

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

**ALINE PEREIRA COSTA**

**GESTÃO DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO:  
PROPOSTA DE MODELO DE APURAÇÃO COM BASE NO CUSTEIO ABC**

Varginha/MG

2019

**ALINE PEREIRA COSTA**

**GESTÃO DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO:  
PROPOSTA DE MODELO DE APURAÇÃO COM BASE NO CUSTEIO ABC**

Dissertação apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha. Área de concentração: Administração Pública.

Orientadora: Profa. Dra. Maria Aparecida Curi  
Coorientador: Prof. Dr. Adriano Antônio Nuintin

Varginha/MG

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal de Alfenas  
Biblioteca *campus* Varginha

Costa, Aline Pereira.

C837g Gestão de custos em uma instituição federal de ensino : proposta de modelo de apuração com base no custeio ABC / Aline Aparecida Costa. - Varginha, MG, 2019.  
86 f. : il. -

Orientadora: Maria Aparecida Curi.

Coorientador: Adriano Antônio Nuintin.

Dissertação (mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha, 2019.

Bibliografia.

1. Custeio baseado em atividades. 2. Educação - custos. 3. Ensino superior.  
I. Curi, Maria Aparecida. II. Nuintin, Adriano Antônio. III. Título.

CDD – 378

**ALINE PEREIRA COSTA**

**GESTÃO DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO:  
PROPOSTA DE MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS COM BASE NO CUSTEIO  
ABC**

A Banca examinadora abaixo assinada, aprova a Dissertação apresentada como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, campus Varginha. Área de concentração: Administração Pública.

Aprovada em: 21 de março de 2019.

Profª Drª Maria Aparecida Curi

Assinatura:



Instituição: Universidade Federal de Alfenas - UNIFAL-MG.

Prof. Dr. Adriano Antônio Nuintin

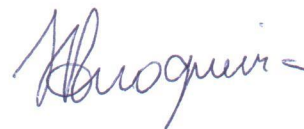
Assinatura:



Instituição: Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

Prof. Dr. Leandro Rivelli Teixeira Nogueira

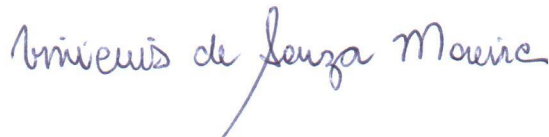
Assinatura:



Instituição: Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

Prof. Me. Vinícius de Souza Moreira

Assinatura:



Instituição: Universidade Federal de Alfenas - UNIFAL-MG.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que pelo Teu infinito amor que ultrapassa todo o meu entendimento, cuida desde as maiores coisas até os pequeninos detalhes em minha vida.

Aos meus pais por toda oração e amor.

Ao meu amigo, Anderson, pela parceria nas viagens, aulas e na vida, e por ser sinal de Deus em minha caminhada.

A minha orientadora, Maria Aparecida Curi, pelo cuidado, apoio, aprendizado, confiança, humanidade e profissionalismo.

Ao meu coorientador, Adriano Antônio Nuintin, pelos ensinamentos, zelo e dedicação.

Aos membros da banca Vinícius de Souza Moreira e Leandro Rivelli Teixeira Nogueira por aceitarem prontamente participar da banca de qualificação e defesa e pelas contribuições.

Aos professores e colegas da turma do mestrado pelas experiências e conhecimentos compartilhados e toda comunidade do campus Varginha pelo acolhimento e presteza.

Aos meus amigos, em especial Luciene, Eliane, Diana, Edvânea, Amanda e Deiziele pela oração, incentivo e compreensão nos momentos de ausência.

Aos amigos Maria Clara, Geraldo Aloísio e Paulo Henrique pela ajuda e apoio.

E, todos aqueles que rezam e torcem pela concretização dos meus sonhos, muito obrigada.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

## RESUMO

As informações de custos são importantes para que o gestor público possa analisar adequadamente a eficiência e efetividade do serviço público oferecido. Este estudo mostra que a gestão de custos eficiente permite alcançar a melhoria na alocação dos recursos nas IFES (Instituições Federais de Ensino Superior). Dessa forma, propõe um modelo de apuração dos custos para o Instituto Federal do Sudeste Minas Gerais *campus* Barbacena, com base no custeio ABC, demonstrando a aplicabilidade do modelo por meio do levantamento dos custos dos cursos de licenciatura dessa instituição. A pesquisa realizada classifica-se como descritiva, exploratória, bibliográfica e documental e, quanto ao problema, apresenta aspectos qualitativos. Os resultados obtidos consideraram que os fundamentos da metodologia do ABC permitem mensurar os custos das licenciaturas, fornecem subsídios à tomada de decisões e podem ser estendidos a diversos serviços da instituição objeto de análise, além de ser modelo para instituições assemelhadas.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custeio ABC. Educação superior.

## ABSTRACT

The cost informations are very important for the public manager to possibility analyze adequate the quality and effectiveness of the public service. This study shows that efficient cost management allows to achieve the improvement in the allocation of resources in the IFES (Federal Institutions of Higher Education). Thus, it proposes a costing model for the Federal Institute of Southeast Minas Gerais Barbacena *campus*, based on ABC costing, demonstrating the applicability of the model by means of a survey of the costs of the institution's undergraduate courses. This search its classified in: descript, explore, bibliographic and documental, and, about the problem, shows qualitative aspects. The results obtained allow us to consider that the fundamentals of the ABC methodology allow to measure the costs of the degrees, provide subsidies to decision making and can be extended to several services of the institution under analysis, besides being a model for similar institutions.

Key words: Costs management. ABC costing. College education.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do referencial teórico.....	18
Figura 2 - Cursos ofertados pelo <i>campus</i> Barbacena do IF Sudeste MG em 2018.....	43
Figura 3 - Estrutura organizacional dos cursos de graduação.....	44
Figura 4 - Ciclo informacional de custos no <i>campus</i> Barbacena.....	50
Figura 5 - Etapas do custeio ABC do modelo proposto para o <i>campus</i> Barbacena.....	51



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Distribuição do consumo das atividades nos cursos de licenciatura.....	75
Gráfico 2- Custo por aluno X eficiência acadêmica.....	78

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Linha do tempo da gestão de custos no governo federal.....	20
Quadro 2 - Principais atributos da qualidade da informação de custos.....	25
Quadro 3 - Principais terminologias de custos.....	25
Quadro 4 - Outras classificações de custos.....	26
Quadro 5 - Etapas do ABC.....	33
Quadro 6 - Autores que defendem a aplicação do método ABC na administração pública.....	35
Quadro 7 - Delineamento da pesquisa.....	38
Quadro 8 - Modelo de codificação do sistema de custos proposto.....	49
Quadro 9 - Contas de apuração dos custos dos cursos de licenciatura.....	53
Quadro 10 - Descrição das atividades desenvolvidas pelo ensino.....	58
Quadro 11 - Descrição das atividades desenvolvidas pela pesquisa.....	60
Quadro 12 - Descrição das atividades desenvolvidas pela extensão.....	62
Quadro 13 - Descrição das atividades desenvolvidas pela administração.....	67
Quadro 14 - Descrição das atividades de suporte desenvolvidas.....	70

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Quantitativo de professores distribuídos por titulação em 2017.....	44
Tabela 2 -	Distribuição de TAE's por titulação em 2017.....	45
Tabela 3 -	Informações sobre carga horária dos cursos de licenciatura do <i>campus</i> Barbacena.....	45
Tabela 4 -	Orçamento do IF Sudeste MG em 2017.....	46
Tabela 5 -	Consumo de recursos do <i>campus</i> Barbacena em 2017.....	57
Tabela 6 -	Recursos investidos nas atividades de ensino do <i>campus</i> Barbacena em 2017.....	58
Tabela 7 -	Despesas com seguro de vida de alunos por curso de licenciatura em 2017.....	59
Tabela 8 -	Recursos investidos nas atividades de pesquisa do <i>campus</i> Barbacena em 2017.....	59
Tabela 9 -	Valor pago em pesquisa por curso de licenciatura em 2017.....	60
Tabela 10 -	Recursos investidos nas atividades de extensão do <i>campus</i> Barbacena em 2017.....	61
Tabela 11 -	Valor pago em bolsas de extensão por curso de licenciatura em 2017.....	62
Tabela 12 -	Bolsistas de assistência estudantil dos cursos de licenciatura em 2017.....	63
Tabela 13 -	Valores das bolsas de assistência estudantil por curso de licenciatura em 2017.....	64
Tabela 14 -	Valor pago em estágios por curso de licenciatura em 2017.....	64
Tabela 15 -	Recursos investidos nas atividades secundárias de administração.....	65
Tabela 16 -	Recursos investidos nas atividades secundárias de suporte.....	69
Tabela 17 -	Custo das atividades primárias e secundárias do <i>campus</i> Barbacena.....	71
Tabela 18 -	Síntese do custo das atividades primárias e secundárias.....	73
Tabela 19 -	Atividades e recursos em reais consumidos pelos cursos de licenciaturas em 2017.....	74
Tabela 20 -	Consumo das atividades pelos cursos de licenciatura em 2017.....	75
Tabela 21 -	Dados dos cursos de licenciatura em 2017.....	76
Tabela 22 -	Custo do aluno por curso de licenciatura em 2017.....	76
Tabela 23 -	Painel de indicadores quantitativos dos cursos de licenciatura.....	77

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**ABC** – Custeio Baseado em Atividades

**ESAF** – Escola de Administração Fazendária

**IES** – Instituições de Ensino Superior

**IFES** – Instituições Federais de Ensino Superior

**IF SUDESTE MG** – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais

**NBC T** – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

**PDI** – Plano de Desenvolvimento Institucional

**SAN** – Seção de Alimentação e Nutrição

**SERPRO** – Serviço Federal de Processamento de Dados

**SIAFI** – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

**SIGA** – Sistema Integrado de Gestão Acadêmica

**TAE** – Técnicos Administrativos em Educação

**UFV** – Universidade Federal de Viçosa

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	13
1.1	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	15
1.2	OBJETIVOS.....	16
1.2.1	Objetivo geral.....	16
1.2.2	Objetivos específicos.....	16
<b>2</b>	<b>REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	18
2.1	GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: HISTÓRICO E LEGISLAÇÃO.....	18
2.2	O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO.....	22
2.2.1	A importância da informação de custos nas IFES.....	26
2.3	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	29
2.4	ESTUDOS ANTERIORES.....	34
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	38
3.1	CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO.....	39
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	40
3.3	O CASO: IF SUDESTE MG <i>CAMPUS</i> BARBACENA.....	42
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	47
4.1	CUSTOS NOS ELEMENTOS NORMATIVOS DO IF SUDESTE MG E <i>CAMPUS</i> BARBACENA.....	47
4.2	ESTRUTURA PARA A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC.....	48
4.3	DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CUSTOS PELO MÉTODO ABC.....	51
4.4	APLICABILIDADE DO MODELO DE CUSTEIO ABC: O CUSTO DOS CURSOS DE LICENCIATURA.....	56
4.4.1	Custo dos cursos de licenciatura.....	73
4.4.2	Custos x indicadores.....	76
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	79
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	82

## 1 INTRODUÇÃO

A análise dos custos vem crescendo em importância na gestão das organizações, após a abertura do mercado, consequência do processo de globalização. Desta forma, o meio competitivo no qual a maioria das delas se insere tem levado os gestores a buscarem ferramentas de auxílio na administração de suas atividades. Essa é uma preocupação que não é restrita às empresas com fins lucrativos; as instituições governamentais que também ofertam produtos e prestam serviços a seu público necessitam de recursos que colaborem no planejamento de suas atividades, no seu funcionamento e em sua manutenção, sendo suporte às suas decisões e que forneçam condições de melhoria do atendimento aos seus usuários, como é o caso de uma instituição da área da educação.

Silva e Drumond (2004) defendem a aplicação da gestão de custos no setor público e abordam que há fundamentalmente duas vertentes precípuas que justificam a sua apuração e funcionam em harmonia com o propósito da Administração Pública Gerencial: primeiro, a adoção dos custos como critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços; segundo, a redução de despesas e a consequente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Dentre as dificuldades encontradas no conhecimento dos custos no setor público, Lorenzato *et al.* (2016) citam que a utilização de sistemas para esse fim é uma novidade na administração pública e que faltam profissionais capacitados para colaborarem na implementação de sistemas de informação de custos.

Nesse contexto se inserem as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES); como organizações públicas, devem voltar suas práticas na busca por resultados e qualidade na aplicação dos recursos da educação, mas, em geral, funcionam baseadas no cumprimento de regras e na execução do orçamento, deixando de lado, por vezes, práticas de gerenciamento de seus custos. O processo de custeio nessas instituições é uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel da educação e a eficiência no uso de recursos públicos, que passam por contingenciamento nessa área.

Os tomadores de decisão das IFES necessitam de um conjunto de informações gerenciais para cumprirem com eficiência e efetividade a gestão da coisa pública. Dessa forma, um sistema de informação de custos contribui no auxílio de decisões típicas, como elencar as possibilidades de expansão, verificar onde há desperdício de recursos ou se é mais vantajoso produzir determinado serviço internamente ou terceirizar, além de permitir

comparações entre os cursos e as unidades organizacionais semelhantes, estimulando a melhoria de desempenho da instituição.

Para se apurar custos existem alguns métodos, como o custeio por absorção, pleno, variável e o ABC (Custeio Baseado em Atividades). A bibliografia pesquisada sugere que o sucesso efetivo de gestão no serviço público e no âmbito do ensino superior público envolve práticas de mensuração e análise dos custos e que o método mais adequado para apuração entre os autores da área é o ABC. Uma das principais características do ABC é ser “um sistema de custos eminentemente voltado ao gerenciamento interno de custos e despesas” (SANTOS, 2015, p. 59). Portanto, o ABC fornece meios de mensuração do desempenho dos processos e atividades adequados às práticas gerenciais.

O presente estudo propõe-se a contribuir na gestão das IFES, sugerindo um modelo de apuração de custos fundamentado no ABC. Este trabalho realizado no IF do Sudeste de Minas Gerais – *campus* Barbacena comprova a viabilidade do modelo proposto na medição dos custos dos cursos de licenciatura dessa instituição. Os dados utilizados referem-se ao ano de 2017, portanto são dados recentes e apurados após o encerramento completo do exercício. Especificamente no IF Sudeste MG – *campus* Barbacena, não há informação sobre custos; a contabilidade é realizada no instituto de forma genérica. O conhecimento do orçamento e sua destinação dão-se de forma ampla, o que não permite saber como e onde estão sendo consumidos os recursos.

O estudo norteia-se pelo custeio dos processos de atividades desenvolvidos na instituição: ensino, pesquisa, extensão, administrativas e de suporte. Caracterizam-se as principais atividades geradoras de custo.

Dessa forma, a contribuição prática consiste na possibilidade de comprovação de que uma gestão de custos eficiente permite a melhoria na alocação de recursos dentro dos cursos de graduação. Além disso, permite à comunidade acadêmica juntamente com a sociedade, conhecer um pouco mais sobre a destinação dos recursos públicos no âmbito das IFES.

## 1.1 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A apuração dos custos no setor público representa possibilidades de melhoria de resultado, conhecimento dos processos, análise de alternativas e transparência à comunidade. Soares, Cunha e Lima (2012) defendem que a gestão de custos é o principal instrumento para a correta utilização de recursos. Por isso, ter informação de custos em instituições federais de ensino superior no Brasil é essencial para reduzir desperdícios de recursos.

Embora seja crescente a necessidade de conhecimento sobre custos, ainda não se tem um modelo que atenda perfeitamente à realidade das organizações: “Não existe sistema de custos pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada uma precisa moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidade de informação e sua realidade operacional” (MAUSS, 2008, p. 41).

No contexto acadêmico, especificamente no ensino superior, o presente estudo justifica-se por possibilitar a utilização da análise de custos dos cursos de licenciatura como instrumento de apoio à tomada de decisão dos gestores do IF Sudeste MG *campus* Barbacena. Também existe o propósito de contribuir para que a comunidade acadêmica tenha o conhecimento sobre a distribuição dos recursos financeiros dos três cursos de licenciatura ofertados pela instituição: Licenciatura em Ciências Biológicas, Licenciatura em Educação Física e Licenciatura em Química.

Além de proporcionar maior transparência à sociedade, o tema foi escolhido devido à necessidade de melhoria na aplicação dos recursos públicos e às exigências legais de apuração dos custos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000), que estabelece a utilização de um sistema de custos pela administração pública.

A relevância deste estudo está em proporcionar aos gestores o conhecimento sobre os custos decorrentes da execução das atividades acadêmicas, bem como fornecer subsídio para o planejamento, o controle e a tomada de decisões dos gestores, criando medidas e padrões de gastos nos cursos de licenciatura a fim de orientar a destinação do orçamento. Isso poderá possibilitar a identificação dos centros de custos que consomem mais recursos que os orçados, além de permitir a economia de recursos financeiros da instituição, evitando possíveis desperdícios e aperfeiçoando a utilização da capacidade instalada. Poderá ainda ser auxílio na decisão de excluir ou incluir novos cursos na unidade e permitir uma cuidadosa comparação do custo, por aluno, de unidades privadas assemelhadas. Torna-se importante conhecer ainda a destinação dos custos, tendo em vista que são recursos públicos e serviços prestados à sociedade.



Assim, tal resultado poderia incentivar outros Institutos de Educação de Ensino Superior a realizarem essa ação. Além de colaborar com os estudos sobre a melhoria da gestão de custos em instituições de ensino superior, trazer elementos empíricos, aplicar conceitos e técnicas e contribuir para o estoque de conhecimentos da área, além de proporcionar uma visão mais clara da situação atual e das possibilidades acerca dessa temática.

Diante do exposto, considerando a premissa de que o conhecimento dos custos é relevante para o interesse público e tem impacto positivo sobre a gestão de recursos públicos, a questão que se coloca é: **como implantar o custeio ABC para apurar o custo dos cursos de licenciatura no IF Sudeste MG *campus* Barbacena?**

## 1.2 OBJETIVOS

Em consonância com a questão de pesquisa, os objetivos orientadores do estudo foram, assim, estabelecidos:

### 1.2.1 Objetivo Geral

A pesquisa tem como objetivo geral propor um modelo de apuração de custos para o IF Sudeste de Minas Gerais, *campus* Barbacena, com base no custeio ABC.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral torna-se necessário atingir os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar os elementos normativos e contextuais, internos à instituição, para a implementação do ABC;
- b) desenvolver uma estrutura gerencial para aplicação do método de custeio ABC;
- c) mensurar os custos dos cursos de licenciatura do IF Sudeste MG – *campus* Barbacena.

A escolha do IF Sudeste MG – *campus* Barbacena deu-se por três motivos: primeiro, pelo fato de a autora pertencer a esta instituição de ensino, o que facilitou o diálogo entre esta e os técnicos e professores que estão ligados aos cursos de licenciatura; segundo, por ser uma instituição de ensino centenária, na qual os cursos de licenciatura estão em funcionamento há

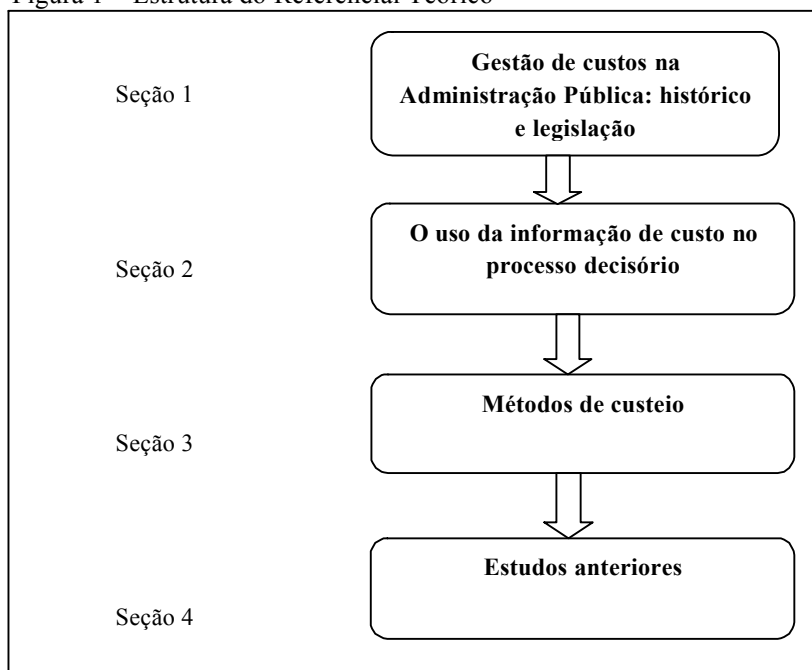
alguns anos, o que permite dizer que os custos de inicialização já se concretizaram; por último, o fato de a instituição ter uma estrutura organizacional semelhante às demais instituições federais de ensino superior.

Para completar os objetivos propostos, o trabalho estrutura-se da seguinte forma: inicialmente é exposta a introdução, seguida da revisão de literatura e dos procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Na sequência, apresentam-se os resultados e a discussão, encerrando-se com a conclusão e as referências.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção, são abordados quatro temas relevantes para o desenvolvimento e a melhor compreensão deste estudo, distribuídos assim: gestão de custos na administração pública: histórico e legislação; o uso da informação de custos no processo decisório; métodos de custeio e estudos anteriores. Portanto, o problema em questão se relaciona não apenas em conhecer os custos dos cursos de licenciatura do IF Sudeste MG – *campus* Barbacena, mas também, em essência, busca desenvolver um modelo de gestão de custos com base no custeio ABC, que poderá se estender aos demais cursos e setores da instituição. Na Figura 1 mostra-se graficamente a estrutura do referencial teórico:

Figura 1 – Estrutura do Referencial Teórico



Fonte: Elaborado pela autora

### 2.1 GESTÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: HISTÓRICO E LEGISLAÇÃO

No tocante à Contabilidade de Custos nas entidades públicas, as normativas sobre o tema não são recentes, porém a cultura de custos caminha a passos lentos.

Para Slomski (2011), os gestores públicos no Brasil não baseiam suas decisões nas informações de custos e, mesmo com a obrigatoriedade legal direcionando a utilização desse tipo de informação, na administração pública isso não tem ocorrido.

No Brasil, a previsão legal para apuração de custos vem de longa data. A Lei Complementar nº 4.320 de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal já trazia, por diversas vezes em seu texto, como no artigo 22, artigo 85 e artigo 99, a expressão “custo”, mostrando que a eficiência do gasto e sua transparência já era preocupação na esfera pública.

Em 1967, o Decreto nº 200 determinou em seu artigo 79 que a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000) estabeleceu que a administração pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Os principais acontecimentos que marcaram a trajetória de custos no governo federal do Brasil foram elencados por Curi *et al.* (2014), conforme Quadro 1:

Quadro 1 – Linha do tempo da gestão de custos no governo federal

Lei nº 4.320 de 17/03/1964	A temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública.
Decreto-Lei nº 200 de 25/02/1967	As informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão.
Decreto nr. 92.452, de 10/02/1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional - STN
Decreto nº 93.872, de 23/12/1986	O decreto detalhou a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração.
Decreto nº. 2.829 de 28/10/1998	Estabeleceu normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos orçamentos da União.
Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)	Um dos marcos legais mais importantes desse processo, a Lei de Responsabilidade Fiscal definiu o seguinte: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.
Lei nº 10.180, de 06/02/2001	Esta lei concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal.
Acórdão TCU nº 1.078 de 05/07/2004	Determinou que fossem adotadas “providências para que a Administração Pública Federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na LDO para 2004.
Portaria Interministerial nº 945 de 26/10/2005	Constituiu a Comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.
Portaria SOF nº 68/2007	Foi formada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão.
Decreto nº 6.944 de 21/08/2009	Destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como o SIAFI, SIAPE e SIGPlan.
2010 - Secretaria do Tesouro Nacional STN	O Sistema de Custos do Governo Federal foi homologado pelos diversos órgãos do Governo.
Portarias STN 157 e 716/2011	Foi implementado o Sistema de Custos do Governo Federal com definição das suas atribuições e abrangência, normatizadas pelas Portarias 157 e 716 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Fonte: Curi *et al.* (2014).

Em 2010, o governo federal, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional e do Serpro (Serviço Federal de Processamento de Dados), sob coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, homologou o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC). Machado e Holanda (2010) abordam que tal sistema visa atender de forma uniforme a todos os órgãos e entidades da estrutura federal. Porém, a metodologia de mensuração de custos utilizada convive ainda com as limitações atuais na contabilidade pública, como a falta de integração dos sistemas estruturantes e a falta de padronização das estruturas organizacionais do governo federal.

Uma medida normativa relevante adotada pelo governo, em decorrência da convergência com as normas internacionais de contabilidade, foi a edição em 2011 da NBC T

16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, que se faz pelo Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Em 2013, a resolução CFC n.º 1.437, em seu artigo 5º, alterou alguns dispositivos da NBC T 16.11, como no item 25, que estabelece que as informações de custos descritas nesta norma podem subsidiar a elaboração de relatórios de custos, inclusive da Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Em dezembro de 2012, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, emitiu a Portaria nº 753, que em seu artigo 2º institui que o art. 9º da Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, passou a vigorar com a seguinte redação:

Visando apoiar o processo de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como a implantação dos procedimentos descritos no art. 6º, fica instituído o Seminário Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – SBCASP. (BRASIL, 2012, p.2).

Assim, verifica-se uma série de legislações que estabelecem a apuração e os conhecimentos dos custos nas entidades da esfera pública. Observa-se a preocupação por parte dos legisladores de que os custos sejam apurados e venham nortear a tomada de decisões em todos os níveis de governo. Necessário se faz que as entidades ajustem suas atividades e efetivamente cumpram o que determinam as normas, dessa forma, o governo deve fornecer capacitação e dar apoio técnico para que os servidores tenham condições de operacionalizar, executar e desenvolver práticas de custeio.

Mauss, Diehl e Bleil (2015) destacam algumas instituições nacionais que 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, Sícrotron-CNPq, SESU-MEC, Banco Central, Inmetro e EMBRAPA. Destaca-se o Banco Central como instituição mais avançada na área de custos, pois o sistema foi efetivamente implantado e colocado em operação em 2003 e utiliza como método de custeio o ABC.

No que tange ao custeio nas IFES, Magalhães (2007, p. 47) compara a metodologia de apuração do TCU e a do MEC, afirmando que ambas são um progresso quanto à gestão de custos no setor público. Porém, a metodologia do TCU considera um número menor de variáveis para o cálculo do custo por aluno e, por isso, o método utilizado pelo MEC é de melhor eficiência no atendimento às necessidades de uma instituição de ensino.

Para que a administração pública adote um modelo de custo que atenda às suas necessidades, torna-se importante conhecer sua realidade e as metodologias de custeio existentes, para, enfim, definir qual método mais se adequa às suas atividades.

Na próxima seção, aborda-se o uso da informação de custos para auxílio nas decisões em instituições públicas e sua importância no meio acadêmico federal de ensino superior.

## 2.2 O USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DECISÓRIO

Nas últimas décadas, as organizações brasileiras, tanto privadas como públicas, têm-se conscientizado sobre a revisão dos seus modelos de gestão. As empresas privadas buscam o lucro e a sobrevivência no mercado cada vez mais competitivo e as empresas públicas buscam atender aos interesses da sociedade.

Em função dos contingenciamentos de recursos da maioria das organizações públicas, como no âmbito da educação, por exemplo, tem havido restrições orçamentárias que demandam maior comprometimento por parte dos diretores gerais e administrativos na alocação dos recursos para a manutenção e funcionamento da instituição.

Na perspectiva do ensino superior público, a administração geral e os ocupantes de cargo de confiança dessa administração, que ajudam nas decisões, devem voltar-se para o contexto onde a ação se desenrola, ou seja, o comportamento desses atores deve ser determinado e reativo a essas restrições orçamentárias e ainda buscar a estabilidade e manutenção das atividades organizacionais da educação.

Uma posição epistemológica dos estudos organizacionais que vai ao encontro da postura que o gestor deve adotar em meio às restrições externas é chamada visão sistêmico-estrutural. Tal perspectiva defende que o papel do gestor deve responder aos estímulos do meio:

De acordo com a visão sistêmico-estrutural, o papel básico do gestor é reativo. Trata-se do papel de um técnico que faz o ajuste “fino” da organização, de acordo com os requisitos desse papel. A mudança assume forma de “adaptação”; ela ocorre como produto de alterações exógenas no ambiente. O gestor deve perceber, processar e responder ao ambiente instável e promover a adaptação da organização pelo rearranjo de sua estrutura interna, para garantir-lhe a sobrevivência ou eficácia. O foco da tomada de decisão gerencial, portanto, não está na escolha, mas na coleta de informações corretas sobre as variações ambientais e no emprego de critérios técnicos para examinar as consequências das respostas às demandas alternativas. (ASTLEY *et al.* 2005, p.83).

É interessante ressaltar ainda que, além de fornecer condições para responder em tempo aos estímulos do meio, o sistema de custos apresenta subsídios para tomada de decisões que possam impactar o futuro organizacional: “A melhoria no desempenho de uma organização governamental requer sistemas de informações gerenciais que dêem sustentação aos processos decisórios, contemplando medidas de resultado e custo para obtê-los.” (WIEMER; RIBEIRO, 2004, p.7). Ferreira (2007) considera que a informação sobre os custos é muito importante para a gestão de uma organização, pois possibilita acompanhar os gastos efetivos, realizar cálculos prospectivos, orçar resultados, regular a produção, definir a política de investimentos e ainda controlar a gestão de estoques.

Assim, importante se faz a adoção de um sistema de custos pela administração pública, no qual o gestor possa basear e estar mais preparado para responder às mudanças do meio, pois o sistema de custo é um instrumento gerencial que permite controlar, reduzir e remover contingências que ameaçam o funcionamento técnico da organização:

A gestão pública necessita de informações que possam lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, precisa de um instrumento que ampare a tomada de decisão, o controle gerencial, a transparência e a eficiência do gasto público. (CURI, 2015, p. 50).

Ainda sobre esse contexto, a administração geral da instituição deve estimular os indivíduos a participarem do levantamento das informações sobre os custos dentro de cada departamento e/ou setor, a construir um sistema de custos voltado a atender aos objetivos organizacionais, fornecendo informações hábeis e tempestivas.

Silva e Drumond (2004) defendem que a gestão de custos no âmbito governamental é decisiva; por meio dela o gestor público tem mais condições de atender aos interesses públicos da forma que prevê a administração pública gerencial: “Num modelo de gestão moderno em bases gerenciais, não se pode (ou melhor, não se deve) tomar decisão sem conhecer as diferentes alternativas de ação, seus custos e seus benefícios.” (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 817).

Em relação à importância de se apurar os custos dos serviços públicos,

o Governo e a Sociedade não sabem, regra geral, quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na Administração Pública, dado que a eficiência é a relação entre resultados e o custo de obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a Administração Pública abre margem para encobrir ineficiência. (ALONSO, 1999, p. 9).



É crescente no setor público a busca pela eficiência e o uso racional do dinheiro público. A sociedade está cada vez mais preocupada em conhecer a destinação dos recursos públicos, ou seja, onde são aplicados os impostos pagos por esta. A transparência sobre as contas públicas deve ser fornecida aos usuários e interessados com confiabilidade, neutralidade e integridade, apresentando adequadamente aquilo que se propõe em consonância com a realidade econômica e o aspecto legal.

Cardoso, Aquino e Bitti (2011) destacam quatro principais atributos que contribuem para a funcionalidade de um sistema de custos eficiente e relevante: (i) a frequência de divulgação; (ii) o nível de detalhamento; (iii) a classificação do comportamento dos custos e; (iv) a análise de variações.

Reinert e Reinert (2005) consideram que, para medir eficiência, há que se medir os custos, pois a eficiência só pode ser obtida pela relação do resultado com o custo para obtê-lo. Ainda, Soares, Cunha e Lima (2012) esclarecem que a gestão de custos assume uma função estratégica, deixando de ser uma atividade meramente contábil, fazendo-se necessária para a sobrevivência da instituição.

As informações de custos geradas devem ser úteis à tomada de decisões e ainda permitir comparações internas temporalmente e comparações externas entre instituições de natureza, funções e estruturas semelhantes: “O reconhecimento e a classificação de custos na realização dos serviços públicos já possibilitariam atingir uma alocação eficiente de recursos pelo Estado. E seria um grande indicador de avaliação de desempenho.” (SLOMSKI e FERNANDES, 2011, p. 4).

Cabe ressaltar que as informações geradas pelo sistema de custeio devem ser adequadas. Cardoso, Aquino e Bitti (2011) elencam as principais características da qualidade da informação de custos discutidas na audiência dos seminários realizada na sede da ESAF (Escola de Administração Fazendária), em 2009, listadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Principais atributos da qualidade da informação de custos

Relevância	Aquela que é útil à tomada de decisão. Normalmente é identificada por três perspectivas: valor preditivo, valor de avaliação e materialidade.
Confiabilidade	Alguns usuários tendem a entender confiabilidade como a capacidade de a informação refletir o efetivo nível de consumo de recursos; outros usuários tendem à concepção de confiabilidade como a conformidade dos critérios de mensuração dos custos às regras e normas predefinidas.
Compreensibilidade	Quando a informação é gerada com base em critérios simples e verificáveis pelos usuários.
Tempestividade	Quando a informação é disponibilizada em tempo hábil para o usuário tomar decisões.
Comparabilidade	A informação de custos deve permitir que se comparem os custos ao longo do tempo e entre unidades, funções, subfunções, programas, etc.
Granularidade	Refere-se à capacidade de desdobramento dos dados disponíveis nos sistemas estruturantes.

Fonte: Adaptado de Cardoso, Aquino e Bitti (2011).

Para melhor compreensão da alocação dos recursos que serão tratados neste estudo, é necessário distinguir os principais conceitos de que tratam as terminologias de custos, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Principais terminologias de Custos

<b>Gasto</b>	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
<b>Desembolso</b>	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
<b>Investimentos</b>	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
<b>Custo</b>	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
<b>Despesa</b>	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
<b>Perda</b>	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Fonte: Adaptado de Martins (2010).

Segundo Martins (2010), essas nomenclaturas são mais relevantes do ponto de vista técnico e que essa classificação se dá em virtude das diferentes finalidades de apuração dos custos. Os custos também podem ser classificados de outras formas, de acordo com o Quadro 4.

Quadro 4 – Outras classificações de custos

<b>Custo Direto</b>	São os custos apropriados diretamente a cada produto fabricado, sem a necessidade de rateios ou estimativas. Podem perfeitamente ser identificados na composição do custo do produto. Exemplos: matérias-primas consumidas, embalagens aplicadas durante o processo de produção e mão de obra direta aplicada a determinado produto.
<b>Custo Indireto</b>	São aqueles apropriados aos produtos fabricados mediante rateios ou estimativas por não poderem ser identificados de forma precisa na composição dos custos dos produtos. Exemplos: aluguel; salário dos operários que trabalham na fabricação de dois ou mais produtos, sem que haja o apontamento das horas aplicadas a cada produto; energia elétrica.
<b>Custo Fixo</b>	São os custos cujos valores totais independem da quantidade produzida, ou seja, não sofrem variações em razão do volume de produção. Exemplos: seguro da fábrica, aluguel da fábrica, imposto predial da fábrica.
<b>Custo Variável</b>	São aqueles cujos valores totais variam de acordo com a quantidade produzida, proporcionalmente. São exemplos: matérias-primas, embalagens e mão de obra direta.

Fonte: Adaptado de Ferreira (2010).

Wiemer e Ribeiro (2004) observam que a utilização da contabilidade de custos serve como instrumento de controle da administração, aliada a um sistema de informações, a fim de que permita mensurar e avaliar os programas e projetos governamentais.

Nesse mesmo sentido, as IFES, como um importante membro da máquina pública, também devem se preocupar com os resultados e buscar a eficiência e efetividade na sua gestão. Nesse contexto, suas atividades apontam para um processo de reestruturação administrativa baseada na existência de uma contabilidade de custos. Esse assunto é abordado com mais detalhes nos tópicos seguintes.

### 2.2.1 A importância da informação de custos nas IFES

A importância do conhecimento dos custos no ensino superior público e gratuito tem crescido nos últimos anos em decorrência do aumento da procura por esse tipo de ensino e pelo corte sucessivo de recursos que a educação vem sofrendo.

Reinert e Reinert, (2005) defendem que são crescentes as preocupações com o gerenciamento de custos das IFES, porém essas não possuem sistemas adequados de apuração de custos que atendam às demandas das próprias instituições, do governo e da sociedade em geral.

Discorrendo sobre a questão dos custos nas instituições de ensino superior brasileiras, o estudo de Silva, Morgan e Costa (2004) esclarece a importância de mensurar o custo-aluno

por área de conhecimento, servindo como instrumento de *accountability*<sup>1</sup> para a sociedade, pois as práticas utilizadas de forma genéricas pelas universidades demonstram poucas informações de onde os recursos são alocados:

Os custos que, em geral, aparecem nas discussões e que tomam conta da opinião pública são: o ‘custo por estudante’ – que simplesmente divide o volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos – e o ‘custo do aluno’ que procura apurar quanto custou a formação de um estudante, ou seja, o custo do aluno com o ensino. (AMARAL, 2004, p. 6).

No que concerne à importância da alocação de custos, Silva, Morgan e Costa (2004) afirmam que saber o custo-aluno por instituto ou faculdade revela um grande passo na apuração de custos em instituições de ensino, especialmente no caso de uma IFES.

Elaborar uma base de informações confiável significa proporcionar condições para que não só as IFES, como também o governo e a sociedade reflitam o papel dessas Instituições no desenvolvimento do país e possam se reorganizar, evitando desperdícios, principalmente de pessoas, além de oferecer aos cidadãos maiores oportunidades de acesso ao ensino superior público de qualidade. Assim, pesquisas desenvolvidas no âmbito de se mensurar os custos do Setor Público, principalmente no âmbito da Educação Superior, são de extrema importância no Brasil visto que é necessário saber o custo dos serviços prestados para analisar o custo-benefício das escolhas e decisões governamentais. (CORDEIRO; ALVES, 2016, p. 3).

Na tentativa de auxiliar as instituições federais de ensino superior, a Secretaria de Educação Superior (SESu) desenvolveu um Sistema de Apuração de Custos (SAC). Segundo Peter (2003), o SAC é uma ferramenta usada pelos gestores no processo de planejamento, avaliação e correção dos processos administrativos, porém representa mais uma ferramenta de controle externo às instituições, uma vez que quem consolida as informações é a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação e não há nenhuma obrigatoriedade das IFES repassarem as informações geradas pelo sistema.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 expressa em seu corpo literário, em seu art. 207, que as universidades deverão gozar de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

Na apuração dos custos das atividades acadêmicas, a demanda deve permanecer sobre essas três áreas. Assim, o custo dos cursos superiores é composto pela relação das despesas

---

<sup>1</sup> “A ideia contida na palavra *accountability* traz implicitamente a responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas, seja no âmbito público ou privado,” (Pinho; Sacramento, 2009, p. 1347).

que estão ligadas a cada curso e dessas excluem o que são de outras áreas ou não estão vinculadas à graduação:

A eficácia social da universidade pública brasileira deve ser medida considerando os interesses e o grau de satisfação da sociedade em relação aos serviços prestados por meio do ensino, da pesquisa e da extensão, sem negligenciar a comunidade interna da instituição. (ROSA, 2004, p. 133).

No que tange ao controle orçamentário, o Siafi (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal) é o sistema contábil utilizado nas IFES; ele é usado tão somente para execução orçamentária e financeira e não emite relatórios contábeis para fins gerenciais, permitindo conhecer apenas os valores orçados e executados. É necessário organizar as informações contábeis de modo que elas sejam úteis à tomada de decisões por parte dos gestores. Neste contexto, importa destacar que

para a satisfação do objetivo de se mensurar custos no serviço público, é preciso criar mecanismos ou mesmo incentivar as estruturas já existentes nos órgãos públicos, a fim de que se dediquem especialmente a esse gerenciamento, onde deverão ser armazenados e tratados os dados referentes às despesas públicas, os dados quantitativos de gestão acadêmica, como quantitativo de alunos ativos, carga horária dos docentes dedicada ao ensino, à pesquisa e a extensão, informações da infraestrutura para o bom funcionamento das instituições, além de outras informações necessárias para o cumprimento dos objetivos organizacionais. (BATISTA *et al.*, 2017, p. 15).

Ao realizar o levantamento dos dados para a apuração dos custos, é possível estabelecer a construção de indicadores que, relacionados aos custos, permitem gerar informações relevantes à tomada de decisão pelos gestores. O quantitativo de alunos em relação aos docentes, o número de alunos diplomados em relação aos alunos ingressantes e a evasão de alunos em relação aos matriculados são alguns exemplos de indicadores que podem ser extraídos e que fornecem condições de compor o relatório de informações gerenciais.

Além desses indicadores, outros podem ser criados de acordo com a necessidade da administração. Segundo Nuintin (2014), os indicadores auxiliam na avaliação da gestão dos recursos públicos e permitem evidenciar os resultados dessa aplicação.

É interessante ressaltar que, ao se comparar os indicadores com os recursos alocados em cada curso, as informações tornam-se mais válidas e pertinentes aos seus usuários. Por meio da relação entre indicadores e custos, podem-se estabelecer critérios de avaliação para medir o desempenho entre os cursos de graduação, além de permitir a projeção de metas a serem alcançadas em determinado período.

Com um modelo de apuração de custos, permite-se mensurar de que forma cada curso utiliza os recursos, o valor dos custos consumidos, o modo com o qual cada curso tenha

contribuído para o crescimento da instituição, além de fornecer subsídios que favoreceriam a criação da identificação dos gastos e de eliminação dos desperdícios.

O estudo de Magalhães *et al.* (2010), sobre a Universidade Federal de Viçosa (UFV), sugeriram que os cursos que apresentam menor custo são aqueles que possuem maior número de aulas teóricas, visto que estas são menos onerosas para a instituição do que as aulas práticas. Entretanto, para expandir vagas, deve-se analisar se os cursos que apresentam menor custo por aluno atendem à demanda da sociedade por profissionais, assim como às necessidades de mercado.

Segundo Alonso (1999, p. 10), “há melhora na qualidade dos serviços prestados quando a Administração Pública consegue prover os mesmos serviços, em quantidade e qualidade, a custos menores”. Ou seja, ao se reduzir o custo não significa necessariamente que ocorrerá uma diminuição na qualidade dos serviços prestados. Uma boa gestão é notada justamente ao se administrar o uso dos recursos escassos de forma eficiente.

Enfim, a adoção de uma metodologia de custeio permite que os gestores tomem decisões corretas tanto no que se refere a atividades acadêmicas quanto à possibilidade de investimentos e expansão ou redução de aplicação de orçamentos em determinada área.

### 2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio são ferramentas importantes na construção de informações para o auxílio no processo decisório. Porém, cada organização tem uma estrutura específica e deve analisar qual método mais se adapta às suas práticas operacionais e administrativas.

Megliorini (2007) traz a classificação dos métodos de custeio em tradicionais e contemporâneos. Os métodos tradicionais são adequados a ambientes de produção em que predominam custos com materiais e mão de obra diretos; são baseados no volume, pois variam de acordo com a quantidade fabricada. São eles: custeio por absorção, custeio pleno e custeio variável. Já os métodos de custeio contemporâneos surgiram como resposta a um ambiente competitivo mais intenso; preocupam-se mais com a gestão dos custos. Destaca-se o método ABC (*Activity Based Costing*).

Ferreira (2007) esclarece que no custeio por absorção o custo de cada unidade produzida é composto pelos custos variáveis da produção, acrescidos de uma parcela referente aos custos fixos atribuídos ao setor ou ao período em que ocorre a produção. Sendo assim, o custo unitário é afetado pela quantidade produzida. Como vantagens, o autor destaca que é o

único método aceito pela legislação brasileira para avaliação de estoques e traz melhores informações para o estabelecimento do preço de vendas, porém fornece uma alocação arbitrária dos custos indiretos fixos e seu uso para fins gerenciais é alvo de críticas pela maioria dos estudiosos.

O Sistema de Custeio Pleno apropria ao produto a totalidade dos custos de um período, diretos e indiretos, incorridos em todas as funções de gestão (BRASIL, 1994).

No Custeio Variável, apenas são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis (MARTINS, 2010). Martins e Rocha (2015) abordam que o uso desse método resulta na expressão do custo mínimo dos bens e serviços, pois se, por um lado, o nível de precisão da mensuração do custo por produto e por unidade produzida é alto, por outro contempla uma parcela pequena dos custos totais da entidade.

Segundo Megliorini (2007), o custeio variável auxilia na definição do preço de vendas baseado em custos, em relação ao valor mínimo a ser praticado, na decisão de como empregar recursos limitados de maneira mais vantajosa e na identificação de produtos mais rentáveis. Porém, para este mesmo autor, as principais desvantagens são o crescimento da proporção dos custos fixos e a correta identificação dos custos variáveis, quando a organização contempla custos fixos e variáveis.

Como apontado por Oseifuah (2014), a contabilidade de custos tradicional desenvolvida para atender às exigências financeiras externas e relatórios é insuficiente para fornecer às organizações do setor público informações estratégicas necessárias ao ambiente de hoje. Com a metodologia de custos tradicional tem-se um problema: grandes quantidades de despesas indiretas tendem a ser alocadas a produtos ou serviços usando bases de alocação que são tipicamente não relacionadas aos custos a serem incorridos.

Martins (2010) argumenta que o ABC procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos nas metodologias citadas anteriormente. De acordo com Megliorini (2007), o ABC passa a se importar principalmente com a análise dos custos indiretos e do desempenho; esse método permite medir o custo e o desempenho das atividades e dos objetos de custo.

Diante disso, Horngren *et al.* (2004) afirmam que os sistemas ABC se destacam em relação a outros sistemas quando os custos indiretos são uma porcentagem alta no total de custos ou quando os produtos ou serviços fazem demandas diversas sobre os recursos

indiretos. O ABC representa uma base mais lógica, mais aceitável e mais facilmente compreensível para custeio (FERREIRA, 2007). Nesse contexto, importa destacar que

o ABC aprimora um sistema de custeio ao considerar as atividades individuais como objetos de custo fundamentais. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um propósito específico: por exemplo, projeto de produtos, ajuste de máquinas, operação de máquinas e distribuição dos produtos. O sistema ABC calcula os custos das atividades e atribui custos para os objetos de custo, como os produtos ou serviços com base nas atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço. (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 131).

Para Rosa (2004), o ABC reduz a subjetividade na alocação dos custos indiretos aos objetos de custo ao se alocarem os custos aos objetos de custos, em função da intensidade de uso das atividades que deve ser medida por meio das transações realizadas em cada período.

“A identificação dos custos com as atividades é uma maneira de medir o seu desempenho, pois se torna possível conhecer o quanto cada atividade está consumindo de recursos da instituição. A partir dessa informação, o gestor pode eleger prioridades e definir suas metas por meio da gestão estratégica dos custos.” (ROSA, 2004, p. 93). Ao identificar essas atividades e os custos para desempenhar cada atividade, os sistemas ABC procuram um nível maior de detalhes para entender como uma organização usa seus recursos. (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 131). É interessante ressaltar, ainda, que

[...] a inadequação dos sistemas de custos tradicionais ao serviço público é um problema tão sério que uma estratégia de modernização com base no custeio tradicional certamente traria poucos benefícios e muitos problemas para o serviço público. Como no custeio tradicional o custo é função dos centros de custos e dos critérios de rateio, fatalmente a Administração Pública acabaria se vitimando pela escolha inadequada de Centros de Custos e de critérios de rateio, comprometendo os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos. Daí sustentarmos a tese de que a Administração Pública deve ser dotada de sistemas de custos ABC, e não de sistemas de custos tradicionais. (ALONSO, 1999 p. 11).

Krishnan (2007) defende que o modelo ABC ajuda os setores de serviços a entenderem o custo e o valor das atividades de serviços que são essenciais para controlar os custos operacionais crescentes; também ajuda a eliminar atividades adicionais não valorizadas, que consomem recursos das organizações sem quaisquer benefícios para as organizações. Com esta análise, o setor de serviços poderia concentrar seus recursos em atividades que agregam valor ao usuário e fornecer benefícios econômicos.

Oseifuah (2014) revisou a literatura sobre o uso da metodologia ABC na superação das deficiências em abordagens tradicionais para alocar custos aos produtos e serviços no setor público, de modo a promover a gestão financeira eficaz e, concomitantemente, prestação eficiente de serviços do setor público na África do Sul. O autor considerou que o ABC



fornece uma forte ligação entre desempenho operacional da organização e real desempenho financeiro; pode revelar-se como um importante instrumento organizacional, no qual as atividades da organização alinham-se com seus objetivos estratégicos; melhora a gestão financeira; melhora a percepção das causas do custo; fornece melhor controle de custos e gerenciamento de custos; fornece melhor compreensão de oportunidades de redução de custos; melhora a tomada de decisões gerenciais; e fornece informações mais precisas para produtos ou serviços, custeio e preços.

Como bem comentado por Alonso (1999), o ABC superou parte substancial das limitações das metodologias tradicionais, ainda que com implementação mais elaborada e custosa. Para Krishnan (2007), o ABC é uma estrutura de tomada de decisão útil para análise econômica em setores de serviços, particularmente nas áreas de planejamento, controle e tomada de decisões.

O ABC permite aos gestores a antevista dos processos e a determinação dos direcionadores de custos respectivos, dessa forma apoiando a elaboração da peça orçamentária (HORNGREN *et al.*, 2004).

Nessa perspectiva, a escolha do método de custeio ABC pelas IFES justifica-se pelo fato de que esse custeio, além de possuir mais recursos ao se apropriar dos custos, permite um maior detalhamento dos custos e conhecimento das atividades, desde aquelas que absorvem mais recurso até aquelas que têm impacto mínimo dentro da organização.

Como qualquer outro tipo de organização, uma IFES, para ter boas condições de funcionamento e dar continuidade às suas atividades, terá que priorizar o seu orçamento e saber administrá-lo para ter condições de investir, manter e melhorar as suas estruturas, aperfeiçoar e expandir a oferta de seus serviços, bem como garantir a capacitação do corpo técnico e docente. Rosa (2004) comenta que essas organizações, ao elaborarem o planejamento, devem observar os macroprocessos ensino, pesquisa e extensão, respeitando as potencialidades e deficiências da cada centro de conhecimento e, assim, desenvolverem ações operacionais para superar as deficiências e aumentar as potencialidades de acordo com a vocação de cada curso. Ou seja, o ABC revela-se como método mais adequado na gestão de recursos nas IFES, pois permite ao gestor analisar o desempenho das atividades de acordo com a estrutura e a capacidade produtiva do curso.

Bornia (2010) comenta que o custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos. O referido autor simplifica em quatro fases a aplicação do método ABC, conforme Quadro 5.

Quadro 5 – Etapas do ABC

1. mapeamento das atividades	Nessa etapa serão relacionadas as atividades que encadeadas formam os processos.
2. distribuição dos custos as atividades	O cálculo dos custos das atividades corresponde à distribuição dos custos indiretos aos centros de custos.
3. distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas	Trata de identificar a carga de custos apropriada na área onde se realizará a atividade.
4. distribuição dos custos dos produtos	Para a distribuição dos custos das atividades aos produtos, o ABC utiliza o conceito de direcionadores de custos, os quais podem ser definidos como aquelas transações que determinam os custos das atividades, ou seja, são as causas principais dos custos das atividades.

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Na primeira fase, são listadas as atividades que compõem cada macroprocesso, como atividades do ensino: coordenar cursos, capacitar docentes, participar de reuniões e comissões, ministrar aulas, elaborar relatórios, dentre outras.

Na segunda fase, são distribuídos os custos indiretos aos macroprocessos ensino, pesquisa e extensão. A distribuição dos custos deve representar o consumo dos insumos pelas atividades da melhor maneira.

A terceira fase consiste em atribuir às atividades os seus respectivos custos diretos, onde se localizam os indiretos, por cada um de seus departamentos. Contas como depreciação, serviços terceirizados, energia elétrica, água e esgoto são atribuídas às atividades de cada macroprocesso.

Na quarta etapa são estabelecidos os direcionadores. Tem-se como exemplo: a) Atividade: ministrar aula, direcionador: horas/aula; b) Atividade: executar serviços de secretaria: número de usuários atendidos.

Segundo Krishnan (2007), o sistema ABC oferece gerenciamento de custos mais preciso e permite que a universidade calcule o custo "verdadeiro" de um produto, ou seja, o custo por aluno. E, ainda, o ABC pode ajudar a universidade a entender onde estão os custos, o que os leva a ocorrer e quais custos podem ter valor adicionado ao objeto de custo.

Enfim, o método ABC permite aos tomadores de decisões das IFES a observação e análise, através das lentes de custos e atividades de trabalho. Isso, definitivamente, irá substituir o seu comportamento de tomada de decisão através da intuição e afirmações baseadas em fatos.

## 2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Ao pesquisar estudos anteriores publicados sobre o tema, identificaram-se trabalhos desenvolvidos na busca de se apurar os custos no ensino superior. As pesquisas preocupam-se prioritariamente em mensurar os custos das instituições de ensino e estudar as dificuldades enfrentadas no estabelecimento de práticas de custeio. Dentre os estudos nacionais, podem-se mencionar os realizados por Batista *et al.* (2017), Silva (2013), Almeida (2010) e Peter (2003).

Batista *et al.* (2017) verificaram o custo dos cursos de graduação e o curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis oferecidos pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividades. Para tanto, foi realizado levantamento dos principais custos incorridos no segundo semestre de 2016, por meio das informações disponíveis em *sites* de domínio público e entrevista com a diretora da unidade. Foram, então, elencadas as atividades de ensino, pesquisa e administração, que contribuem para a geração dos serviços finais. Constataram a aplicabilidade do Custeio ABC no contexto da unidade em estudo, revelando-se como uma ferramenta de apoio ao gestor, no processo de tomada de decisão, bem como corroborando com a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Silva *et al.* (2013) apresentaram dois métodos oficiais de custeio para Instituições Federais de Ensino Superior (IFES): o método do Tribunal de Contas da União (TCU) e o método do Ministério da Educação e Cultura (MEC). Ao realizar uma comparação entre as metodologias, concluíram que ambas representam um progresso quanto à gestão de custos no setor público, e que a metodologia do MEC é a de melhor eficácia no atendimento às necessidades de uma instituição de ensino.

Almeida (2010) analisou os elementos fundamentais para o desenvolvimento de um modelo ABC aplicável às Instituições de Ensino Superior. Foram realizadas vinte entrevistas com os responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos na organização pesquisada, visando colher informações sobre as atividades desempenhadas e sobre os direcionadores de custos e de consumo de atividades. Como resultado da pesquisa, verificou-se que é possível desenvolver o modelo de custeio ABC e aplicá-lo em instituições de ensino superior.

Peter (2003) propôs um sistema de custeio, fundamentado no *Activity Based Costing* (ABC), para atender às necessidades dos gestores da educação superior. Por meio da análise das dez maiores universidades federais brasileiras, chegou-se a uma proposta de modelo de

apuração e gestão de custos que busca gerar informações relevantes para o processo decisório. Para verificar a viabilidade de utilização do modelo proposto, foi feita uma aplicação piloto na Universidade Federal do Ceará, cujos resultados propiciaram informações úteis que podem contribuir na gestão das IFES.

Em âmbito internacional, estudos também revelam a preocupação com custos no ensino superior. Krishnan (2007) verifica que o custeio ABC é o método que fornece informações oportunas e ajuda os gerentes em seu processo de tomada de decisão, se comparado aos métodos tradicionais. O autor constata, no estudo de caso, como o sistema de custeio ABC potencializa as operações nas instituições de ensino superior e atende melhor às necessidades dos clientes da universidade, além de fazê-la mais rentável.

Diante da necessidade contínua por efetividade nas atividades organizacionais, nasceram estudos direcionados à melhoria das técnicas de gerenciamento que envolvem a produção e formação dos custos. A aplicabilidade dos conceitos do ABC no custeio dos produtos e serviços das organizações públicas é recomendada, também, pelos seguintes autores, conforme Quadro 6.

Quadro 6 – Autores que defendem a aplicação do método ABC na administração pública

(continua)

<b>Título do Trabalho</b>	<b>Autor (es)/ Ano</b>	<b>Objetivo</b>
O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil	BAIENSE, E.W.; ROSA, F. S. (2017)	Identificar a compreensão da gestão, bem como o uso de sistemas de custos nos Tribunais de Justiça dos Estados e DF, a partir do planejamento estratégico.
Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um estudo de caso da Universidade Federal do Rio de Janeiro	BATISTA, A. P. <i>et al.</i> (2017)	Verificar o custo dos serviços por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividades.
Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES	CORDEIRO, J. F.; ALVES, T. (2016)	Propor um modelo de apuração de custos para os cursos de graduação na área de ciências sociais aplicadas nas IFES.
Custeio ABC nos Serviços Públicos: Análise de sua Utilidade Enquanto Informação Facilitadora do Controle Social	MAGALHÃES, Renata Luciana Dos Reis (2015)	Gerar a informação de custos, apresentar ao usuário e verificar se atende à sua necessidade quanto ao atributo qualitativo da compreensibilidade.

Quadro 6 – Autores que defendem a aplicação do método ABC na administração pública

(continuação)

Título do Trabalho	Autor (es)/ Ano	Objetivo
A gestão de custos no contexto da qualidade no serviço público: um estudo entre organizações brasileiras	SLOMSKI, V.; FERNANDES, J. C. C. (2011)	Estudar a ocorrência da mensuração e análise dos custos nas organizações públicas brasileiras, assim como o uso adequado destas práticas no processo de tomada de decisões, em decorrência de uma maior preocupação com a qualidade da gestão.
Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ)	CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. (2011)	Verificar se o método de Custeio Baseado em Atividades é adequado para ser aplicado na mensuração dos custos educacionais no Colégio Militar do Rio de Janeiro.
Sistema de Contabilidade Gerencial Aplicada à Administração Pública: Um Estudo de Caso na Comlurb	FÉLIX, C. L.; GOMES, J. S. (2008)	Conhecer as características da contabilidade gerencial adotada por um órgão da administração pública municipal, avaliar seus resultados e comparar o método aplicado com a literatura existente.
An Application of Activity Based Costing in Higher Learning Institution: A Local Case Study	KRISHNAN, Anbalagan (2007)	Analisar como um sistema de Custeio Baseado em Atividades melhora as operações e atende as necessidades dos clientes em uma universidade mais rentável ao mesmo tempo.
Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior	REINERT, J. N.; REINERT, C. (2005)	Propor uma metodologia para apuração dos custos de ensino nas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras.
Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia	BRASIL, Simeão Antônio Silveira (2004)	Empregar o método de custeio por atividades com o propósito de quantificar o custo unitário dos exames radiológicos produzidos no setor de radiologia médica convencional em uma instituição de saúde.
Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras	ROSA, Paulo Moreira da. (2004)	Desenvolver e validar uma proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras, que contribua para a sua eficiência na aplicação dos recursos públicos destinados ao ensino, à pesquisa e à extensão, garantindo sua eficácia social e a preservação de seu caráter institucional.
Custos no serviço público	WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C (2004)	Demonstrar a importância de um sistema de custos na administração pública a fim de que se possa mensurar e avaliar os programas e projetos governamentais.

Quadro 6 – Autores que defendem a aplicação do método ABC na administração pública

(conclusão)

Título do Trabalho	Autor (es)/ Ano	Objetivo
O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior	KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira (2004)	Demonstrar a importância do custeio baseado em atividades e sua eficiência em instituições de ensino superior.
Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no <i>Activity Based Costing</i>	PETER, M. G. A. <i>et al.</i> (2003)	Propor um sistema de apuração e gestão de custos, fundamentado no ABC, como alternativa ao atual Sistema de Apuração de Custos (SAC) adotado pela Secretaria de Educação Superior (SESu) do Ministério da Educação (MEC), que não vem atendendo às necessidades dos gestores sobre informações de custos.
Custos no serviço público	ALONSO, Marcos (1999)	Conhecer sobre os custos no serviço público e mostrar as vantagens dos sistemas governamentais serem desenhados na metodologia ABC.

Fonte: Elaborado pela autora.

Enfim, o Quadro 6 traz trabalhos recentes publicados em anais , congressos, revistas e no Scielo que defendem a adequabilidade do método ABC tanto em organizações públicas como em instituições de ensino superior.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir certo fim ou um resultado desejado, conforme Cervo *et al.* (2007).

Uma vez que o estudo objetiva desenvolver um modelo de gestão de custos para o IF Sudeste MG – *campus* Barbacena com base no custeio ABC, relacionando-o à literatura existente, foi realizado um estudo de caso a fim de identificar as diversas variáveis contextuais que relacionam o estudo à teoria. Segundo Vergara (2013, p. 44), “estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa ou órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento”.

Para Yin (2015), o método de estudo de caso caracteriza-se como uma indagação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, dentro do seu contexto real, especialmente quando as fronteiras entre fenômeno e contexto não estão claramente evidentes. A utilização do estudo de caso originou-se da preocupação em obter um conhecimento sobre os custos dos cursos de licenciatura. Assim, o IF Sudeste MG – *campus* Barbacena foi selecionado como fonte de pesquisa, para se apurar os custos por meio dos métodos de custeio ABC, pois tal unidade não realiza nenhuma apuração ou análise de custos. O Quadro 7 resume o delineamento da pesquisa.

Quadro 7 – Delineamento da pesquisa

Problema	Como implantar o custeio ABC para apurar o custo dos cursos de licenciatura no IF Sudeste MG – <i>campus</i> Barbacena?		
Objetivo Geral	Propor um modelo de apuração de custos para o IF Sudeste MG – <i>campus</i> Barbacena, com base no custeio ABC.		
Objetivos Específicos	Identificar os elementos normativos e contextuais, internos à instituição, para a implementação do ABC	Desenvolver uma estrutura para aplicação do método de custeio ABC	Mensurar os custos dos cursos de licenciatura do IF Sudeste MG – <i>campus</i> Barbacena
Classificação quanto aos objetivos	Descritiva	Descritiva-exploratória	
Forma de abordagem do problema	Qualitativa		
Procedimentos técnicos	Pesquisa Bibliográfica Pesquisa Documental		

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

A metodologia pode ser considerada em termos de objetivos e procedimentos. No que tange aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva-exploratória.

Para Cervo *et al.* (2007), numa pesquisa descritiva, os dados, por estarem em seu *habitat* natural, precisam ser coletados e registrados ordenadamente para serem objeto de estudo. Assim, a característica de descritiva deve-se ao fato de os procedimentos utilizados na contabilidade pública e gestão de custos serem observados, registrados, analisados e interpretados por intermédio de consultas *on line* ao Siafi e documentos internos. Também se caracteriza como exploratória, pois busca promover o levantamento e a análise dos custos nos cursos de licenciatura da instituição, que não utiliza nenhum método de controle e conhecimento sobre custos em suas atividades. Segundo Gil (2002), a pesquisa exploratória tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Assim, o primeiro objetivo específico relacionado é classificado como pesquisa descritiva, pois busca identificar os elementos normativos e contextuais, internos à instituição, para a implementação do ABC.

Já os dois últimos objetivos específicos trazidos pela pesquisa possuem aspectos descritivos e explorativos, haja vista terem como preocupação desenvolver uma estrutura para aplicação do método de custeio ABC e mensurar os custos dos cursos de licenciatura do IF Sudeste MG – *campus* Barbacena.

Buscou-se o conhecimento por meio de revisão bibliográfica, na qual se pesquisou autores que tratam sobre contabilidade pública, gestão de custos, método ABC e indicadores de desempenho no ensino superior, legislações, informações em *sites* governamentais, em consultas de *softwares* do governo, relatórios e documentos internos.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se como documental. De acordo com Gil (2002) a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

Com relação à abordagem do problema, a pesquisa possui aspectos qualitativos ao analisar bibliografias sobre assunto abordado e proceder à análise documental, por meio de leitura e levantamento de dados.



O trabalho apresenta um caráter intervencionista, pois apoia um modelo de registro de custos para intervir na realidade atual, ao propor uma sistemática útil para apuração dos custos dos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena.

### 3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente, a pesquisa dá-se por meio da revisão bibliográfica de artigos e livros sobre os seguintes temas: gestão pública, contabilidade de custos, gestão de custos em organizações públicas, custeio baseado em atividades, centro de custo, desempenho acadêmico no ensino superior, indicadores de qualidade dos cursos de graduação, entre outros termos, e legislações aplicadas à temática.

O desenvolvimento do estudo observa, por meio da pesquisa e leitura, como os custos são tratados nos regimentos, documentos normativos do IF Sudeste MG e normas internas do *campus* Barbacena, como Plano de Desenvolvimento Institucional, Regimento Interno e Relatório de Gestão de 2017, além de observar as práticas administrativas de planejamento, orçamento e finanças.

O estudo busca desenvolver um modelo de apuração de custos para o referido *campus*. Dessa forma, inicialmente, procura conhecer a organização funcional da instituição e assim apresentar uma estrutura gerencial para a aplicação do método de custeio ABC que atenda à sua realidade. A fim de demonstrar a aplicabilidade do modelo proposto, foram atribuídos os custos aos objetos de custeio da pesquisa. A metodologia proposta para o desenvolvimento do sistema de apuração de custos obedeceu a algumas etapas baseadas no estudo de Borna (2010):

**Primeira etapa:** consistiu na identificação das principais macroatividades exercidas na instituição, quais sejam: ensino, pesquisa, extensão, administração e suporte.

**Segunda etapa:** foi feita a identificação do processo operacional, que, através de entrevistas, obteve-se o conhecimento das atividades realizadas nos setores e estabelecimento dos direcionadores de recursos para as atividades.

**Terceira etapa:** foi realizado o levantamento dos recursos consumidos pela instituição, por meio da análise de documentos internos, entrevista com servidores do *campus*, consultas em *sites* de domínio público e dados retirados de sistemas de governo.

**Quarta etapa:** observou-se a alocação dos custos diretos e indiretos. Os custos diretos foram alocados diretamente aos objetos de custeio. Os custos indiretos foram levados às

atividades e aos objetos de custeio por meio de rastreamento, utilizando-se dos direcionadores. No trabalho, foram elencados três grandes itens: pessoal, serviços de terceiro e material permanente.

**Quinta etapa:** apuraram-se os custos totais dos objetos de custeio, ou seja, os custos dos cursos de licenciatura, o custo aluno/turma e estabeleceu-se uma comparação entre eles, respeitando as especificidades de cada curso.

A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas com os responsáveis pelos departamentos das atividades analisadas no estudo: ensino, pesquisa, extensão, administrativas e de suporte. Nas entrevistas, foi coletado o maior número de informações possíveis, dentre elas o detalhamento das atividades desenvolvidas nos setores, os direcionadores mais adequados, os valores de despesas diretas e indiretas, o fluxo informacional entre os setores. Naturalmente, com os dados coletados pode-se custear as atividades e, por fim, custear os cursos de licenciatura da instituição. Além disso, o método proposto fornece condições de adaptação que permitem conhecer ainda outros níveis de interesse, como os cursos técnicos, bacharelados e pós-graduação.

O estudo ocorreu por meio de observação participante; houve um acompanhamento *in loco* no *campus* Barbacena, das rotinas, procedimentos de execução de trabalho e do fluxo de informações entre os setores e se observou como são processadas e repassadas as informações contábeis, orçamentárias e financeiras.

Outra base de dados utilizada na pesquisa, inclusive para o cálculo dos Indicadores, foi a Plataforma Nilo Peçanha (PNP). Essa plataforma foi instituída pela Portaria SETEC nº 01, de 03 de janeiro de 2018, DOU de 04/01/2018, sendo um ambiente virtual de coleta, validação e disseminação das estatísticas oficiais da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (Rede Federal).

Os dados levantados foram organizados, as despesas segregadas conforme a relação direta com cada curso e as informações tratadas de maneira detalhada. Isto possibilitará aos tomadores de decisão acesso a subsídios relevantes sobre os custos das atividades acadêmicas, contribuindo no apoio à tomada de decisão.

### 3.3 O CASO: IF SUDESTE MG – *CAMPUS* BARBACENA

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais foi criado em 29 de dezembro de 2008, como parte de uma rede da qual fazem parte outras 40 instituições federais de ensino. Assim como os demais Institutos Federais, o IF Sudeste MG tem formação multicampi, composto pelos *campi* Barbacena, Juiz de Fora, Manhuaçu, Muriaé, Rio Pomba, Santos Dumont, São João Del Rei, *campus* Avançado de Bom Sucesso, *campus* Avançado de Cataguases e *campus* Avançado de Ubá. Além dos cursos oferecidos a distância em vinte e nove cidades mineiras. O Plano de Desenvolvimento Institucional do IF Sudeste MG, de 2014/2 a 2019, traz um pouco da história de formação do *campus* Barbacena:

Em 1910, momento político de consolidação da República, a cidade de Barbacena (MG) ocupava lugar de destaque na política nacional e participava das grandes decisões nacionais. Então, reivindicou-se ao Governo Federal a instalação local do “Aprendizado Agrícola”, criado também pelo então presidente Nilo Peçanha, por meio do Decreto nº 8.358, de 09 de novembro de 1910. A finalidade da criação de uma nova escola era, particularmente, viabilizar e otimizar o cultivo de frutas nacionais e exóticas, além do ensino prático da fruticultura, em virtude da localização geográfica e do clima propício. Em 10 de dezembro do mesmo ano, a Fazenda Nacional destinou uma chácara para este fim, com área total de 4.950.138,64 m<sup>2</sup> e onde estaria sediado o futuro Aprendizado Agrícola de Barbacena.

Em 1911, começaram a ser construídas a sede e suas dependências, para então iniciarem-se as atividades escolares em 14 de julho de 1913. Pelo Decreto nº 22.934, de 13 de julho de 1933, foi mudada a denominação de Aprendizado Agrícola de Barbacena para Escola Agrícola de Barbacena, ainda subordinada ao Ministério da Agricultura, Indústria e Comércio. Entretanto, em 1946, uma nova lei fez com que a instituição se enquadrasse em uma das novas classificações existentes, alterando a denominação da unidade para Escola Agrotécnica de Barbacena.

Em 1955, com o governo de João Café Filho, a denominação passou a Escola Agrotécnica “Diaulas Abreu” e a subordinação passou ao recém-criado Ministério da Agricultura. Porém, o vínculo se modificou em 1967, ligando a Escola ao Ministério da Educação. Em 1993, a Escola Agrotécnica Federal de Barbacena “Diaulas Abreu” passou à condição de Autarquia Federal. Por fim, com a Lei de Criação dos Institutos Federais, passou a integrar o IF Sudeste MG, denominando-se Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sudeste de Minas Gerais – *câmpus* Barbacena, vinculado à Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica – SETEC, do Ministério da Educação (PDI 2014/2-2019).

A missão do *campus* Barbacena compreende promover educação básica, profissional e superior, pública, de caráter científico, técnico e tecnológico, inclusiva e de qualidade, por meio da articulação entre ensino, pesquisa e extensão, visando à formação integral e contribuindo para o desenvolvimento e sustentabilidade regional (PDI 2014/2-2019). Através dessa missão a escola norteia-se e delimita o campo de ação da gestão organizacional.

Dentro da perspectiva da verticalização do ensino, nas diferentes modalidades e níveis, objetivando à formação profissional completa, o *campus* Barbacena do IF Sudeste MG oferta os cursos nas seguintes áreas, conforme Figura 2.

Figura 2 – Cursos Ofertados pelo *campus* Barbacena do IF Sudeste MG em 2018

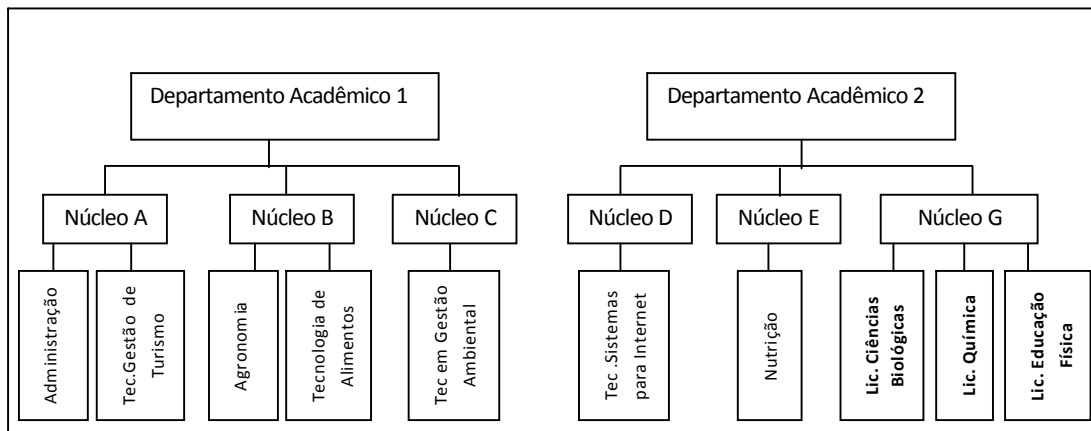
Educação Profissional Técnica de Nível Médio		Educação Superior			
Integrado	Concomitantes e subsequentes	Tecnologia	Licenciatura	Bacharelado	Pós-graduação
Agroindústria	Enfermagem	Alimentos	Ciências Biológicas	Administração	Plan.Gestão de áreas naturais protegidas
Agropecuária	Informática	Gestão Ambiental	Educação Física	Agronomia	
Hospedagem	Meio Ambiente	Gestão de Turismo	Química	Nutrição	
Química	Nutrição e Dietética	Sistemas p/ Internet			
	Segurança do Trabalho				

Fonte: *Site* institucional do IF Sudeste MG – *campus* Barbacena adaptado.

Ainda, o *campus* Barbacena desenvolve atividades de educação a distância e formação continuada. Apesar dos cursos técnicos oferecerem o maior número de vagas, na pesquisa serão considerados somente os dados dos cursos de graduação na modalidade licenciatura, devido à complexidade de se levantar os dados (área de campo utilizada, quantidade de rações utilizada pelos animais) para apuração dos custos dos cursos técnicos e de outras graduações, pois atualmente não existe nenhum tipo de contabilização de custos no *campus* Barbacena, o que demandaria um tempo maior de pesquisa para se levantar o custo de todas as atividades e serviços da escola.

O foco de estudo da pesquisa são os três cursos de licenciatura oferecidos presencialmente pelo Instituto: Licenciatura em Ciências Biológicas, Licenciatura em Educação Física e Licenciatura em Química. Tal amostra torna-se suficiente para representar os processos e atividades desenvolvidas pela instituição. Assim, após implementação e funcionamento do modelo proposto por este trabalho, a pesquisa e apuração dos custos poderá se estender às demais áreas do *campus*. A Figura 3 representa a estrutura organizacional dos cursos de graduação do instituto.

Figura 3 – Estrutura Organizacional dos cursos de graduação



Fonte: Site institucional do *campus* Barbacena (adaptado pela autora)

Os dez cursos de graduação são distribuídos em seis núcleos para melhor organização das atividades acadêmicas; tais núcleos subordinam-se aos departamentos acadêmicos 1 e 2. Os cursos de licenciatura pertencem ao núcleo G vinculado ao departamento acadêmico 2.

O corpo docente do *campus* Barbacena, em 2017, era composto por 138 (cento e trinta e oito) professores, sendo 114 Professores Efetivos da Carreira de Ensino Básico, Técnico e Tecnológico e 24 de Professores Substitutos em exercício. A Tabela 1 mostra o quantitativo de professores distribuídos por titulação em 2017.

Tabela 1 – Quantitativo de professores distribuídos por titulação em 2017

Titulação	Quantidade	Percentual
Graduação	3	2%
Especialização	25	18%
Mestrado	61	44%
Doutorado	49	36%
<b>Total</b>	<b>138</b>	<b>100%</b>

Fonte: Plataforma Nilo Peçanha adaptado.

No *campus* Barbacena, 44% dos professores estão no nível de titulação de mestre, 36% deles possuem doutorado, 18% dos professores possuem especialização e 2% têm apenas graduação.

Já o corpo Técnico-Administrativo em Educação no ano de 2017 era formado atualmente por 135 (cento e trinta e cinco) servidores; a distribuição por titulação é demonstrada na Tabela 2.

Tabela 2 – Distribuição de TAE's por titulação em 2017

<b>Titulação</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Percentual</b>
Ensino Fundamental	3	2%
Ensino Médio	8	6%
Técnico	2	1%
Graduação	17	13%
Especialização	88	65%
Mestrado	15	11%
Doutorado	2	1%
<b>Total</b>	<b>135</b>	<b>100%</b>

Fonte: Plataforma Nilo Peçanha adaptado.

A maioria dos técnicos-administrativos em educação do *campus* Barbacena possui especialização, representando 65%.

No que tange ao conhecimento dos custos, a análise existente das informações orçamentárias não permite mensurar o custo médio por aluno (não há distinção de modalidade, níveis de ensino, carga horária, formação e quantitativo do corpo docente, etc.), enquanto na realidade sabemos que o custo de formação do aluno de licenciatura em Educação Física, que tem aulas no turno da manhã e à tarde, com duração de 4 anos (3465 horas), não pode ter o mesmo custo de um aluno de licenciatura em Química, que tem aulas somente no período da noite, por 4,5 anos (3005 horas), por exemplo. Logo, percebe-se a importância de se conhecer o custo por aluno para se tomar decisões administrativas responsáveis e conscientes. A Tabela 3, a seguir, informa a carga horária total dos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena.

Tabela 3 – Informações sobre carga horária dos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena

<b>Cursos de licenciatura</b>	<b>Duração</b>	<b>Turno</b>	<b>Carga horária total</b>
Ciências Biológicas	4 anos	Noturno	3000
Educação Física	4 anos	Integral	3465
Química	4,5 anos	Noturno	3005

Fonte: *site* institucional *campus* Barbacena adaptado.

Os gastos da unidade Barbacena são recursos oriundos do orçamento da instituição, que vem por meio de transferências internas da reitoria. A reitoria recebe os recursos orçamentários e financeiros da setorial do MEC e distribui entre os *campi* do Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais; o *campus* Barbacena recebe em torno de 20 % desse recurso. A Tabela 4 mostra a distribuição do orçamento de 2017 entre os *campi* do IF Sudeste MG e reitoria.

Tabela 4 – Orçamento do IF Sudeste MG em 2017

UNIDADE	PRÉ-EXPANSÃO	EXPANSÃO	PESQUISA	INOVAÇÃO	EXTENSÃO	ASSISTÊNCIA ESTUDANTIL	TOTAL POR UNIDADE
Reitoria	9.627.392,01	-	280.798,17	280.798,17	280.798,17	-	10.469.886,52
<i>Campus Barbacena</i>	8.382.131,58	-	-	-	-	1.742.150,57	10.124.282,15
<i>Campus Juiz de Fora</i>	7.308.898,72	-	-	-	-	2.296.182,62	9.605.081,34
<i>Campus Muriaé</i>	2.603.804,10	-	-	-	-	660.671,85	3.264.475,95
<i>Campus Rio Pomba</i>	6.745.986,25	-	-	-	-	1.782.533,84	8.528.520,09
<i>Campus Santos Dumont</i>	1.719.973,40	-	-	-	-	466.113,15	2.186.086,55
<i>Campus São João del-Rei</i>	1.719.973,40	-	-	-	-	426.575,90	2.146.549,30
<i>Campus Manhuaçu</i>	-	1.023.689,71	-	-	-	10.532,66	1.034.222,37
<i>Campus Avançado Bom Sucesso</i>	-	570.095,62	-	-	-	111.996,33	682.091,95
<i>Campus Avançado Cataguases</i>	-	500.408,15	-	-	-	8.652,54	509.060,69
<i>Campus Avançado Ubá</i>	-	500.074,63	-	-	-	7.092,30	507.166,93
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>35.226.041,26</b>	<b>2.594.268,11</b>	<b>280.798,17</b>	<b>280.798,17</b>	<b>280.798,17</b>	<b>7.512.501,76</b>	<b>49.057.323,84</b>

Fonte: Cartilha do Orçamento de 2017 do IF Sudeste MG, p. 13.

O *campus* Barbacena, em 2017, recebeu orçamento apenas para investimento em pré-expansão e assistência estudantil.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção são apresentados os resultados do presente estudo. Inicia-se com os elementos normativos do IF Sudeste MG e do *campus* Barbacena; na sequência, é apresentada uma estrutura para aplicação do método de custeio ABC. Em seguida, a fim de demonstrar a aplicabilidade do modelo proposto, mensuram-se os custos dos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena com base no custeio ABC e se estabelece uma relação dos custos com alguns indicadores que podem colaborar na tomada de decisões.

### 4.1 CUSTOS NOS ELEMENTOS NORMATIVOS DO IF SUDESTE MG E DO *CAMPUS* BARBACENA

A partir do que foi discutido na seção anterior, torna-se importante conhecer como o IF Sudeste MG – *campus* Barbacena lida com custeio e de que forma as legislações e normas internas tratam sobre o tema.

No estudo realizado nos regulamentos e normas internas do IF do Sudeste de Minas Gerais, não se encontrou apuração de custos ou instrumentos que levem ao seu conhecimento, especificamente no *campus* Barbacena. Além de não haver dispositivos legais sobre custos, falta transparência e especificação sobre como é realizado o controle dos gastos e destinação dos recursos orçamentários e financeiros. Nesse *campus*, há pouca integração entre os setores e a comunicação entre eles é deficitária. Por exemplo, a Secretaria de Cursos Superiores não fornece informações sobre a quantidade de egressos e formandos do ano à Coordenação de Administração e Finanças, que não gera informações orçamentárias e financeiras à Secretaria de Cursos Superiores; quando há comunicação é sobre informações pontuais solicitadas entre os setores. Desse forma, há uma dificuldade na medição da eficiência das ações dos atores que tomam decisões dentro da instituição.

O Plano de Desenvolvimento Institucional 2014/2019, a mais importante ferramenta de planejamento e gestão do IF Sudeste MG, não aborda a importância de apuração de custos, não traz práticas de uso e nem a pretensão de adoção de técnicas de custeio; em seu texto, a palavra “custo” não é mencionada, o que demonstra que o levantamento e gestão dos custos ainda não são uma exigência interna da instituição. No referido PDI, encontram-se objetivos como aprimorar a gestão orçamentária e financeira e o processo de planejamento de gastos,



aperfeiçoar o uso dos recursos e eliminar desperdícios. Apesar de haver uma sinalização sobre o conhecimento de custos, não há efetivamente o estabelecimento de práticas de custeio na instituição. Foram traçadas metas como reduzir consumo de água, energia elétrica, telefone e papel, porém sem realizar um estudo onde existem condições de se haver cortes, em quais áreas e quais medidas devem ser adotadas. E, ainda, um dos pontos fracos tratados nesse PDI é a falta de um sistema integrado de gestão para todo o instituto.

O Relatório de gestão do IF Sudeste MG (2017, p.157) é claro ao relatar que “o setor de contabilidade ainda não realizou nenhuma apuração de custos no órgão, devido à estruturação organizacional não ser no formato de sistemas de custeio com centro de custos definidos”. Esta pesquisa realiza a identificação e estabelecimento dos centros de custos no *campus* Barbacena, que possui uma estrutura organizacional semelhante aos demais *campi* do IF Sudeste MG, o que permite adaptações e utilização também nessas unidades. Na próxima seção, aborda-se sobre a estrutura utilizada para a aplicação do método de custeio ABC.

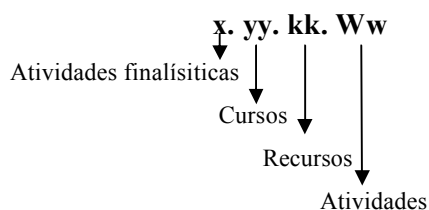
#### 4.2 ESTRUTURA PARA A APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO ABC

Este trabalho pretende apresentar um modelo de apuração de custos que colabore no processo decisório e que seja, ao mesmo tempo, completo, simples, adaptável, dando suporte às decisões dos gestores. Para a implementação de tal modelo, deve-se contar com o apoio dos atores envolvidos que fornecerão os dados necessários em tempo hábil e de servidores capacitados para operacionalizar o sistema, preferencialmente ocupante do cargo de contador.

Dessa forma, o estabelecimento de um setor específico para apuração dos custos ou uma controladoria seria a melhor alternativa de controle sobre os custos ou, se as condições estruturais e de pessoal não permitirem tal criação, que o custeio seja realizado pelo setor de contabilidade da instituição. Para melhor compreensão desta pesquisa, denominar-se-á o setor responsável pelos custos de Seção de Custos. Os servidores lotados na Seção de Custos serão a equipe de responsáveis pelas codificações, registros e atualizações de informações no sistema e pela emissão de relatórios.

É importante ressaltar que o setor de informática deverá ser parte atuante na idealização e construção de um sistema informatizado que integre os setores envolvidos, que fornecerão os dados sobre os gastos da instituição. Assim, o Setor de Tecnologia da Informação, juntamente com a Seção de Custos, criarão uma espécie de sistema de custos que

integrará informações disponibilizadas pelos setores do *campus*, como a movimentação de recursos, número de alunos egressos, formandos, desistentes, remuneração dos professores e técnicos, setor de lotação e carga horária dos servidores, serviços terceirizados. Para registro desses recursos, deverão estabelecer um plano de contas pormenorizado (semelhante à estrutura do plano de contas da União), em nível analítico, que atenda à realidade do *campus* e que seja adequado à metodologia de custeio ABC, a fim de que facilite a consulta das contas e emita uma diversidade de relatórios, conforme demonstrado no Quadro 8.



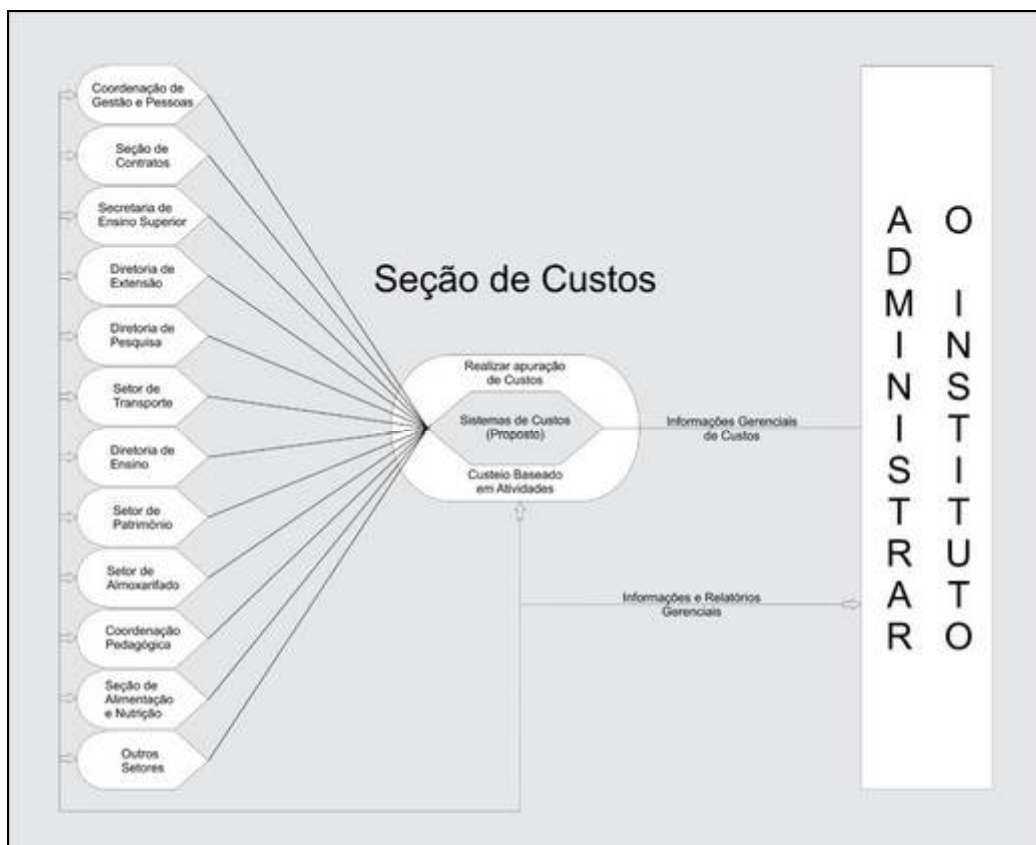
Quadro 8 – Modelo de codificação do sistema de custos proposto

Codificação			
x-Atividades Finalísticas	yy- Cursos	kk - Recurso	ww - Atividades
1- ensino 2- pesquisa 3-extensão 4-administração 5-suporte	01- Lic. Ciências Biológicas 02-Lic. Educação Física 03-Lic. Química	01- Remuneração dos docentes 02- Remuneração dos TAEs 03-Energia elétrica 04- Água e esgoto ..... 07-Serviços de limpeza	01- Desenvolver o ensino 02- Ministras aulas .... 05- Desenvolver pesquisas 06- Participar de reuniões .... 09- Desenvolver extensão .... 16- Administrar o IF Sudeste MG – <i>campus</i> Barbacena ... 34- Efetuar a assistência estudantil

Fonte: Elaborado pela autora.

Essa estrutura de codificação visa facilitar o enquadramento dos gastos e acesso ao sistema para a consulta e lançamento de dados, além de emissão de relatórios.

Uma vez levantados os dados nos setores envolvidos, esses repassarão, mensalmente, à Seção de Custos, que contabilizará os recursos das atividades e repassará esses custos aos objetos de custeio em análise. Esse processamento contábil permitirá a emissão de relatórios que servirão de apoio à tomada de decisões aos gestores e também servirão de base para deliberações nos setores que fornecem dados sobre o consumo de recursos, gerando uma espécie de ciclo informacional de custos, conforme Figura 4.

Figura 4 – Ciclo informacional de custos no *campus* Barbacena

Fonte: Elaborado pela autora.

Dessa forma, a Seção de Custos fornecerá informações sobre custos à administração do Instituto, que terá condições de tomar decisões gerenciais mais conscientes, pois haverá acesso a informações de custos dos setores do *campus*. Paralelamente, os demais setores do *campus* conhecerão seus custos e terão condições de associação com seus dados, construindo importantes indicadores e relações temporais entre eles.

Torna-se importante dizer que, ao se implantar um sistema de custos, necessário se faz que os envolvidos se conscientizem da importância da gestão de custos na instituição e da relevância da sua contribuição no processo de construção e concretização do funcionamento do sistema, a fim de se produzirem resultados produtivos para a instituição. Além disso, é importante que aconteçam cursos, fóruns e palestras relacionadas a temática, a fim de capacitar e instruir os atores abarcados.

O sucesso da gestão por atividades depende do planejamento inicial de seu projeto, que requer tempo, dedicação e empenho dos envolvidos na coleta e análise dos dados, bem

como o apoio da alta administração da organização, para incentivar a aceitação e colaboração dos funcionários no funcionamento e na manutenção do sistema de custeio.

Enfim, o sistema de custos precisa de avaliações periódicas e consulta aos atores envolvidos sobre a possibilidade de ajustes no processo de comunicação de informações, busca contínua de assossiação das informações para a melhoria de desempenho institucional e redução ou eliminação de pontos críticos percebidos durante o processo de custeio.

### 4.3 DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA DE CUSTOS PELO MÉTODO ABC

A partir do conhecimento do ciclo de informações e dos setores envolvidos nesse processo, deve-se delinear, agora, quais recursos, direcionadores e atividades devem ser considerados na implementação do sistema de custeio.

O esquema representado na Figura 5 explica as etapas do processo ABC, baseadas em Bornia (2010), a serem seguidas pelo modelo de custeio proposto para o *campus* Barbacena:

Figura 5 – Etapas do custeio ABC do modelo proposto para o *campus* Barbacena



Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Cada macroatividade é constituída de atividades específicas que colaboram no funcionamento da instituição, a identificação de cada uma delas foi baseada no regimento interno do *campus* Barbacena, conforme descrito a seguir:

- a) a macroatividade ensino compreende as atividades exercidas pela diretoria de ensino e professores em laboratórios, salas de aula e outros espaços onde acontecem aulas práticas e teóricas;
- b) a macroatividade pesquisa aborda as atividades da diretoria de pesquisa, coordenação de pesquisa e coordenação de inovação;
- c) a macroatividade extensão compreende a assistência social, coordenação de estágio, seção de orientação educacional, seção de saúde e gabinete dentário, coordenação de relações institucionais, seção de cultura e artes;
- d) a macroatividade de administração constitui um centro de custos que abarca a direção geral, chefia de gabinete, secretaria de gabinete, diretoria de administração, secretaria da administração, arquivo morto, auditoria, coordenação de gestão de pessoas, coordenação de gestão de tecnologia da informação, seção de manutenção e suporte ao usuário, diretoria de desenvolvimento institucional, coordenação de planejamento, pesquisador institucional, seção de almoxarifado, seção de contabilidade, seção de contratos, seção de desenvolvimento educacional e psicologia, coordenação de administração e finanças, seção de execução orçamentária e financeira, seção de licitação, coordenação de obras e manutenção, seção de manutenção elétrica, seção de obras e manutenção de bens imóveis, seção de patrimônio, seção de transporte, seção de urbanização e paisagismo, seção de vigilância.
- e) e por fim, a macroatividade de suporte compreende atividades da coordenação de assistência ao estudante, biblioteca, coordenação de comunicação, cerimonial e eventos, coordenação inclusiva, coordenação de infraestrutura didático-pedagógica, coordenação de registros escolares, coordenação pedagógica, secretaria de educação superior.

Já foi visto que o método ABC afirma que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os objetos de custos (no caso em análise, são os cursos de licenciatura do *campus* Barbacena), em sua realização, consomem essas atividades. Logo, deve-se identificar quais contas devem ser consideradas no processo de apuração dos custos, seus direcionadores e quais setores fornecerão essas informações.

Ribeiro (2015) aborda que direcionador é o fator que indica a relação entre o consumo do recurso e a atividade ou entre as atividades e os produtos; o autor classifica os direcionadores em dois tipos, os de primeiro e segundo estágio. Os direcionadores de primeiro estágio ou direcionadores de recursos são utilizados para a alocação dos custos às atividades e os direcionadores de segundo estágio, também denominados direcionadores de atividades, são

usados para a alocação dos custos acumulados nas atividades para os produtos, indicando como os produtos consomem as atividades. O Quadro 9 demonstra as contas que devem ser consideradas na apuração dos custos nos cursos de licenciatura e os seus direcionadores de primeiro estágio:

Quadro 9 – Contas de apuração dos custos dos cursos de licenciatura

(continua)

<b>Contas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Direcionadores</b>	<b>Fonte de Dados</b>
<b>Salário</b>	<b>Salários e benefícios dos servidores</b>		
Docentes do Curso	Professores em exercício em sala de aula que ministram aulas para o curso	Horas/aula	Relatórios da Coordenação Pedagógica, Folha de Pagamentos e portal da transparência do governo federal
Técnicos Administrativos em Educação	Servidores envolvidos nas atividades-fim, meio e de suporte da instituição	Número de alunos por turma	Chefia de Gabinete, Folha de Pagamentos e portal da transparência do governo federal
<b>Serviços de Funcionamento e Manutenção da Unidade</b>	<b>Serviços contratados pela Instituição</b>		
Energia Elétrica	Tarifa de consumo de Energia Elétrica	Distribuição entre os números de usuários do prédio	Consultas ao Siafi e processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
Água e Esgoto	Tarifa de fornecimento de água e coleta de esgoto	Distribuição entre os números de usuários do prédio	Consultas ao Siafi e processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
Telefone	Tarifa dos serviços de telefonia	Distribuição entre os números de usuários	Consultas ao Siafi e processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal

Quadro 9 – Contas de apuração dos custos dos cursos de licenciatura

(continuação)

<b>Contas</b>	<b>Descrição</b>	<b>Direcionadores</b>	<b>Fonte de Dados</b>
Serviços de Limpeza	Despesa com contratação de serviços terceirizados de limpeza	Distribuição da área ocupada (m <sup>2</sup> ) por cada curso	Consultas ao Siafi e processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
Serviços de Vigilância	Despesa com contratação de serviços terceirizados de segurança patrimonial	Distribuição da área ocupada (m <sup>2</sup> ) por cada curso	Consultas ao Siafi e processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
Serviços de Portaria	Despesa com contratação de serviços terceirizados de porteiro	Distribuição entre os números de usuários	Consultas ao Siafi e processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
Serviços de Mão de Obra e Manutenção	Despesa com contratação de serviços terceirizados de mão de obra e manutenção predial	Distribuição área ocupada (m <sup>2</sup> ) por cada curso	Consultas ao Siafi, processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
<b>Despesas sociais</b>	<b>Despesas sociais dos alunos da licenciatura</b>		
Assistência social	Bolsas de assistência social para alunos carentes	Valor unitário da cada benefício	Consultas ao Siafi e Relatórios do Setor de Assistência Estudantil
<b>Despesas de Bens Permanentes</b>	<b>Despesas de capital realizadas por cada curso de licenciatura da Instituição</b>		
Depreciação	Despesas com depreciação do período	Depreciação dos bens de cada curso	Relatórios do Setor de Patrimônio, SIGA.
<b>Outras despesas</b>	<b>Outras despesas relacionadas às atividades acadêmicas da licenciatura</b>		
Estágios remunerados	Despesas com estágio remunerado	Valor de cada estágio remunerado por curso de licenciatura	Relatórios Internos da Diretoria de Ensino

Quadro 9 – Contas de apuração dos custos dos cursos de licenciatura

(conclusão)

Contas	Descrição	Direcionadores	Fonte de Dados
Seguro de vida para alunos e estagiários	Despesas com seguro de vida para alunos e estagiários do <i>campus</i> Barbacena	Número de usuários atendidos	Relatórios da Coordenação de Assistência ao educando, processos de fiscalização do Setor de Contratos e portal da transparência do governo federal
Projetos de pesquisa	Despesa com Pesquisa de Projetos	Distribuição das despesas com pesquisas e projetos por curso de licenciatura	Relatórios Internos da Diretoria de Pesquisa
Projetos de extensão	Despesas com projetos de extensão	Distribuição das despesas com projetos de extensão por curso de licenciatura	Relatórios Internos da Diretoria de Extensão

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados do Quadro 9 foram obtidos a partir de entrevistas com servidores, técnicos administrativos e professores, que lidam direta ou indiretamente com o objeto de estudo em análise. Na seleção dos direcionadores dos recursos, foram consideradas a aplicabilidade prática e a facilidade de mensuração dos custos.

No processo de mapeamento das atividades também foram realizadas entrevistas com o pessoal que executa as atividades por departamento/setor. Assim, foram eleitas as atividades mais expressivas e desprezadas as demais; aquelas mais relevantes são as que justificam a existência dos setores. Após essa categorização, estabeleceu-se então que os grandes grupos de atividades são apoio, meio e fim.

A atividade-fim é a principal atividade que está sendo custeada; relaciona-se ao produto final ofertado pela instituição, abrangendo o ensino, a pesquisa e a extensão. Neste estudo, também são denominadas de atividades-primárias.

A atividade-meio acontece para que a atividade-fim seja desempenhada de maneira efetiva; ela serve de suporte para que a atividade principal seja realizada da melhor forma. Esse tipo de atividade contribui para o funcionamento e organização da instituição; como exemplos, pode-se citar as secretarias acadêmicas, coordenação pedagógica, coordenação de



assistência ao educando, ou seja, setores que atendem diretamente os alunos e assessora a execução de tarefas ligadas ao ensino, à pesquisa e à extensão.

As atividades de apoio são as atividades administrativas que acontecem paralelamente às atividades-fim, ou seja, são atividades ligadas à gestão estratégica da instituição, necessárias à execução de tarefas burocráticas, como auditoria, setor financeiro, setor de licitação, seção de contratos, entre outros. As atividades de apoio são necessárias à execução das atividades-fim e atividades-meio, pois são responsáveis pela manutenção e funcionamento da administração institucional; preocupam-se com o cumprimento das exigências legais no que tange a determinações trabalhista, contábil, fiscal, de compras, pessoal, pagamento de fornecedor, entre outros, além de se voltar para a manutenção, conservação e expansão da estrutura física do *campus*. Enfim, preocupa-se prioritariamente com a governabilidade da instituição. As atividades-meio e de apoio serão chamadas de atividades secundárias, pois colaboram indiretamente para a execução das atividades-fim.

Os responsáveis pelos setores destacaram, com base no Regimento Interno do *Campus* Barbacena, relacionado no Processo 23223.000325/2011-34, aprovado pela RESOLUÇÃO Nº 022/2011, de 03 de maio de 2011, as principais atividades desenvolvidas em seus setores. A identificação dessas atividades colabora na compreensão dos processos e da distribuição dos custos a cada atividade.

#### 4.4 APLICABILIDADE DO MODELO DE CUSTEIO ABC: O CUSTO DOS CURSOS DE LICENCIATURA

O detalhamento dos processos operacionais identifica o fluxo das atividades que produzem os produtos ou serviços. Nesta seção, buscando demonstrar a aplicabilidade do modelo proposto, utilizaram-se os cursos de licenciatura como área de análise e estudo.

De posse das principais contas, dos seus respectivos direcionadores e por meio do fornecimento dos dados dos setores relacionados e *sites* de domínio público, tem-se condições de relacionar o consumo dos cursos de licenciatura conforme Tabela 5.

Tabela 5 – Consumo de recursos do *campus* Barbacena em 2017

<b>Recursos</b>	<b>Consumo dos cursos de licenciatura</b>	
Remuneração dos docentes dos cursos de licenciatura	R\$ 3.053.721,51	21,30%
Remuneração TAE's	R\$ 9.111.919,17	63,55%
Energia Elétrica	R\$ 123.719,38	0,86%
Água e Esgoto	R\$ 354,67	0,000025%
Telefone	R\$ 6.533,24	0,05%
Serviços de Limpeza	R\$ 208.785,87	1,46%
Serviços de Vigilância	R\$ 231.904,26	1,62%
Serviços de Portaria	R\$ 68.719,70	0,48%
Serviços de Mão de Obra e Manutenção	R\$ 212.501,01	1,48%
Assistência social	R\$ 25.600,00	0,18%
Depreciação	R\$ 1.207.465,68	8,42%
Estágios remunerados	R\$ 29.946,79	0,21%
Seguro de alunos	R\$ 4.988,64	0,03%
Projetos de Pesquisa	R\$ 38.800,00	0,27%
Projetos de Extensão	R\$ 12.800,00	0,09%
<b>Total</b>	<b>R\$ 14.337.759,92</b>	<b>100%</b>

Fonte: SIAFI adaptado.

Uma vez identificados os recursos que os cursos de licenciatura do Instituto consomem, o próximo passo será distribuir os custos nas principais atividades, levantados no início do processo. Foram destacados três itens de recursos: pessoal, serviços de terceiros e material permanente. O cálculo do item pessoal considera a remuneração dos servidores envolvidos, proporcionalmente à carga horária dedicada para a execução de cada atividade. A consulta da remuneração foi realizada no portal da transparência do governo federal. O item serviços de terceiros foi levantado por meio de consultas ao SIAFI e portal de transparência do governo federal; consideraram-se as contas de energia elétrica, água e esgoto, serviços de vigilância, limpeza, mão-de-obra e manutenção, portaria e telefonia, sendo distribuídas de acordo com os direcionadores apresentados no Quadro 9. Já o item material permanente refere-se à depreciação, às despesas com itens duráveis como móveis e equipamentos, por exemplo, do ano de 2017, consultados no sistema interno, SIGA (Sistema Integrado de Gestão

Acadêmica). A Tabela 6 traz os recursos destinados às atividades de ensino do *campus* Barbacena em 2017.

Tabela 6 – Recursos investidos nas atividades de ensino do *campus* Barbacena em 2017

<b>Atividades Primárias de Ensino</b>				
<b>Atividades</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Material Permanente</b>	<b>Total</b>
Desenvolver o ensino	R\$ 241.830,80	R\$ 239.895,48	R\$ 17.838,82	<b>R\$ 499.565,10</b>
Ministrar aulas	R\$ 2.114.891,43	R\$ 213.240,42	R\$ 111.492,64	<b>R\$ 2.439.624,49</b>
Participar de comissões, reuniões e colegiados	R\$ 248.810,76	R\$ 53.310,11	R\$ 11.892,55	<b>R\$ 314.013,42</b>
Executar outras funções	R\$ 124.405,38	R\$ 26.655,05	R\$ 7.432,84	<b>R\$ 158.493,27</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.729.938,37</b>	<b>R\$ 533.101,06</b>	<b>R\$148.656,85</b>	<b>R\$ 3.411.696,28</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

As principais atividades desenvolvidas pelo ensino foram selecionadas em reunião com o atual diretor de ensino do *campus* Barbacena. Para melhor compreensão, sinteticamente, pode-se descrever como funcionam essas atividades demonstradas no Quadro 10:

Quadro 10 – Descrição das atividades desenvolvidas pelo ensino

<b>Desenvolver o ensino</b> relaciona-se a participar do planejamento, implantação e avaliação das ações e políticas de ensino, no <i>campus</i> Barbacena;
<b>Ministrar aulas</b> compreende atividades de dar aulas, acompanhar e avaliar o processo de ensino-aprendizagem;
<b>Participar de comissões, reuniões e colegiados</b> refere-se à busca contínua da melhoria do ensino, incentivo e promoção de ações que venham a contribuir para o crescimento, o fortalecimento e o desenvolvimento acadêmico do ensino no <i>campus</i> Barbacena;
<b>Executar outras funções</b> que, por sua natureza, sejam-lhes afins ou lhe tenham sido atribuídas refere-se à execução de outras atividades ligadas ao ensino (exemplos: orientação e participação em banca de TCC, participação em bancas, correção de provas em processo seletivo, elaboração de questões para processo seletivo, orientação e acompanhamento de estágio, coordenação de laboratórios, setores).

Fonte: Regimento interno do *campus* Barbacena (adaptado).

Outras despesas relacionadas ao ensino são aquelas destinadas ao seguro de vida dos alunos. A Tabela 7 mostra o consumo com seguro de vida distribuído por curso de licenciatura em 2017.

Tabela 7 – Despesas com seguro de vida de alunos por curso de licenciatura em 2017

<b>Cursos de Licenciatura</b>	<b>Despesas com seguro de vida</b>	
Ciências Biológicas	R\$	1.826,58
Educação Física	R\$	1.705,96
Química	R\$	1.456,10
<b>Total</b>	<b>R\$</b>	<b>4.988,64</b>

Fonte: SIAFI adaptado.

O gasto com seguro de vida é o mesmo por aluno em todos os cursos da instituição; a diferença entre os cursos de licenciatura se dá pelo número de alunos matriculados em cada curso.

A Tabela 8 traz em detalhes o investimento em pesquisa do *campus* Barbacena em 2017, distribuídos em suas atividades mais relevantes.

Tabela 8 – Recursos investidos nas atividades de pesquisa do *campus* Barbacena em 2017

<b>Atividades Primárias de Pesquisa</b>				
<b>Atividades</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Material Permanente</b>	<b>Total</b>
Desenvolver pesquisa	R\$ 220.683,38	R\$ 13761,25	R\$ 9.154,13	<b>R\$ 243.598,76</b>
Participar de reuniões	R\$ 57.319,58	R\$ 3175,67	R\$ 2.496,58	<b>R\$ 62.991,83</b>
Organizar eventos relacionados à iniciação científica	R\$ 63.006,27	R\$ 2540,54	R\$ 1.386,99	<b>R\$ 66.933,80</b>
Coordenar a capacitação de técnicos e professores	R\$ 55.170,84	R\$ 1693,69	R\$ 832,19	<b>R\$ 57.696,72</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 396.180,07</b>	<b>R\$ 21.171,15</b>	<b>R\$ 13.869,89</b>	<b>R\$ 431.221,11</b>

Fonte: elaborado pela autora

A atividade de desenvolver pesquisa é a que mais consome recursos, representando mais da metade do total destinado à pesquisa. O Quadro 11 descreve as atividades mais relevantes exercidas pela pesquisa:

Quadro 11 – Descrição das atividades desenvolvidas pela pesquisa

<b>Desenvolver pesquisa</b> refere-se a planejar, superintender, coordenar, fomentar e acompanhar as atividades e políticas de pesquisa, inovação e pós-graduação no âmbito do <i>campus</i> Barbacena;
<b>Participar de reuniões</b> compreende atividades que buscam o desenvolvimento dos projetos de pesquisa, de empreendedorismo e de inovação, bem como a oferta de cursos de pós-graduação; atuar no planejamento estratégico e operacional do <i>campus</i> Barbacena, com vistas à definição das prioridades na área de pesquisa, inovação e pós-graduação;
<b>Organizar eventos relacionados à iniciação científica</b> refere-se a manter relações de intercâmbio com as instituições responsáveis pelas políticas de fomento à pesquisa e captação de recursos, para o desenvolvimento nas áreas de recursos humanos, ciência e tecnologia; promover e supervisionar a divulgação, junto às comunidades interna e externa, dos resultados obtidos pelas pesquisas; supervisionar a participação de pesquisadores da Instituição em programas de pesquisas, envolvendo intercâmbio e/ou cooperação técnica entre instituições congêneres;
<b>Coordenar a capacitação de técnicos e professores</b> refere-se a planejar e articular a execução das políticas de pesquisa, inovação e pós-graduação, em consonância com as diretrizes emanadas do MEC, tanto em relação à oferta como também à capacitação do quadro de servidores, além de supervisionar a participação de pesquisadores da Instituição em programas de pesquisas, envolvendo intercâmbio e/ou cooperação técnica entre instituições congêneres.

Fonte: Regimento interno do *campus* Barbacena adaptado.

A diretoria de pesquisa também informou os valores destinados a projetos de pesquisa no ano de 2017 por curso de licenciatura, como mostra a Tabela 9.

Tabela 9 – Valor pago em pesquisa por curso de licenciatura em 2017

Licenciaturas	Quantidade de Bolsas	Valor unitário	Valor pago em bolsas de pesquisa	Percentual
<b>Ciências Biológicas</b>	22	R\$ 400,00	R\$ 8.800,00	23%
<b>Educação Física</b>	7	R\$ 400,00	R\$ 2.800,00	7%
<b>Química</b>	68	R\$ 400,00	R\$ 27.200,00	70%
<b>Total</b>	<b>97</b>	<b>—</b>	<b>R\$ 38.800,00</b>	<b>100%</b>

Fonte: Diretoria de pesquisa adaptado.

O curso de licenciatura em Química obteve 70% das bolsas de pesquisas dos cursos de licenciatura em 2017; o curso de licenciatura em Ciências Biológicas; 23%; e a licenciatura em Educação Física apresentou apenas sete bolsistas de um total de 97 bolsas, representando 7%.

A Tabela 10 mostra os recursos voltados às atividades de extensão *campus* Barbacena em 2017.

Tabela 10 – Recursos investidos nas atividades de extensão do *campus* Barbacena em 2017

<b>Atividades Primárias de Extensão</b>				
<b>Atividades</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Material Permanente</b>	<b>Total</b>
Desenvolver extensão	R\$ 47.928,92	R\$ 4.058,23	R\$ 8.933,75	<b>R\$ 60.920,90</b>
Criar mecanismos para integração permanente da Escola/Empresa/Comunidade	R\$ 85.525,05	R\$ 1129,15	R\$ 1.266,32	<b>R\$ 87.920,52</b>
Proporcionar estágio aos discentes	R\$ 246.135,12	R\$ 2557,00	R\$ 3.495,76	<b>R\$ 252.187,88</b>
Promover políticas de assistência social ao discente	R\$ 92.372,69	R\$ 640,97	R\$ 2.166,85	<b>R\$ 95.180,51</b>
Conduzir ações de saúde	R\$ 609.827,49	R\$ 13958,12	R\$ 8.860,07	<b>R\$ 632.645,68</b>
Promover as diversas formas de manifestações artísticas e culturais, locais e regionais	R\$ 107.141,61	R\$ 1129,15	R\$ 54.091,61	<b>R\$ 162.362,37</b>
Promover a orientação do educando	R\$ 230.198,92	R\$ 1421,42	R\$ 2.375,86	<b>R\$ 233.996,20</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 1.419.129,80</b>	<b>R\$ 24.894,04</b>	<b>R\$ 81.190,22</b>	<b>R\$ 1.736.195,60</b>

Fonte: Elaborado pela autora

O gasto com pessoal é bem mais expressivo do que serviços de terceiros e material permanente nas atividades de extensão. O Quadro 12 detalha as principais atividades exercidas pela extensão.

Quadro 12 – Descrição das atividades desenvolvidas pela extensão

<b>Desenvolver extensão</b> refere-se a planejar, superintender, coordenar, fomentar e acompanhar as atividades e políticas de extensão, relacionadas com a sociedade e assistência aos discentes;
<b>Criar mecanismos para integração permanente da Escola/Empresa/Comunidade</b> volta-se ao apoio de programas que atendam à comunidade local e regional, visando à melhoria da qualidade de vida das suas populações;
<b>Proporcionar estágio aos discentes</b> refere-se a práticas nas suas diversas modalidades, em locais que tenham condições de oferecer aos discentes experiências profissionais e/ou de desenvolvimento sociocultural ou científico;
<b>Promover políticas de assistência social ao discente</b> visa ao atendimento de aspectos sociais, econômicos, culturais, de saúde e pedagógicos;
<b>Conduzir ações de saúde</b> refere-se ao planejamento, à execução e à avaliação de ações de saúde no âmbito do <i>campus</i> Barbacena;
<b>Promover as diversas formas de manifestações artísticas e culturais, locais e regionais</b> refere-se ao desenvolvimento da cultura nas áreas de linguagens, códigos e suas tecnologias, junto ao corpo discente, promover ações artísticas e culturais que integrem a escola à comunidade local e regional;
<b>Promover a orientação do educando</b> relaciona-se à promoção de ações que propiciem o desenvolvimento integral dos discentes e de projetos que estimulem as relações interpessoais e o desenvolvimento integral do educando;

Fonte: Regimento interno do *campus* Barbacena (adaptado)

As atividades de extensão compreendem também projetos que fornecem bolsas aos alunos participantes. A Coordenação de Relações Institucionais forneceu as informações sobre valor destinado aos projetos de extensão do ano de 2017, por curso de licenciatura, conforme Tabela 11.

Tabela 11 – Valor pago em bolsas de extensão por curso de licenciatura em 2017

<b>Bolsas de Extensão</b>	<b>Ciências Biológicas</b>	<b>Educação Física</b>	<b>Química</b>	<b>TOTAL</b>
<b>PIAEX</b>	R\$ 800,00	R\$ 1.600,00	R\$ 800,00	R\$ 3.200,00
<b>Projetos Cooperativos</b>	R\$ 0,00	R\$ 4.800,00	R\$ 4.800,00	R\$ 9.600,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 800,00</b>	<b>R\$ 6.400,00</b>	<b>R\$ 5.600,00</b>	<b>R\$ 12.800,00</b>

Fonte: Coordenação de Relações Institucionais adaptado.

O curso de Educação Física foi o que obteve mais investimento em bolsas de extensão, comparado às outras licenciaturas em 2017. Outro importante atendimento realizado pela extensão é o programa de atendimento aos estudantes em baixa condição socioeconômica, em consonância com as diretrizes da Assistência Estudantil (PORTARIA-R 660/2015). As

modalidades ofertadas no *campus* Barbacena são: alimentação, manutenção, moradia e transporte.

A alimentação concede ao estudante bolsista o direito à alimentação gratuita no refeitório do *campus* por um período de 12 (doze) meses. A modalidade manutenção refere-se ao suporte financeiro no valor de R\$ 220,00 (duzentos reais) mensais para contribuir com a permanência nas demandas não atendidas pelas demais modalidades do programa e no atendimento de suas necessidades básicas, por meio da complementação das despesas nas seguintes áreas: apoio pedagógico (material didático específico do curso – o que inclui livros e cópias de conteúdos –, cursos complementares extracurriculares, uniforme); inclusão digital, acesso às tecnologias da informação; cultura e esporte; apoio a pais-estudantes (como creche) e saúde. A moradia concede ao estudante bolsista, até 12 (doze) meses letivos, o suporte financeiro no valor de R\$ 230,00 (duzentos e trinta reais) mensais para custear o gasto com moradia do estudante que passa a residir na cidade de Barbacena para realizar seus estudos. E, por fim, a modalidade transporte fornece ao estudante bolsista o apoio financeiro de R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) mensais, por um período de até 12 (doze) meses letivos, para custear o gasto com transporte coletivo municipal ou intermunicipal para cidades circunvizinhas no deslocamento diário entre sua residência e o *campus* (Edital 01/2017 de Assistência Estudantil do *campus* Barbacena, 2017).

A Tabela 12 mostra detalhadamente o quantitativo de bolsistas do Programa de Assistência Social por curso de licenciatura; o valor unitário das bolsas e o valor total dessas são discriminados por tipo de bolsa assistencialista do ano de 2017.

Tabela 12 – Bolsistas de assistência estudantil dos cursos de licenciatura em 2017

Cursos de Licenciatura	Alimentação		Manutenção			Moradia			Transporte		
	Número de Bolsistas	Valor	Número de Bolsistas	Valor Unitário	Valor Total	Número de Bolsistas	Valor Unitário	Valor Total	Número de Bolsistas	Valor Unitário	Valor Total
Ciências Biológicas	7	*2	25	220	R\$ 5.500,00	5	R\$230,00	R\$ 1.150,00	8	R\$ 150,00	R\$ 1.200,00
Educação Física	63	*	36	220	R\$ 7.920,00	15	R\$ 230,00	R\$ 3.450,00	17	R\$ 150,00	R\$ 2.550,00
Química	8	*	15	220	R\$ 3.300,00	1	R\$ 230,00	R\$ 230,00	2	R\$ 150,00	R\$ 300,00
<b>Total</b>	<b>78</b>	<b>*</b>	<b>76</b>	<b>220</b>	<b>R\$ 16.720,00</b>	<b>21</b>	<b>R\$ 230,00</b>	<b>R\$ 4.830,00</b>	<b>27</b>	<b>R\$ 150,00</b>	<b>R\$ 4.050,00</b>

Fonte: Site institucional *campus* Barbacena adaptado.

<sup>2</sup> Valor em análise pela equipe do refeitório, ainda não calculado.



A seção de alimentação e nutrição (SAN) atualmente não mede o valor da refeição por aluno. A coordenação da SAN, atendendo à solicitação da administração geral do Instituto, informou que os servidores que atuam nesse setor iniciaram os trabalhos de levantamento do custo de cada refeição, a fim de identificar se é mais vantajoso financeiramente para a instituição produzir ou terceirizar a produção dos alimentos. Após a concretização desse trabalho, o sistema de custos terá mais uma informação relevante para compor os custos dos alunos dos cursos de licenciatura.

Na Tabela 13 demonstram-se os valores das bolsas de assistência estudantil por curso de licenciatura em 2017.

Tabela 13 – Valores das bolsas de assistência estudantil por curso de licenciatura em 2017

<b>Bolsas Assistência Estudantil</b>	<b>Ciências Biológicas</b>	<b>Educação Física</b>	<b>Química</b>	<b>Total</b>
<b>Manutenção</b>	R\$ 5.500,00	R\$ 7.920,00	R\$ 3.300,00	<b>R\$ 16.720,00</b>
<b>Moradia</b>	R\$ 1.150,00	R\$ 3.450,00	R\$ 230,00	<b>R\$ 4.830,00</b>
<b>Transporte</b>	R\$ 1.200,00	R\$ 2.550,00	R\$ 300,00	<b>R\$ 4.050,00</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 7.850,00</b>	<b>R\$ 13.920,00</b>	<b>R\$ 3.830,00</b>	<b>R\$ 25.600,00</b>

Fonte: Site institucional *campus* Barbacena adaptado.

A Tabela 13 mostra que o curso de Educação Física tem mais alunos beneficiados nas bolsas de manutenção, moradia e transporte, compreendendo mais da metade dos recursos investidos em assistência social nos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena.

Os estágios remunerados do *campus* Barbacena é outro processo que fica sob o cuidado da extensão. A Tabela 14 separa por curso de licenciatura o valor despendido em estágios no ano de 2017.

Tabela 14 – Valor pago em estágios por curso de licenciatura em 2017

<b>Licenciaturas</b>	<b>Valor pago em estágios</b>
Ciências Biológicas	R\$ 3.813,33
Educação Física	R\$ 5.386,80
Química	R\$ 10.746,66
<b>Total</b>	<b>R\$ 29.946,79</b>

Fonte: Gestão de Pessoas adaptado.

O curso de licenciatura em Educação Física é o que mais consome recursos com estágios entre as licenciaturas do *campus* e a licenciatura em Ciências Biológicas tem o menor valor pago em estágios.

A Tabela 15, a seguir, evidencia as atividades secundárias de administração; essas atividades servem de apoio às atividades-fim, ou seja, colaboram para o funcionamento das atividades primárias.

Tabela 15 – Recursos investidos nas atividades secundárias de administração

(continua)

<b>Atividades Secundárias de Administração</b>				
<b>Atividades</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Material Permanente</b>	<b>Total</b>
Administrar o IF Sudeste MG	R\$ 350.755,71	R\$ 3081,87	R\$ 5.781,36	<b>R\$ 359.618,94</b>
Auxiliar a Administração Geral no encaminhamento e solução de problemas administrativos	R\$ 168.871,13	R\$ 1129,15	R\$ 1132,99	<b>R\$ 171.133,27</b>
Realizar as atividades e políticas de administração	R\$ 345.904,71	R\$ 9594,31	R\$ 5.805,24	<b>R\$ 361.304,26</b>
Realizar serviços de protocolo	R\$ 90.640,28	R\$ 1129,15	R\$ 1133,00	<b>R\$92.902,43</b>
Efetuar folha de pagamento, registros e manter atualizados documentos	R\$ 235.288,14	R\$ 11699,82	R\$ 13.419,75	<b>R\$ 260.407,71</b>
Efetuar a auditoria interna	R\$ 104.217,95	R\$ 989,67	R\$ 1.812,95	<b>R\$107.020,57</b>
Realizar a pesquisa institucional	R\$ 79.496,90	R\$ 4895,11	R\$ 1.240,40	<b>R\$ 85.632,41</b>
Efetuar serviços de cerimonial e comunicação	R\$ 124.907,60	R\$ 2593,69	R\$ 5.968,66	<b>R\$ 133.469,95</b>
Desenvolver serviços de psicologia	R\$ 214.638,08	R\$ 2955,70	R\$ 4.537,25	<b>R\$ 222.131,03</b>
Efetuar o desenvolvimento institucional	R\$ 545.871,52	R\$ 5144,26	R\$ 31.891,11	<b>R\$ 582.906,89</b>
Desenvolver serviços de tecnologia da informação	R\$ 418.159,06	R\$ 7947,17	R\$ 88.595,04	<b>R\$ 514.701,27</b>
Executar serviços de obras e manutenção	R\$ 292.346,34	R\$ 18604,08	R\$ 9.429,19	<b>R\$ 320.379,61</b>

Tabela 15 – Recursos investidos nas atividades secundárias de administração

(conclusão)

<b>Atividades Secundárias de Administração</b>				
<b>Atividades</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Material Permanente</b>	<b>Total</b>
Efetuar a administração financeira e orçamentária	R\$ 288.017,31	R\$ 7209,84	R\$ 7.405,99	<b>R\$ 302.633,14</b>
Efetuar serviços contábeis	R\$ 191.770,52	R\$ 3374,14	R\$ 3.563,37	<b>R\$ 198.708,03</b>
Executar serviços de licitação	R\$ 454.915,09	R\$ 6495,94	R\$ 5.967,49	<b>R\$ 467.378,52</b>
Exercer o controle sobre os contratos terceirizados	R\$ 192.528,19	R\$ 2773,10	R\$ 9.059,90	<b>R\$ 204.361,19</b>
Controlar almoxarifado	R\$ 89.975,48	R\$ 27351,39	R\$ 6.232,50	<b>R\$ 123.559,37</b>
Controlar patrimônio	R\$ 257.298,97	R\$ 5353,48	R\$ 20.613,61	<b>R\$ 283.266,06</b>
Controlar as atividades de transporte	R\$ 246.373,48	R\$ 38675,89	R\$ 497.155,90	<b>R\$ 782.205,27</b>
Exercer a vigilância	R\$ 275.938,20	R\$ 4433,55	R\$ 1.458,82	<b>R\$ 281.830,57</b>
Executar a urbanização e o paisagismo	R\$ 134.442,65	R\$ 850,19	R\$ 2.114,50	<b>R\$ 137.407,34</b>
<b>Total</b>	<b>R\$5.102.357,31</b>	<b>R\$ 166.281,50</b>	<b>R\$ 724.319,02</b>	<b>R\$ 5.992.957,83</b>

Fonte: Elaborado pela autora

O gasto com pessoal apresenta um valor expressivo nas atividades administrativas, se comparado aos itens serviços de terceiros e material permanente, representando 85%. O gasto com serviços de terceiros representa apenas 3%, devido ao fato de utilizarem um espaço reduzido para execução de suas atividades.

Sinteticamente, podem-se descrever as principais características das atividades desenvolvidas pela administração, conforme Quadro 13. Essas são reguladas pelo regimento interno do *campus* Barbacena:

Quadro 13 – Descrição das atividades desenvolvidas pela administração

(continua)

<p><b>Administrar o IF Sudeste MG <i>campus</i> Barbacena</b> compreende as atividades de ordenar despesas, propor, acompanhar, supervisionar e avaliar a execução dos planos, programas e projetos do <i>campus</i>, planejar, executar, coordenar e supervisionar as políticas de ensino, pesquisa, extensão e administração do <i>campus</i> Barbacena, em articulação com as Pró-Reitorias e Diretorias Sistêmicas; propor ao Reitor a nomeação/designação e exoneração/dispensa dos ocupantes de cargos de direção e funções gratificadas, no âmbito do <i>campus</i>; zelar pelo cumprimento das leis e normas, das decisões legais superiores, bem como pelo bom desempenho das atividades do <i>campus</i>; representar o <i>campus</i> Barbacena nos foros específicos da área, quando se fizer necessário;</p>
<p><b>Auxiliar a Administração Geral</b> no encaminhamento e solução de problemas administrativos compreende divulgar, no âmbito do <i>campus</i> Barbacena, as determinações do Diretor Geral, assistir ao Diretor Geral em sua representação política, social e administrativa, preparar a pauta das reuniões e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas</p>
<p><b>Realizar as atividades e políticas de administração</b> relaciona-se ao planejamento, coordenação, fomento e acompanhamento das atividades de execução da administração e controle de arquivos.</p>
<p><b>Realizar serviços de protocolo</b> compreende as atividades ligadas à organização e atualização de arquivos referentes à correspondência e aos atos oficiais</p>
<p><b>Efetuar folha de pagamento, registros e manter atualizados, nos assentamentos funcionais, os documentos exigidos na legislação</b> refere-se a atividades de executar e acompanhar, junto ao sistema SIAPE, a folha de pagamento mensal referente aos servidores ativos, inativos, beneficiários de pensão e controle de frequência, férias, licenças e outros afastamentos dos servidores do <i>campus</i> Barbacena, gerando dados para a elaboração da folha de pagamento de pessoal</p>
<p><b>Efetuar a auditoria interna</b> refere-se a atividades como análise dos procedimentos, rotinas e controles internos, avaliação da eficiência e a eficácia na aplicação e utilização dos recursos públicos, exame dos registros contábeis do <i>campus</i> Barbacena; orientação aos diversos setores do <i>campus</i> Barbacena, visando à eficiência e eficácia dos controles para melhor racionalização de programas e atividades.</p>
<p><b>Realizar a pesquisa institucional</b> refere-se à comunicação entre o <i>campus</i> e o INEP.</p>
<p><b>Efetuar serviços de cerimonial e comunicação</b> refere-se a planejar e organizar o cerimonial de todas as solenidades oficiais do <i>campus</i> Barbacena; promoção e permanente divulgação das ações institucionais e eventos internos, por meio das variadas formas de mídia, visando à consolidação da imagem institucional perante a sociedade; execução de outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas</p>
<p><b>Desenvolver serviços de psicologia</b> compreende atividades de apoio e assessoramento do <i>campus</i> Barbacena nas áreas de desenvolvimento educacional e psicologia do trabalho e organizacional</p>
<p><b>Efetuar o desenvolvimento institucional</b> compreende planejar, superintender, coordenar, fomentar e acompanhar as atividades e políticas de desenvolvimento e a articulação entre as Diretorias do <i>campus</i> Barbacena</p>
<p><b>Desenvolver serviços de tecnologia da informação</b> relaciona-se à gerência do sítio eletrônico, aplicações dinâmicas <i>Web</i> e <i>Intranet</i> do <i>Campus</i> Barbacena, gerência do uso de <i>softwares</i>, suporte e implementação de rede física e lógica de distribuição de informação; e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas</p>
<p><b>Executar serviços de obras e manutenção</b> compreende a execução e supervisão de obras e manutenção de bens imóveis, no âmbito do <i>campus</i> Barbacena, e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas</p>
<p><b>Efetuar a administração financeira e orçamentária</b> refere-se a acompanhar a execução das atividades relativas à aplicação dos recursos financeiros e créditos orçamentários, bem como a descentralização de crédito, na aquisição de materiais e serviços, visando atender às solicitações provenientes dos diversos setores do <i>campus</i> Barbacena e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas.</p>

## Quadro 13 – Descrição das atividades desenvolvidas pela administração

(conclusão)

<b>Efetuar serviços contábeis</b> compreende atividades relacionadas à conformidade contábil dos lançamentos efetuados no Sistema de Administração Financeira – SIAFI; promover a análise, acertos e conciliação de contas em geral, conferindo saldos, localizando e retificando possíveis erros; elaborar e manter atualizados relatórios contábeis; elaborar e contribuir com a confecção das declarações fiscais e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas.
<b>Executar serviços de licitação</b> refere-se a elaborar e executar todas as modalidades de licitação, de acordo com a legislação vigente, promover a divulgação de atos relativos à licitação e elaborar mapa mensal de aquisição de material e contratação de serviços, montar e executar processos de compras e serviços e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas
<b>Exercer o controle sobre os contratos terceirizados</b> refere-se à elaboração, ao acompanhamento de prazos e registro dos contratos de aquisição de produtos e serviços terceirizados
<b>Controlar almoxarifado</b> compreende atividades como conferir e inspecionar todo o material adquirido, face às especificações de compras, bem como atuar junto aos fornecedores, quando necessário; receber, cadastrar, classificar, armazenar devidamente e controlar as quantidades dos materiais adquiridos e em estoque e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas.
<b>Controlar patrimônio</b> compete controlar, classificar, registrar e manter atualizado o cadastro dos bens, materiais permanentes e imóveis do <i>campus</i> Barbacena; registrar toda e qualquer cessão, alienação, permuta ou baixa de material permanente do <i>campus</i> Barbacena e controlar sua movimentação; realizar vistorias periódicas de inventário de bens e materiais permanentes do <i>campus</i> Barbacena, para a atualização dos registros, bem como para manutenção; e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas.
<b>Controlar as atividades de transporte</b> refere-se a controlar e executar as atividades de transporte e as relativas à guarda e manutenção dos veículos de responsabilidade do <i>campus</i> Barbacena; guardar, limpar, conservar, abastecer e controlar o uso dos veículos e executar outras funções que, por sua natureza, lhe sejam afins ou lhe tenham sido atribuídas.
<b>Exercer a vigilância refere-se a</b> zelar pelo material, instalações, mobiliários e outros bens, vigiar a entrada e saída de pessoas ou bens do <i>campus</i> Barbacena, funções estas que são exercidas por servidores efetivos ocupantes do cargo de vigilante.
<b>Executar a urbanização e paisagismo</b> relaciona-se à conservação e limpeza das áreas urbanas, produção e/ou aquisição de mudas para as atividades de urbanização e paisagismo do <i>campus</i> Barbacena.

Fonte: Regimento interno do *campus* Barbacena (adaptado)

As atividades de administração colaboram na organização, direção e controle da instituição.

A Tabela 16 mostra os recursos utilizados nas atividades secundárias, que servem de suporte a execução das atividades primárias:

Tabela 16 – Recursos investidos nas atividades secundárias de suporte

<b>Atividades Secundárias de Suporte</b>				
<b>Atividades</b>	<b>Pessoal</b>	<b>Serviços de Terceiros</b>	<b>Material Permanente</b>	<b>Total</b>
Efetuar a assistência estudantil	R\$ 653.260,97	R\$ 6522,56	R\$ 65.949,78	<b>R\$725.733,31</b>
Nortear ações de educação inclusiva	R\$ 45.867,65	R\$ 1198,89	R\$ 1.304,12	<b>R\$48.370,66</b>
Executar serviços pedagógicos	R\$ 414.118,59	R\$ 3540,24	R\$ 4.459,65	<b>R\$422.118,48</b>
Executar serviços de registro escolar	R\$ 155.957,67	R\$ 2397,78	R\$ 32.109,65	<b>R\$190.465,10</b>
Executar serviços de biblioteca	R\$ 336.621,18	R\$50.209,61	R\$ 29.867,66	<b>R\$416.698,45</b>
Exercer controle sobre a infraestrutura didático-pedagógica	R\$ 166.509,18	R\$ 4.071,54	R\$ 11.286,09	<b>R\$181.866,81</b>
Executar serviços de Secretaria de Educação Superior	R\$ 410.654,92	R\$ 12.340,79	R\$ 8.919,41	<b>R\$ 431.915,12</b>
Promover articulação de atividades em laboratórios	R\$ 335.044,97	R\$ 31784,94	R\$ 85.533,34	<b>R\$452.363,25</b>
<b>Total</b>	<b>R\$2.518.035,13</b>	<b>R\$112.066,35</b>	<b>R\$239.429,70</b>	<b>R\$2.869.531,18</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Dentre as atividades de suporte, efetuar a assistência estudantil é a que consome mais recursos; nortear ações de educação inclusiva é aquela que menos onera a instituição. O Quadro 14, a seguir, descreve o funcionamento das atividades de suporte.

Quadro 14 – Descrição das atividades de suporte desenvolvidas

<b>Efetuar a assistência estudantil</b> visa a promover e coordenar políticas de assistência ao discente, no âmbito do <i>campus</i> Barbacena, atendendo aos aspectos sociais, econômicos, culturais, de saúde e pedagógicos;
<b>Nortear ações de educação inclusiva</b> refere-se a mediar a educação inclusiva no âmbito do <i>campus</i> Barbacena; elaborar e implementar o Programa de Educação Inclusiva, no sentido de viabilizar os recursos necessários ao atendimento dos discentes e orientar práticas educativas sobre promoção, acesso e permanência, para fortalecer o processo de inclusão dos discentes com necessidades especiais, pertencentes a grupos étnico-raciais e a demais grupos historicamente discriminados;
<b>Executar serviços pedagógicos</b> abrange ações como planejar, acompanhar e avaliar atividades para implementação dos processos educacionais; participar da elaboração, execução e atualização dos Projetos Pedagógicos de Cursos, realizar estudos e pesquisas, com vistas a aprimorar a execução dos currículos de cursos; acompanhar e avaliar o processo educativo nos aspectos quantitativos e qualitativos e contribuir para o desenvolvimento do processo de avaliação da aprendizagem escolar e recuperação dos discentes com menor rendimento.
<b>Executar serviços de registro escolar</b> relaciona-se a acompanhar a vida acadêmica do discente, receber, processar e distribuir informações, desde o seu ingresso na instituição até a colação de grau, a expedição e p registro do diploma; e controlar os registros acadêmicos com segurança
<b>Executar serviços de biblioteca</b> refere-se a proporcionar aos servidores, discentes e comunidade em geral, o acesso a materiais e informações bibliográficas pertinentes aos conteúdos que compõem os cursos e as atividades de ensino, pesquisa e extensão desenvolvidas no <i>campus</i> Barbacena
<b>Exercer controle sobre a infraestrutura didático-pedagógica</b> refere-se a atividades como responsabilizar-se por prover, coordenar e controlar a utilização de recursos estruturais e de equipamentos didático-pedagógicos; responsabilizar-se pela reprodução de material gráfico e audiovisual, para as atividades de ensino e dispor de equipamentos de projeção de imagens, em salas apropriadas, como recursos de ensino-aprendizagem
<b>Executar serviços de Secretaria de Educação Superior</b> relaciona-se à elaboração de registros da caracterização socioeconômica e educacional dos discentes do <i>campus</i> Barbacena, com vistas ao seu atendimento, por meio de políticas e programas
<b>Coordenar o curso</b> relaciona-se a desenvolver ações políticas, administrativas, acadêmicas e institucionais; coordenar a elaboração, execução e atualização dos Projetos Pedagógicos dos Cursos sob sua responsabilidade, em consonância com o Projeto Político Pedagógico Institucional e legislação pertinente; manter atualizada e devidamente arquivada a documentação dos cursos sob sua competência; promover políticas e ações, juntamente com os demais setores competentes, que visem minimizar a repetência e a evasão discente e propor instrumentos e acompanhar o processo de avaliação didático-pedagógica dos docentes e discentes
<b>Chefiar o departamento</b> refere-se a conduzir a elaboração do Plano de Trabalho do Departamento, atribuindo encargos de ensino, pesquisa ou extensão aos servidores lotados no Departamento; propor ao CEPE-Barbacena a abertura de concursos ou provas de seleção de servidores e propor medidas de ordem didático- pedagógicas e administrativas às diretorias sistêmicas ou aos conselhos pertinentes, quando for o caso, e deliberar sobre aquelas de sua competência
<b>Promover articulação de atividades em laboratórios</b> refere-se ao apoio dado em aulas práticas em laboratórios, promovendo a articulação integrada das atividades em consonância com as áreas de conhecimentos.

Fonte: Regimento interno do *campus* Barbacena (adaptado)

Para melhor visualização das cinco atividades elencadas no processo de custeio, a Tabela 17 resume os valores dessas atividades por item de custo:

Tabela 17 – Custo das atividades primárias e secundárias do *campus* Barbacena

(continua)

Des- pesas	Itens de Custo	Valor	Atividades Primárias			Atividades Secundárias	
			Ensino	Pesquisa	Extensão	Administração	Suporte
Remuneração	Docentes (Licenciatura)	<b>R\$ 3.053.721,51</b>	R\$ 2.729.938,37	R\$ 275.854,22	R\$ 47.928,92	—	—
	TAE	<b>R\$ 9.111.919,17</b>	--	R\$ 120.325,85	R\$1.371.200,88	R\$5.102.357,31	R\$2.518.035,13
	Energia Elétrica	<b>R\$123.719,38</b>	R\$ 105.034,15	R\$ 544,23	R\$2.721,15	R\$9.796,14	R\$5.623,71
Serviços terceirizados para manutenção e funcionamento da instituição	Água e Esgoto	<b>R\$354,67</b>	R\$ 301,11	R\$1,56	R\$7,80	R\$28,08	R\$16,12
	Telefone	<b>R\$6.533,24</b>	R\$5.546,50	R\$28,74	R\$143,70	R\$517,32	R\$296,98
	Serviços de Limpeza	<b>R\$208.785,87</b>	R\$ 114.722,07	R\$6.486,39	R\$6.553,26	R\$48.101,82	R\$32.922,33
	Serviços de Vigilância	<b>R\$231.904,26</b>	R\$127.417,06	R\$7.205,16	R\$7.279,44	R\$53.432,08	R\$36.570,52
	Serviços de Portaria	<b>R\$68.719,70</b>	R\$58.341,42	R\$302,28	R\$1.511,40	R\$5.441,04	R\$3.123,56
	Serviços de Mão de Obra e Manutenção	<b>R\$212.501,01</b>	R\$116.750,07	R\$6.602,79	R\$6.670,00	R\$48.965,02	R\$33.513,13
	Assistência social	<b>R\$25.600,00</b>	--	--	R\$25.600,00	--	--
Permanentes	Depreciação	<b>R\$1.207.465,68</b>	R\$148.656,85	R\$ 13.869,89	R\$ 81.190,22	R\$ 724.319,02	R\$239.429,70
Outras despesas	Estágios remunerados	<b>R\$ 29.946,79</b>	—	—	R\$ 29.946,79	—	—
	Seguro de vida para alunos e estagiários	<b>R\$ 4.988,64</b>	R\$ 4.988,64	—	—	—	—



Tabela 17 – Custo das atividades primárias e secundárias do *campus* Barbacena

(conclusão)

Des- pesas	Itens de Custo	Valor	Atividades Primárias			Atividades Secundárias	
			Ensino	Pesquisa	Extensão	Administração	Suporte
	Projetos de pesquisa	<b>R\$38.800,00</b>	—	R\$38.800,00	—	—	—
	Projetos de extensão	<b>R\$12.800,00</b>	—	—	R\$12.800,00	—	—
<b>Total</b>		<b>R\$ 14.337.759,92</b>	<b>R\$ 3.411.696,24</b>	<b>R\$ 470.021,11</b>	<b>R\$ 1.593.553,56</b>	<b>R\$ 5.992.957,83</b>	<b>R\$ 2.869.531,18</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Torna-se importante dizer que, na remuneração dos docentes, foi considerada apenas a carga horária dedicada aos cursos de licenciaturas. Assim, os custos da remuneração da Tabela 17 equivalem ao salário dos docentes proporcionalmente à dedicação aos cursos de licenciatura em Ciências Biológicas, licenciatura em Educação Física e licenciatura em Química. Como o objeto da pesquisa é mensurar apenas o custo dos cursos de licenciatura e comprovar a viabilidade de implementação do modelo de custeio proposto, ficaria inviável (demandaria muito tempo e esforço desnecessário) consultar o salário dos outros professores individualmente no portal da transparência, em todos os meses de 2017, e realizar o cálculo proporcional à dedicação em cada curso ofertado pela instituição. Os demais dados foram considerados em sua totalidade e, na próxima etapa, serão distribuídos por fim aos cursos de licenciatura.

A Tabela 18 evidencia em reais e porcentagem a quantidade de recursos consumidos em atividades primárias e secundárias desenvolvidas nos cursos do IF Sudeste MG em 2017:

Tabela 18 – Síntese do custo das atividades primárias e secundárias

<b>Atividades</b>	<b>Custo das atividades</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Primárias</b>		
Ensino (Licenciaturas)	<b>R\$ 3.411.696,24</b>	24%
Pesquisa	<b>R\$ 470.021,11</b>	3%
Extensão	<b>R\$ 1.593.553,56</b>	11%
<b>Secundárias</b>		
Administração	<b>R\$ 5.992.957,83</b>	42%
Suporte	<b>R\$ 2.869.531,18</b>	20%
<b>Total</b>	<b>R\$ 14.337.759,92</b>	100%

Fonte: Elaborado pela autora

A Tabela 18 demonstra que a atividade de administração é a que mais consome recursos do Instituto, representando 42% dos custos; a atividade de suporte ao ensino aparece em segundo lugar, com 20%. A atividade de ensino, apesar de ser a principal atividade desenvolvida na instituição, aparece em terceiro no consumo de custos, tendo em vista que se considerou no cálculo apenas a remuneração dos docentes dedicada à licenciatura.

De posse da informação dos gastos das três principais macroatividades (ensino, pesquisa e extensão) e das atividades de suporte e apoio, procurando solucionar o problema de pesquisa, faz-se necessário construir uma nova dimensão dos custos e descobrir quanto de recursos é consumido por cada curso de licenciatura.

#### 4.4.1 Custo dos cursos de licenciatura

Após conhecer os custos das principais atividades, nesta seção dar-se-á o último passo no modelo de custeio ABC: aplicar o valor das atividades aos objetos de custeios dos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena.

Assim, as atividades que também têm seus direcionadores levaram por fim seus consumos aos objetos de custeio. A Tabela 19 mostra os recursos consumidos pelas atividades primárias e secundárias, distribuídos por cursos de licenciatura no ano de 2017.

Tabela 19 – Atividades e recursos em reais consumidos pelos cursos de licenciaturas em 2017

Licenciaturas em Ciências Biológicas						
	Atividades	Pessoal	Serviços de Terceiros	Material Permanente	Outros	Total
Primárias	Ensino	R\$1.041.419,27	R\$ 102.620,05	R\$ 41.623,92	R\$1.826,58 <sup>1</sup>	<b>R\$1.187.489,82</b>
	Pesquisa	R\$43.579,81	R\$2.328,83	R\$1.525,69	R\$8.800,00 <sup>2</sup>	<b>R\$56.234,33</b>
	Extensão	R\$118.774,39	R\$2.083,51	R\$6.795,23	R\$8.650,00 <sup>3</sup>	<b>R\$136.303,13</b>
Secundárias	Administração	R\$427.042,93	R\$ 13.916,97	R\$ 60.622,04	—	<b>R\$501.581,94</b>
	Suporte	R\$ 210.747,51	R\$9.379,42	R\$20.039,12	—	<b>R\$240.166,05</b>
<b>Total</b>		<b>R\$ 1.841.563,91</b>	<b>R\$130.328,78</b>	<b>R\$130.606,00</b>	<b>R\$19.276,58</b>	<b>R\$2.121.775,27</b>
Licenciatura em Educação Física						
	Atividades	Pessoal	Serviços de Terceiros	Material Permanente	Outros	Total
Primárias	Ensino	R\$725.182,92	R\$ 324.350,93	R\$ 77.301,56	R\$1.705,96 <sup>1</sup>	<b>R\$1.128.541,37</b>
	Pesquisa	R\$15.847,20	R\$ 846,85	R\$554,80	R\$2.800,00 <sup>2</sup>	<b>R\$20.048,85</b>
	Extensão	R\$110.930,79	R\$1.945,92	R\$6.346,49	R\$20.320,00 <sup>3</sup>	<b>R\$139.543,20</b>
Secundárias	Administração	R\$ 398.841,98	R\$12.997,92	R\$56.618,70	—	<b>R\$468.458,60</b>
	Suporte	R\$196.830,22	R\$8.760,02	R\$18.715,78	—	<b>R\$224.306,02</b>
<b>Total</b>		<b>R\$ 1.447.633,11</b>	<b>R\$348.901,64</b>	<b>R\$159.537,33</b>	<b>R\$24.825,96</b>	<b>R\$1.980.898,04</b>
Licenciatura em Química						
	Atividades	Pessoal	Serviços de Terceiros	Material Permanente	Outros	Total
Primárias	Ensino	R\$ 721.505,37	R\$ 101.141,42	R\$ 29.731,37	R\$1.456,10 <sup>1</sup>	<b>R\$853.834,26</b>
	Pesquisa	R\$138.663,02	R\$7.409,90	R\$4.854,46	R\$27.200,00 <sup>2</sup>	<b>R\$178.127,38</b>
	Extensão	R\$94.683,35	R\$1.600,91	R\$5.416,96	R\$9.430,00 <sup>3</sup>	<b>R\$111.131,22</b>
Secundárias	Administração	R\$ 340.425,73	R\$11.094,19	R\$48.326,06	—	<b>R\$399.845,98</b>
	Suporte	R\$168.001,15	R\$7.476,99	R\$15.974,58	—	<b>R\$191.452,72</b>
<b>Total</b>		<b>R\$1.463.278,62</b>	<b>R\$128.723,41</b>	<b>R\$104.303,43</b>	<b>R\$38.086,10</b>	<b>R\$1.734.391,56</b>

Legenda: 1 - seguro de vida de alunos; 2 - bolsas de pesquisas; 3- somatório de bolsas de assistência estudantil e bolsas de extensão.

Fonte: Elaborado pela autora

Os gastos com pessoal são maiores, representando 84% dos recursos consumidos, seguidos de serviços de terceiros (7,5%), material permanente (6%) e outros custos (2%).

A Tabela 20 traz a distribuição dos recursos utilizados por curso de licenciatura em 2017 do *campus* Barbacena separada em atividades primárias e secundárias e o total de cada uma dessas macroatividades.

Tabela 20 – Consumo das atividades pelos cursos de licenciatura em 2017

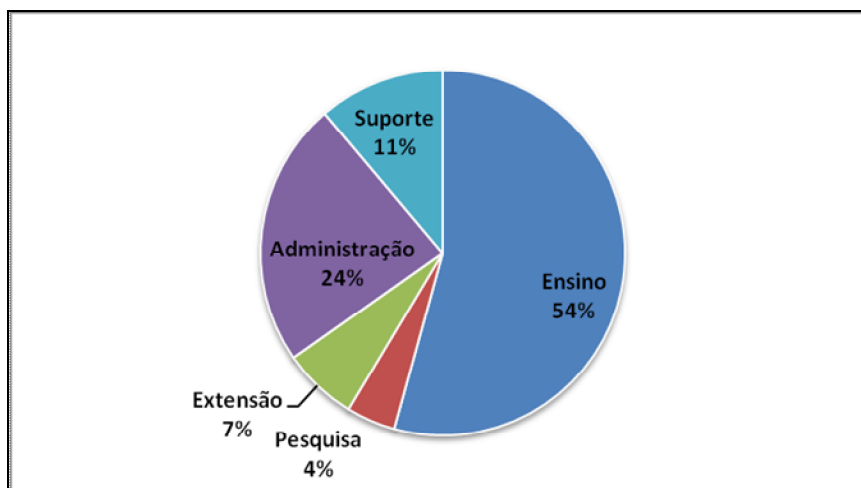
Licenciaturas	Atividades Primárias			Atividades Secundárias		Total
	Ensino	Pesquisa	Extensão	Administração	Suporte	
<b>Ciências Biológicas</b>	R\$ 1.187.489,82	R\$ 56.234,33	R\$ 136.303,13	R\$ 501.581,94	R\$ 240.166,05	<b>R\$ 2.121.775,27</b>
<b>Educação Física</b>	R\$ 1.128.541,37	R\$ 20.048,85	R\$ 139.543,20	R\$ 468.458,60	R\$ 224.306,02	<b>R\$ 1.980.898,04</b>
<b>Química</b>	R\$ 853.834,26	R\$ 178.127,38	R\$ 111.131,22	R\$ 399.845,98	R\$ 191.452,72	<b>R\$ 1.734.391,56</b>
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.169.865,45</b>	<b>R\$ 254.410,56</b>	<b>R\$ 386.977,55</b>	<b>R\$ 1.369.886,52</b>	<b>R\$ 655.924,79</b>	<b>R\$ 5.837.064,87</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

O ensino é a atividade que mais consome recursos; a pesquisa é a atividade que menos onera o *campus*. A licenciatura em Ciências Biológicas apresentou um custo de R\$ 2.121.775,27 em 2017, o maior custo entre as licenciaturas. Em segundo lugar, aparece a licenciatura em Educação Física, custando em torno de R\$ 1.980.898,04 para a instituição; finalmente, a licenciatura em Química, com o custo de R\$ 1.734.391,56.

Algumas informações da Tabela 20 podem ser melhor visualizadas no Gráfico 1, a seguir.

Gráfico 1 – Distribuição do consumo das atividades nos cursos de licenciatura



Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico 1 demonstra que a atividade com maior custo entre os cursos de licenciatura é o ensino, representando 54% do total; em segundo, aparecem as atividades secundárias administrativas, com 24%, seguida das atividades de suporte (11%), extensão (7%); a pesquisa fica em último no custeio, com apenas 4% do total.

#### 4.4.2 Custos x indicadores

Na medida em que os dados são levantados para apuração dos custos, podemos construir relações importantes entre estes e gerar informações que, juntamente com os custos, sejam relevantes à tomada de decisão. Podem-se extrair alguns indicadores que poderão fazer parte do relatório de informações gerenciais. A Tabela 21 apresenta dados dos cursos de licenciatura do *campus* Barbacena extraídos da Plataforma Nilo Peçanha.

Tabela 21 – Dados dos cursos de licenciatura em 2017

<b>Dados dos cursos de Licenciatura de 2017 <i>campus</i> Barbacena</b>					
<b>Cursos de Licenciatura</b>	<b>Matrículas</b>	<b>Ingressantes</b>	<b>Concluintes</b>	<b>Vagas</b>	<b>Inscritos</b>
<b>Ciências Biológicas</b>	212	40	17	40	596
<b>Educação Física</b>	198	37	19	40	730
<b>Química</b>	169	30	6	36	344

Fonte: Plataforma Nilo Peçanha adaptado.

A Tabela 21 revela que o curso de licenciatura em Ciências Biológicas obteve mais matrículas, em um total de 212 alunos, seguido da licenciatura em Educação Física, com 198 alunos matriculados; a licenciatura em Química aparece em último, com 169 matrículas, sendo também o curso que oferece menos vagas (36 no total). Os outros dois cursos oferecem 40 vagas.

De posse do custo total das licenciaturas e do número de alunos matriculados em cada curso, é possível conhecer o custo por aluno, como mostra a Tabela 22:

Tabela 22 – Custo do aluno por curso de licenciatura em 2017

<b>Cursos de licenciatura</b>	<b>Custo total</b>	<b>Alunos matriculados</b>	<b>Custo por aluno</b>
Ciências Biológicas	R\$ 2.121.775,27	212	R\$ 10.008,37
Educação Física	R\$ 1.980.898,04	198	R\$ 10.004,54
Química	R\$ 1.734.391,56	169	R\$ 10.262,67

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 22 revela valores muito próximos de custo por aluno das licenciaturas. A licenciatura em Química tem um custo por aluno maior entre as licenciaturas no valor de R\$ 10.262,67 e, no custo total, o curso de licenciatura em Ciências Biológicas aparece em primeiro, seguido da licenciatura em Educação Física e, em último lugar aparece licenciatura em Química.

A plataforma Nilo Peçanha aponta um gasto corrente por matrícula em 2017, do IF Sudeste MG, de R\$ 19.739,23. Porém, não considera a especificidade de cada curso, como carga horária, número de matrículas, espaços utilizados, laboratórios, depreciação, dentre outros aspectos discriminados por curso. No cálculo, são considerados os gastos totais (R\$287.077.549,00) e matrículas equivalentes (12.377); no cálculo do gasto corrente, foram descontados do gasto total os valores de inativos/pensionistas, investimentos e inversões financeiras. A Tabela 23 traz um painel de indicadores quantitativos das licenciaturas, referente ao ano de 2017, retirado da Plataforma Nilo Peçanha:

Tabela 23 – Painel de indicadores quantitativos dos cursos de licenciatura

<b>Dados</b>	<b>Ciências Biológicas</b>	<b>Educação Física</b>	<b>Química</b>
<b>Eficiência Acadêmica</b>	0,513	0,444	0,25
<b>Conclusão Ciclo</b>	0,4545	0,4324	0,2105
<b>Evasão Ciclo</b>	0,4318	0,5405	0,6316
<b>Retenção Ciclo</b>	0,1136	0,027	0,1579
<b>Formados Ciclos</b>	20	16	8
<b>Evadidos Ciclos</b>	19	20	24
<b>Retidos Ciclos</b>	5	1	6

Fonte: Plataforma Nilo Peçanha

A plataforma Nilo Peçanha descreve os conceitos do quadro da seguinte forma:

**Eficiência acadêmica** – refere-se à capacidade da Rede Federal de atingir os resultados previstos em termos de “estudantes certificados” ou “com potencial de certificação” em relação à quantidade total de matrículas, considerando um determinado ciclo de matrículas.

**Concluintes** – é o somatório dos alunos formados com os integralizados em fase escolar no ano de referência.

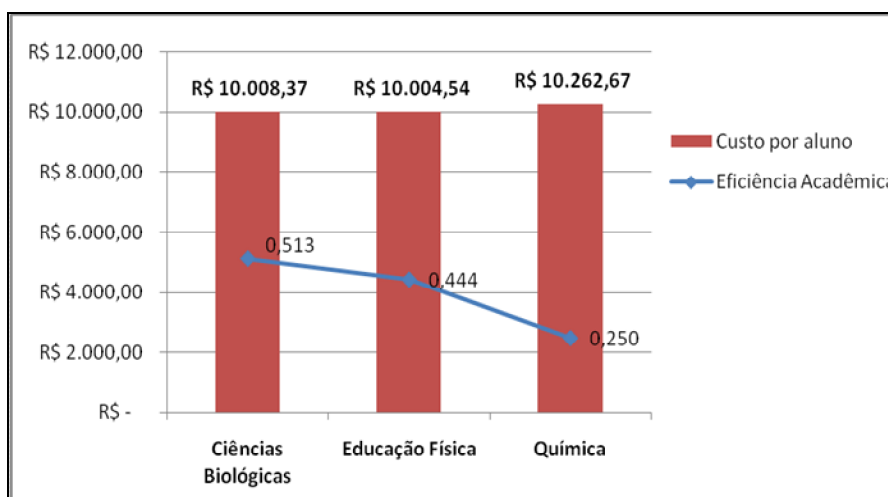
**Evadidos** – corresponde aos alunos que perderam o vínculo com a instituição antes da conclusão de um curso.

**Formados** – corresponde aos alunos que concluíram com êxito todos os componentes curriculares de um curso no ano de referência, fazendo jus ao diploma ou certificado.

**Retidos** – corresponde aos alunos que permaneceram matriculados por período superior ao tempo previsto para integralização de um curso.

Uma análise que pode ser extraída das informações anteriores é a comparação entre o custo por aluno e a eficiência acadêmica dos cursos. O Gráfico 2, a seguir, confronta as informações das três licenciaturas em 2017:

Gráfico 2 – Custo por aluno X eficiência acadêmica



Fonte: Elaborado pela autora.

O Gráfico 2 mostra que, apesar de o curso de licenciatura em Química ter tido um custo por aluno maior que os demais, este apresentou uma eficiência acadêmica menor que as licenciaturas em Ciências Biológicas e Educação Física em 2017. Ou seja, gastou-se mais e se obteve um retorno menor do número de alunos formandos em relação aos matriculados na licenciatura em Química. Contudo, deve se considerar as especificidades de cada curso.

A relação entre o número de diplomados e o número total de alunos ingressantes é tida por Nuintin (2014) como a taxa de sucesso na graduação, pois tal índice mostra a inserção de alunos qualificados nas diversas áreas do conhecimento na sociedade. O curso de Ciências Biológicas é o que apresenta maior sucesso entre as licenciaturas, com uma taxa de 0,513, seguido da licenciatura em Educação Física, com 0,444.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É crescente a preocupação das instituições públicas por novas estruturas informacionais para sustentar as suas decisões. Nesse aspecto, dentre os diversos tipos de ferramentas de controle de gastos, o ABC surge como um método de custeio moderno e funcional. As IFES se inserem nesse contexto, pois são organizações que se preocupam com a gestão e precisam aprimorar seus métodos informacionais como base de decisões.

Assim, a pesquisa mostrou que, com base no custeio ABC, é possível gerar informações de custos, dando aos gestores condições de avaliar as atividades que adicionam ou não valor aos serviços ofertados pela instituição. Foi demonstrada a aplicabilidade do modelo proposto no custeio dos cursos de licenciatura e este estudo poderá se estender aos demais cursos oferecidos pela instituição analisada e por outras de Ensino Superior.

Foram identificadas as principais atividades desenvolvidas no *campus* Barbacena e distribuídas nas macroatividades ensino, pesquisa, extensão, administração e de suporte. Diante do volume de informações obtidas e para melhor aplicabilidade do ABC na instituição é adequado o uso de um sistema de custos integrado, capaz de compilar os dados e gerar informações gerenciais relevantes e fideis para basear a tomada de decisões.

Com a implementação e a efetivação de apuração de custos, será facilitada a realização de ações como: melhor distribuição de horas/aula dos professores; possibilidade de melhor aplicabilidade dos recursos orçamentários e financeiros; melhoria da distribuição dos serviços terceirizados; possibilidade de aprimorar a utilização do espaço físico; processo informacional mais analítico, maior comunicação entre os setores; equidade na busca por eficiência entre os cursos; possibilidade de ampliação da oferta de formação; fornecimento de ferramentas de melhoria de monitoração dos processos e atividades desempenhadas pela instituição; identificação de áreas que precisam de ajustes e correções; superação das deficiências e exploração das potencialidades de cada curso; e acompanhamento do cronograma de atividades (comparações temporais).

A pesquisa não trouxe alguns dados importantes para o abastecimento de informações do sistema de custo proposto. Em virtude da inaplicabilidade de qualquer método de custeio e/ou contabilidade da destinação dos recursos financeiros e orçamentários por centro de custo, os setores demandados não tiveram condições de fornecer informações em tempo para o levantamento da pesquisa. As justificativas apresentadas pelos setores estão expostas a seguir.



O setor de almoxarifado efetua o controle mensal de entrada e saída de estoques por um sistema criado internamente, esse sistema fornece um relatório, que é repassado mensalmente ao setor de contabilidade, responsável por realizar as conciliações com informações do SIAFI. Apesar de o relatório do almoxarifado acordar com as informações contábeis, o setor de almoxarifado não tem controle sobre a destinação (departamento ou setor) dos itens de bens de consumo que saem mensalmente do estoque.

O relatório de gestão de 2017 informa que o gasto com transporte do *campus* Barbacena em 2017 é de R\$178.425,69, sendo a terceira unidade que mais consumiu no total de custos com veículos. Porém, não é possível mensurar a destinação de tal despesa por curso de licenciatura, pois não é realizada a contabilidade detalhada para a finalidade de cada viagem, dessa forma impossibilitando também o conhecimento dos quantitativos de diárias por objeto de custeio.

Barbacena é o único *campus* do Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais que realiza a depreciação dos bens móveis e imóveis. Porém, o relatório de depreciação mensal informa sinteticamente a depreciação por conta contábil no valor global e não fornece informações do valor depreciado dos bens permanentes por departamento ou setor. Para se gerar as informações sobre a depreciação dos bens permanentes, foram analisados os itens da carga patrimonial de cada setor e feito o somatório de item por item, após a aplicação da taxa de depreciação correspondida.

Não foram considerados os gastos com almoço e lanche noturno, fornecidos pela instituição, pois a Seção de Alimentação e Nutrição no momento não apurou o consumo mensal de refeições de servidores e alunos por curso e não se conhece o valor unitário das refeições.

Os setores que envolvem produção, voltados para as atividades do campo, como seção de mecânica agrícola, manutenção e mecânica industrial e aqueles que não estão ligados aos cursos de licenciatura (posto de vendas, laboratório de turismo, laboratório de física, museu, laticínios, dentre outros) não foram objeto de estudo, tendo em vista não interferirem no custeio objeto de análise da pesquisa.

O conhecimento das atividades e os custos de cada uma delas permitem uma análise dos principais fatores que provocam custos e os impactos deles no sucesso da instituição. Dessa forma, é possível reconhecer as atividades mais relevantes, que geram maior retorno, e também as que consomem recursos e não geram resultados satisfatórios. Enfim, tal método permite fazer comparações entre as práticas e selecionar aquelas que refletem no desempenho da instituição. Finalmente, espera-se que as investigações usadas neste trabalho possam ser

usadas como início de pesquisa para trabalhos futuros, como verificar o nível de eficiência alcançado após a utilização do método de custeio ABC nas instituições de ensino.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, P. V. C. **Custeio baseado em atividades aplicado a uma instituição de ensino superior**. 2010. Dissertação (mestrado em Administração) - Faculdade Novos Horizontes, FNH, Belo Horizonte, 2010.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.
- AMARAL, N.C. Evolução do Custo do Aluno das IFES: eficiência. **Avaliação**, Campinas, v. 9, n. 2, p. 115-126, jan. 2004.
- ASTLEY, W. G. *et al.* Debates e perspectivas centrais na Teoria das Organizações. **Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 2, p. 52-73, abr./jun, 2005.
- BAIENSE, E. W.; ROSA, F. S. O uso de Sistemas de Custos no contexto da Administração Pública: um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis, 2017.
- BATISTA, A. P. *et al.* Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de caso da Universidade Federal do Rio de Janeiro. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2017, Florianópolis. **Anais do XXIV[...]**. Florianópolis, 2017.
- BATISTA, A. P. *et al.* Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de caso da Universidade Federal do Rio de Janeiro. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2017.
- BORNIA, A.C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. Lei Complementar 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- BRASIL. Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000.
- BRASIL. Decreto-lei Nº 200, DE 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.
- BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. Secretaria de Educação Superior. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília, DF, 1994.

BRASIL. **PORTARIA N.º 753, DE 21 de dezembro de 2012**. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/26122012\\_portaria\\_753.pdf](https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/26122012_portaria_753.pdf). Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.437, de 02 de abril de 2013**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1437.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1437.pdf). Acesso em: 19 jul. 2018.

BRASIL. **RESOLUÇÃO CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br). Acesso em 30 ago. 18.

BRASIL. **RESOLUÇÃO nº 022/2011, de 03 de maio de 2011**. Aprova o regimento interno do *campus* Barbacena. Disponível em: [http://www.barbacena.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/edital\\_2017\\_digitalizado\\_divulgacao.pdf](http://www.barbacena.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/edital_2017_digitalizado_divulgacao.pdf). Acesso em: 11 nov. 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO SUDESTE DE MINAS GERAIS. **Cartilha do orçamento do IF Sudeste MG ano 2017**. Disponível em: <https://www.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/OR%C3%87AMENTO%20DO%20IF%20SUDESTE%20MG%20-%20ANO%202017%20-%20definitiva.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO SUDESTE DE MINAS GERAIS. **Edital n. 01/2017, de 06 de fevereiro de 2017**. Processo de seleção do programa de atendimento aos estudantes em baixa condição socioeconômica em consonância com as diretrizes da assistência estudantil. Disponível em: [http://www.barbacena.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/edital\\_2017\\_digitalizado\\_divulgacao.pdf](http://www.barbacena.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/edital_2017_digitalizado_divulgacao.pdf). Acesso em: 30 nov. 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO SUDESTE DE MINAS GERAIS. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2014/2 – 2019 IF Sudeste MG. 2019**. Disponível em: [http://www.barbacena.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/pdi\\_2014\\_2019\\_0.pdf](http://www.barbacena.ifsudestemg.edu.br/sites/default/files/pdi_2014_2019_0.pdf). Acesso em: 25 maio 2018.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B.; BITTI, E. J. S. Reflexões para um *framework* da Informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-586, set./out. 2011.

CARMO, L. P. F.; SILVA, L. M. Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista UNIABEU**, v. 4, n. 6, p. 161-181, jan./abr. 2011.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CORDEIRO, J. F.; ALVES, T. Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais [...]**. Porto de Galinhas: Associação Brasileira de Custos, 2016.

CURI, M. A. *et al.* Eficiência das Universidades Federais quanto ao uso dos Recursos Renováveis. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 21., 2014, Natal. **Anais [...]**. Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014.

CURI, M. A. **Eficiência de Universidades Federais no uso de recursos renováveis**. 2015. 179 p. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2015.

FÉLIX, C. L.; GOMES, J. S. Sistema de Contabilidade Gerencial Aplicada à Administração Pública: Um Estudo de Caso na Comlurb. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n.2, p. 1-18, abr/jun., 2008.

FERREIRA, J.A.S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações**: teoria e questões comentadas conforme a lei das S/A e pronunciamentos do CPC. 8. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2013.

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

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KRAEMER, M. E. P. O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior. *In: COLÓQUIO DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA*, 4., 2004, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: UFSC, 2004.

KRISHNAN A. **An application of activity based costing in higher learning institution**: a local case study. 2007. Disponível em: [http://academic-journals.org/CMR/cmr%20papers/\(Vol.%2002,%20No.%2002\)1.%20Pages%2075-90.pdf](http://academic-journals.org/CMR/cmr%20papers/(Vol.%2002,%20No.%2002)1.%20Pages%2075-90.pdf). Acesso em: 3 maio 2018.

LORENZATO, N. T.; BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L. Benefícios e problemas na implantação de um sistema de informação de custos do setor público no estado do Rio Grande do Sul. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 126-141, jan./abr. 2016.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MAGALHÃES, E. A. *et al.* Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, jun. 2010.

MAGALHÃES, E.A. **Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior**: o caso da Universidade Federal de Viçosa. 2007. Dissertação (Mestre em Administração) - Universidade Federal de Viçosa, MG, 2007.

MAGALHÃES, R.L.Rs. **Custeio Abc nos Serviços Públicos**: análise de sua utilidade enquanto informação facilitadora do controle social - Mef 29992 – Beap. 2015. Disponível em: <http://www.etcnico.com.br/paginas/mef29992.htm>. Acesso em 20 maio 2018.

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

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2015.

MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 6, n. 3, jan./jun. 2015.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NUINTIN, A. A. **Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais**. 2014. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2014.

OSEIFUAH, E. Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges. **Problems and Perspectives in Management**, v. 12, n. 4, p. 581-588, 2014.

PETER, M. G. A *et al.* Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no *activity based costing*. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2003, Atibaia, São Paulo. **Anais Eletrônicos** [...]. São Paulo: ANPAD, 2003.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R.S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n.6, p. 1343-1369, 2009.

REINERT, J. N.; REINERT, C. Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos** [...]. Florianópolis, 2005. 1 CD-ROM.

REIS, M.L. Reforma do estado: da administração burocrática à administração pública gerencial: o caso brasileiro. **FOCO**, v. 7, n. 1, p. 104-137, jan./jul. 2014.

RIBEIRO, O.M. **Contabilidade de Custos**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ROSA, P. M. **Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras**. 2004. 227 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas. 2006.

SANTOS, E. M. **Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades**: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção Sistemas) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

SANTOS, J. L. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SILVA, E. M. *et al.* Método de Custeio de Instituições Federais de Ensino Superior: a Metodologia do Tribunal de Contas da União e Metodologia do MEC. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, v. 6, n. 1, p.97-105, 2013.

SILVA, C. A. T.; MORGAN, B. F.; COSTA, P. S.; Apuração do custo de ensino por aluno: aplicação a uma Instituição Federal de Ensino Superior. *In*: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2004, Brasília, DF. **Anais [...]**. Brasília, DF: ANPAD, 2004.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. *In*: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2004.

SILVEIRA, S. A. Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v.15, n. 34, jan./abr. 2004.

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.

SOARES, T. C. CUNHA, A. S. LIMA, M. A. Estudo de Caso: Gestão de custos em uma instituição de ensino superior: estudo de caso na Unisul. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.6, n.3, p.40-58, Tri III. 2012.

VERGARA, C. V. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público, 2004. *In*: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução Cristhian Matheus Herrera. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.