontro Brasileiro de Administração Pública*, 934–951.
- Amaral, N. C. do. (2004). Evolução do custo do aluno das IFES: Eficiência? Avaliação: *Revista da Avaliação da Educação Superior*, 9(2), 115–125.
- Amaral, N. A. de 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. de, Carneiro, A. de F., & Santana, A. F. B. (2015). 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.
- Araújo, I., & Arruda, D. (2009). *Contabilidade pública: Da teoria à prática* (2a ed.). Saraiva.
- Bentes, A. C. L. (2015). Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas—IFAM (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal do Amazonas, UFAM, Amazonas, Brasil.
- Borges, T. B., Mario, P. do C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: Uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), 469–491.
- Castro, D. P. (2018). *Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público* (7a ed.). Atlas.
- 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. *Congresso Brasileiro de Custos*, ABC, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 22.
- Dantas, J. M. M., & Crozatti, J. (2014). Implantação do sistema de custos no governo federal: Percepção da maturidade das setoriais de custos. *Cadernos de Finanças Públicas*, 14, 221–264.
- Eicher, J.-C. (2000). The Financing of Education: An Economic Issue? *European Journal of Education*, 35(1), 33–44.

- Ferreira, M. C., Santos, W. J. L. dos, & Pessanha, J. F. M. (2013). Avaliação do Ensino Superior: Análise dos Indicadores Instituídos Pelo TCU Para as IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 18(1), 104–124.
- Høstmark-Tarrou, A.-L. (1999). The Evaluation of Structures in European Universities. *European Journal of Education*, 34(3), 267–281.
- IFTO. (2010). *Projeto Pedagógico do Curso Superior de Tecnologia em Logística*.
- Leoncine, M., Bornia, A. C., & Abbas, K. (2013). Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. *Produção*, 23(3), 595–608.
- Magalhães, E. A. de, Silveira, S. de 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.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos* (10a ed.). Atlas.
- Mello, G. S. de. (2006). Sistema de Custos na Administração Pública—Estudo da Aplicação do Método ABC em Prefeituras de Pequeno Porte. *Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 13.
- 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.
- Morais, G. M., Santos, V. F. dos, & Neto, M. T. R. (2019). Gestão de custos no setor público: Um estudo em um restaurante universitário. *Brazilian Journal of Development*, 5(3), 1913–1933.
- Moura, R. de A., Cheibub, T. P., & Costa Neto, E. S. (2001). Gestão de Custos no Setor Público. *Congresso Brasileiro de Custos*, ABC, São Leopoldo, RS, Brasil, 8.
- Nakagawa, M. (2001). *ABC: Custeio baseado em atividades*. Atlas.
- Pereira, J. V. (2019). A Evolução do Gasto-Médio/Aluno e Custo-Médio/Aluno da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. *Revista Brasileira de Política e Administração da Educação*, 35(2), 329.
- Pessoa, M. N. M. (2000). Gestão das universidades federais brasileiras: Um modelo fundamentado no balanced scorecard (*Tese de Doutorado*). Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Santa Catarina, SC, Brasil.

- Peter, M. da G. A., Martins, E., Pessoa, M. N. M., & Peter, F. A. (2003). Proposta de um Sistema de Custos Para as Universidades Federais Brasileiras Fundamentado no Activity Based Costing. *Encontro da ANPAD - EnANPAD*, Atibaia, SP, Brasil, 27.
- Raimundini, S. L., Souza, A. A. de, Struett, M. A. M., & Botelho, E. M. (2004). Aplicabilidade do Sistema ABC e Análise de Custos Hospitalares: Comparação Entre Hospital Público e Hospital Privado. *Encontro da ANPAD - EnANPAD*, Curitiba, PR, Brasil, 28.
- Reis, L. G. D., Ribeiro, P. A., & Slomski, V. (2005). Custos no setor público: Uma proposta de implementação de sistemas de custeio. *Congresso Brasileiro de Custos, ABC*, Florianópolis, SC, Brasil, 9.
- Santos, W. V. dos. (2011). Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão do Sistema. Anais do *Congresso CONSAD de Gestão Pública*, Brasília, DF, Brasil, 4.
- Silva, C. A. T., Morgan, B. F., & Costa, P. de 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.
- Silva, E. R. S., Francisco, W. F. R., Cruz, D. B. da, & Bueno, B. (2016). Custeio baseado em atividades: Uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. *Congresso Brasileiro de Custos, ABC*, Porto de Galinhas, PE, Brasil, 23.
- Slomski, V. (2007). *Controladoria e governança na gestão pública*. Atlas.
- Söthe, A., Dill, R. P., Gubiani, C. A., & Silva, M. (2014). Custos no Setor Público: Análise da Inserção do Método ABC após a Publicação da LRF e do Estudo nº 12 do IFAC. *Revista Estudo & Debate*, 21(1).
- Struett, M. A. M., & Souza, A. A. D. (2002). Análise da Aplicabilidade do Custeio Baseado Em Atividades Em Um Hospital Público. *Congresso Brasileiro de Custos, ABC*, São Paulo, SP, Brasil, 11.

Data de Submissão: 09/04/2019

Data de Aceite: 02/06/2020