



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

MÁRCIO FLÁVIO TENÓRIO COSTA

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DA
ADEQUAÇÃO DO MÉTODO CUSTO CORRENTE/ALUNO EQUIVALENTE
AO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE
PERNAMBUCO.**

RECIFE - PE

2018

MÁRCIO FLÁVIO TENÓRIO COSTA

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DA ADEQUAÇÃO DO
MÉTODO CUSTO CORRENTE/ALUNO EQUIVALENTE AO INSTITUTO FEDERAL DE
EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE PERNAMBUCO.**

Dissertação apresentada no Programa de Mestrado em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes

Coorientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

RECIFE-PE

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE
Biblioteca Central, Recife-PE, Brasil

C837cCosta, Márcio Flávio Tenório
Custos na administração pública: um estudo da adequação do
método custo corrente/aluno equivalente ao Instituto Federal de
Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco / Márcio Flávio
Tenório Costa. – 2018.
95f. : il.

Orientador: Anailson Márcio Gomes.
Coorientador: Antônio André Cunha Callado.
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de
Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife,
BR-PE, 2018.

Inclui referências e apêndice(s).

1. Administração pública 2. Controle de custos 3. Aluno
equivalente 4. Custo corrente I. Gomes, Anailson Márcio, orient.
II. Callado, Antônio André Cunha, coorient. III. Título

CDD 657

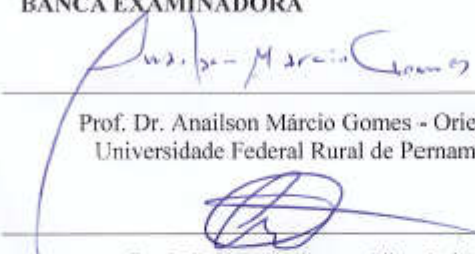
MÁRCIO FLÁVIO TENÓRIO COSTA

**CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DA ADEQUAÇÃO
DO MÉTODO CUSTO CORRENTE/ALUNO EQUIVALENTE AO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE PERNAMBUCO.**

Dissertação apresentada ao Programa de
Pós- Graduação em Controladoria da
Universidade Federal Rural de
Pernambuco (UFRPE), como pré-
requisito para a obtenção do título de
Mestre em Controladoria.

Aprovada em: 26 de fevereiro de 2018

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes - Orientador
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof. Dr. Carla Renata Silva Leitão
Universidade Federal Rural de Pernambuco



Prof. Dr. Victor Branco de Holanda
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Dedico esse trabalho a minha querida mãe que me recebeu em seu lar e compartilhou comigo os momentos difíceis dessa jornada. A minha esposa Lucicléia Tenório e filhos Maria Laura e Lucas Matheus por suportarem minha ausência para que eu pudesse cumprir essa tarefa. Que eu possa agora retribuir vocês.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pela força hercúlea que me proporcionou para o alcance de mais um passo dado.

Aos meus orientadores professores Anailson Márcio Gomes, Antônio André Cunha Callado e a professora Carla Renata Silva Leitão pela nobre tarefa de partilhar conhecimentos e de me guiar para realização desse nobre sonho.

Aos amigos Givanildo Pereira, Rafaela Maria, Sheila Mirian pelo apoio nas horas difíceis que passamos nessa caminhada de dois anos que pareciam não mais acabar.

A minha querida mãe, que mais uma vez provou ser minha eterna educadora.

À minha esposa Lucicléia Tenório, eterna incentivadora, companheira, meu porto seguro, por sempre está do meu lado nos mais difíceis momentos e nos felizes também, pelo seu incondicional amor dedicado a mim e aos nossos filhos, sem a sua presença e apoio jamais esse sonho poderia ser realizado.

Aos meus filhos Maria Laura e Lucas Matheus por suportarem minha ausência, meus aborrecimentos e falta de paciência. Terei que retribuir e proporcionar a vocês e a sua mãe momentos inesquecíveis de felicidade, contentamento e prazer pelo resto de minha vida.

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo avaliar a adequabilidade do método de apuração do custo corrente/aluno equivalente desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União - TCU no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco - IFPE. Seu arcabouço teórico está montado sob literatura difundida de custos com ênfase na área pública buscando debater princípios e convicções demonstradas pelos pesquisadores dentro da perspectiva de governança pública brasileira. Apresenta-se como uma pesquisa de cunho qualitativa, exploratória, descritiva e aplicada. A utilização de método foi o indutivo utilizando a pesquisa bibliográfica, documental e de campo com observação do discurso dos agentes envolvidos nas áreas que detinham as informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa. A coleta de dados foi realizada buscando modelos difundidos na literatura sobre o tema, nos manuais e sistemas operacionais utilizados pelo Governo Federal no período de 2010 a 2017 e na interlocução com agentes que respondem diretamente pelos dados coletados no IFPE. A adequação do método foi testada com os dados apurados dentro das áreas envolvidas na instituição (PROAD, PRODIN, DGPE, PRODEN), posteriormente comparado com os métodos encontrados na literatura e apresentados as equipes que respondem pelas mesmas. Buscou-se, através da observação direta e entrevista, extrair dos membros das equipes as limitações que o método apresentou na sua adequabilidade inferindo-se assim que o mesmo não evidencia de forma fidedigna a realidade do órgão. As sugestões deixadas e sugeridas foram o amoldamento do método e dos indicadores para a realização de novas pesquisas.

Palavras-chave: Custos no Setor Público; Custo Corrente; Aluno Equivalente; Custo Corrente/Aluno Equivalente.

ABSTRACT

The objective of this study was to evaluate the adequacy of the current cost / student equivalent method developed by the Federal Audit Court (TCU) at the Federal Institute of Education, Science and Technology of Pernambuco - IFPE. Its theoretical framework is based on widespread literature of costs with emphasis on the public area, seeking to debate principles and convictions demonstrated by the researchers within the perspective of Brazilian public governance. It is presented as a qualitative, exploratory, descriptive and applied research. The use of method was the inductive using the bibliographical, documentary and field research with observation of the discourse of the agents involved in the areas that had the necessary information for the development of the research. Data collection was carried out in search of models published in the literature on the subject, in the manuals and operating systems used by the Federal Government in the period from 2010 to 2017 and in the interlocution with managers who respond directly to the data collected at IFPE. The adequacy of the method was tested with the data obtained within the areas involved in the institution (PROAD, PRODIN, DGPE, PRODEN), later compared to the methods found in the literature and presented the teams that respond for them. Through the direct observation and interview, it was sought to extract from the members of the teams the limitations that the method presented in its adequacy, thus inferring that it does not reliably show the reality of the organ. The suggestions left and suggested were the adaptation of the method and the indicators for conducting new research.

Keywords: Costs; Costs in the Public Sector; Current Cost; Student Equivalent; Current Cost / Student Equivalent.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC – Custo Baseado em Atividade
ABCd – Custo Baseado em Atividade Docente da Universidade
AE – Aluno Equivalente
AGE – Aluno de Graduação Equivalente
APG – Administração Pública Gerencial
APGTI – Aluno de Tempo Integral de Pós Graduação
ARTI – Aluno de Residência Médica
ATE – Aluno Técnico Equivalente
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEFET – Centro Federal de Educação Tecnológica
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CONSED – Conselho Nacional dos Secretários Estaduais de Educação
CTO – Comitê Técnico de Orçamento
DGPE – Diretoria de Gestão de Pessoas
EAF – Escolas Agrotécnica Federal
ESAF – Escola de Administração Fazendária
EV – Escolas Vinculadas
GRU – Guia de Recolhimento da União
HU- Hospitais Universitários
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFECT – Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia
IFES – Instituições Federais de Ensino Superior
IFPE – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco
IFS – Institutos Federais
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC – Ministério da Educação
MF – Ministério da Fazenda
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OCDE – Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento
PIB – Produto Interno Bruto
PROAD – Pró-Reitoria de Administração
PRODIN – Pró-Reitoria Institucional
SESu – Secretária de Educação Superior
SETEC – Secretária de Educação Profissional e Tecnológica
SFC – Secretária Federal de Controle Interno
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SIC- Sistema de Custo do Governo Federal
SOF – Secretária de Orçamento Federal
STN – Secretária do Tesouro Nacional
TCU – Tribunal de Contas da União
TG – Tesouro Gerencial

UFC – Universidade Federal do Ceará
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
UFV – Universidade Federal de Viçosa
UG – Unidade Gestora
UNB – Universidade de Brasília
USP – Universidade Estadual de São Paulo

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 01 - Publicações Relevantes para a Pesquisa.....	25
Quadro 02 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal.....	44
Quadro 03 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal (continuação).....	47
Quadro 04 - Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	49
Quadro 05 - Tópicos da Resolução 1.366/11 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.....	50
Quadro 06 - Equivalência de Alunos/Nível Ensino.....	60
Quadro 07 - Variáveis Identificadas em métodos de para Apuração dos Custos em Instituições de Educação.....	65
Quadro 8 - SESU – Áreas, Fator de Retenção e Duração Padrão.....	68
Quadro 9 - Cálculo dos Custos Correntes no IFPE.....	72
Quadro 10 - Cálculo dos Custos Correntes no IFPE (Continuação).....	73
Quadro 11 - Cálculo do Aluno Equivalente dos Cursos Técnico.....	79
Quadro 12 - Cálculo do aluno Equivalente de Graduação.....	82
Quadro 13 - Cálculo do Aluno Equivalente de Pós- Graduação (Mestrado).....	82
Quadro 14 - Cálculo do Aluno Equivalente no IFPE.....	82
Quadro 15 - Cálculo do Valor do Custo Corrente/Aluno Equivalente no IFPE.....	84

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Justificativa	12
1.2. Problema de Pesquisa.....	16
1.3 Objetivos	20
2. METODOLOGIA.....	21
2.1 Tipo da Pesquisa	21
2.2 Universo da Pesquisa	22
2.3 Amostra.....	23
2.4 Sujeito da Pesquisa.....	24
2.5 Instrumento de Coleta de Dados	24
2.6 Tratamento dos Dados.....	26
2.7 Cuidados Éticos da Pesquisa.....	27
2.8 Limitações da Pesquisa	27
3. REFERENCIAL TEÓRICO.....	28
3.1 Contabilidade de Custos.....	28
3.1.1 Definições	29
3.1.2 Objetivos da Contabilidade.....	31
3.1.3 Classificação de Custos.....	33
3.1.3.1 Quanto ao Objeto	36
3.1.3.1.1 Custos Diretos	36
3.1.3.1.2 Custos Indiretos.....	37
3.1.3.2 Quanto ao Nível de Produção.....	37
3.1.3.2.1 Custos Fixos.....	38
3.1.3.2.2 Custos Variáveis.....	38
3.1.3.2.3 Custos Mistos.....	39
3.1.4 Centro de Custos.	40
3.1.5 Elementos dos Custos	40
3.2 Custos no Setor Público	42

3.2.1 Sistema de Custos no Governo Federal.....	45
3.2.1.1 Atributos e Finalidades do Sistema de Custos do Governo Federal – SIC	46
3.2.1.2 Contribuições do CFC ao Modelo de Custos no Governo Federal	47
3.3 Custos do Ensino Público no Brasil	54
3.4 Metodologias Propostas para Apuração de Custos na Educação	56
3.4.1 Método Proposto por Peñaloza (1999).....	56
3.4.2 Método Proposto por Peter <i>et al</i> (2003)	57
3.4.3 Método Proposto por Amaral (2004)	59
3.4.4 Método Proposto por Silva, Morgan e Costa (2004).....	60
3.4.5 Método Proposto por Reinert (2005)	60
3.4.6 Método Proposto por Magalhães <i>et al</i> (2010).....	62
3.4.7 Método Proposto por Carmo e Silva (2011)	62
3.4.8 Método Proposto pelo TCU: Custo Corrente/Aluno Equivalente.....	65
3.4.8.1 Fator Aluno Equivalente	66
4. APURAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	69
4.1 Apuração do Custo Corrente no IFPE.....	69
4.2 Apuração da Fator Aluno Equivalente no IFPE.....	77
4.3 Apuração do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente no IFPE.....	83
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	85
REFERÊNCIAS	88

1.INTRODUÇÃO

Diante de um cenário onde os diversos meios de comunicação nos relatam a todo dia e hora notícias envolvendo gastos na Administração Pública. A legislação já cobra das instituições públicas o sistema de custos para que a sociedade tenha informações fidedignas onde possam ser mensurados os gastos públicos por setor, órgão, secretaria etc.

A busca por eficiência, eficácia e efetividade, que sempre estiveram presentes nas teorias da administração das organizações não governamentais, está sendo realizada com mais intensidade por gestores públicos, reflexos de mudanças substanciais ocorridas em vários aspectos que norteiam a figura do gestor público como a formação acadêmica e moral.

Diante do exposto uma pesquisa que busca trabalhar o custo com a formação do aluno em uma instituição, que nos últimos anos, teve do governo investimentos demasiados para implantação e desenvolvimento na educação tecnológica e pública, pode contribuir para os estudos de futuras gerações como também para os gestores das instituições de ensino em níveis gerenciais.

1.1 Justificativa

Custo sempre esteve entre os temas mais procurados pelos pesquisadores na área de contabilidade, porém na esfera pública só passou a ser observado com maior interesse nas duas últimas décadas.

O Custo na Administração Pública é tema que vem sendo tratado na comunidade acadêmica e científica com muita impetuosidade, seja devido a sua importância gerencial entre os gestores públicos, seja devido a sua obrigatoriedade legal ou mesmo pelo controle social — pesquisadores, analistas especializados e comunidade cidadã (MAGALHÃES, 2013).

Pesquisas mostram que o tema irradia por vários caminhos desde a reforma na administração na década de 30 quando mudou seu enfoque burocrático para gerencial, introduzindo assim as diversas ferramentas de gestão. A eficiência, eficácia, avaliação de desempenho, controle interno dentro da esfera pública são exemplos de mecanismos utilizados

para geração de informações cada vez mais precisas, todas utilizam informações de custos nos seus arranjos (PEREIRA, 1996).

Dentre os modelos organizacionais conhecidos na literatura dois apresentam destaques no cenário globalizado de reformas ocorridos nos últimos anos: a Administração Pública Gerencial (APG) e o Governo Empreendedor (GE) ficando conhecido como gerencialismo (*managerialism*) (SECCHI, 2009).

Estes dois modelos compartilham os valores da produtividade, da orientação e descentralização dos serviços e eficiência na prestação de serviços Públicos, *marketizatione accountability* (KETTL, 2006).

O mesmo autor ainda salienta mudanças substanciais nas políticas de gestão, organizações programáticas e práticas de gestão, todas essas oriundas do setor privados que serviu de parâmetro no âmbito do setor público.

Hays e Plagens (2002) corroboram e afirmam que a magnitude dessas reformas veio diretamente do setor privado numa oscilação considerada à redefinição da administração pública desde a imersão como área de atividade.

A administração pública gerencial foi tida como solução ao que podemos chamar de Crise do Estado, que teve seu apogeu nos anos 80, como também a abertura da economia ao mundo globalizado. Tais ocorrências redirecionaram as funções do Estado e a forma burocrática de administrar.

Sendo um modelo normativo pós-burocrático, baseado em valores de competitividade, eficiência e eficácia voltados para o atendimento das demandas dos cidadãos, também estratégico para redução de custos e instrumental para proteção do patrimônio público, a APG tem suas características orientadas na obtenção de resultados e busca na contabilidade de custos, um ponto de sustentação no desenvolvimento de suas ações (PEREIRA, 1996; BRIMSON, 1996; SCHMIDT, 2000; ALONSO e DA SILVA, 2009).

A contabilidade de custos foi definida como ramo da contabilidade financeira que reúne, organiza, analisa e interpreta os custos de produtos e serviços com o intuito de auxiliar o gestor na tomada de decisão, no planejamento de atividades, na mensuração, registro e relatos de transformações ocorridas no patrimônio (LEONE, 2000; MAHER, 2001 e CREPALDI, 2002).

Embora a contabilidade de custos apresente-se com mais frequência no âmbito de empresas privadas, nas organizações públicas este tema em geral tem tomado relevância apesar

de diversos fatores contribuírem para a não-utilização como próprio fato das organizações públicas, de modo geral, não terem finalidade lucrativa e espírito de competitividade (LEONE, 2000; MAHER, 2001 e CREPALDI, 2002).

Contrapondo-se a esse ponto, Wiemer e Ribeiro (2004) defendem a possibilidade dos custos serem sim estimados nos serviços públicos como também a criação de métodos que substituam a competitividade (via preços) pela confrontação com os indicadores de desempenho.

Giacomoni (1985) argumenta que o destaque anteriormente dado pelo controle interno a questões e aspectos legítimos perante as leis dos gastos públicos mudou para um controle substantivo onde a ênfase é dada na avaliação dos resultados como o que trata do artigo 74/1988 da CF.

Neste mesmo sentido Siqueira (1990) e Pereira (1996), defendem que o desempenho da administração pública está ligado à eficácia, eficiência e reformas apoiadas em uma administração gerencial.

Quando falamos em administração gerencial, com enfoque na administração pública, essa forma de gestão está intrinsecamente ligada com a contabilidade de custos, pois esse sistema de apuração tem a capacidade de produzir informações gerenciais a abundantes níveis hierárquicos dentro das organizações estabelecendo padrões para a verificabilidade da eficácia e eficiência ao longo do tempo (LEONE, 2000; SILVA 2009).

Kaplan e Cooper (1998) corroboram com o mesmo pensamento quando defendem o sistema de custos como instrumento de medição da eficiência através de: avaliação de estoque pelo do custo; estimativas das despesas operacionais; geração de relatórios operacionais; todos levando em consideração os produtos e serviços vendidos.

Silva, Teixeira e Niyama, (2009) associam custos à avaliação de performance, planejamento e lucratividade. Através do gerenciamento dos mesmos poderá a empresa torna-se mais competitiva se os sistemas estiverem trabalhando integrados ao ponto de fornecerem informações que tragam maior benefício à missão da empresa.

Na gestão pública a falta de um sistema de custos eficiente que retrate a verdadeira situação em que se encontra nossa nação tornou-se necessária. Medir o desempenho da administração pública não é só a forma de mostrar à sociedade onde está sendo investido os recursos públicos arrecadados através dos impostos cobrados, mas também se estão sendo gastos de forma eficiente e eficaz.

Figueiredo e Nóbrega (2001), Silva (2007), Campagnoni e Neto (2015) defendem a inevitabilidade de um moderno sistema de custo na administração pública como ferramenta de controle para prestação de serviços públicos de qualidade.

Corroborado com o pensamento, Alonso (1999) cita que por não existir um sistema de custos que produza informações fidedignas, nem a sociedade nem tão pouco a administração tem a noção de quanto custam os serviços públicos inviabilizando assim a mensuração da eficiência dos gestores públicos em suas funções.

Os governantes vinham promovendo ações na busca da melhoria do desempenho das Organizações, porém ainda sem indicadores de custos, servindo-se apenas das experiências difundidas por outros gestores.

Para as organizações governamentais o desempenho dependerá de sistemas de informações gerenciais que ofereçam sustentabilidade ao processo de decisão. Tal sistema terá que contemplar a medição de resultados e os custos de se obter.

O governo federal vem tomando algumas decisões na tentativa de expandir os conceitos e resultados da gestão através dos métodos gerenciais de se administrar, a exemplo temos a decisão do plenário do TCU n.º 582/2002 que recomendou ao Fundo Nacional da Educação – FNDE informar em seu relatório anual de prestação de contas a evolução de indicadores de desempenho e os custos das ações que a mesma desenvolveu (ALONSO, 1999; SLOMSKI, 2007).

Em 2011 a STN – Secretária do Tesouro Nacional, criou o SIC - Sistema de Custos do Governo Federal que tem como premissa precisar os custos de programas governamentais desenvolvidos pelo governo federal. Seu objetivo seria fornecer as informações de custos para subsidiar decisões de governo na alocação de recursos públicos de forma mais eficiente possível (SOARES, 2014).

Na área de educação também foi criada pelo Tribunal de Contas da União – TCU, em parceria com a STN, indicadores de desempenho para as Instituições Federais de Ensino Superior – IFES com o intuito de ser construída uma série documentada para acompanhamento e evolução dos aspectos expressivos de desempenho dessas instituições ao longo dos anos.

A decisão Plenária 408/2002 – TCU que criou os respectivos indicadores estabeleceu, dentre um deles, o Custo Corrente/Aluno Equivalente que busca determinar o custo corrente, que equivale aos gastos com o funcionamento e manutenção, por aluno em IFES.

Como foi possível observamos, a análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações privadas e públicas, tanto no momento da definição do orçamento e gestão do mesmo como também nas decisões que têm como resultado o incentivo a busca de eficiência e eficácia.

A resposta à sociedade dos atos e fatos praticados por quem assume um cargo público em instituições governamentais de qualquer das esferas de governo tem um ônus de responsabilidade um pouco maior pela sua importância e significado perante a população.

Num ambiente cada vez mais escasso de recursos públicos, os gestores públicos são obrigados evoluir e empreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento de seus custos e assim um melhor desempenho nas suas funções.

Assim a presente pesquisa justificou-se pela: relevância que o tema tem tomado dentro do âmbito governamental; busca de subsídios aos gestores como ferramenta para tomada de decisão e de respostas a sociedade da mais eficiente forma de gerir recursos públicos; e pelo movimento, cada vez mais forte, que a sociedade vem disseminando e plantando em cada cidadão, o senso crítico, seja ele de cobrança ou mesmo de conhecimento de seus direitos e como também a de deixar com ela uma base para novas pesquisas em outros órgãos.

1.2. Problema de Pesquisa

É sabido que ficou a cargo da educação a propagação do conhecimento, e sua importância é reconhecida por grande parte da sociedade. Tendo ela a função de irradiar cognição e discernimento, proporcionar a nação desenvolvimento social e econômico.

Magalhães (2007) afirma que a demanda pelo ensino superior exhibe uma multiplicação e apresenta os números do Censo da Educação Superior de 2003 onde no período de 1995 ao ano de 2003 a relação candidato/vaga em instituições de ensino público cresceu de 7,9 para 8,4.

Mesmo tendo o poder público aumentado a oferta de vagas nas universidades públicas o ingresso até então é restringido a uma minoria apesar de termos, nos últimos anos políticas públicas voltadas para pessoas que tiveram toda sua vida acadêmica em escolas públicas.

Os números mostram que em nosso país a procura pelo ensino técnico ainda é reduzida se comparada aos nossos vizinhos como Chile, Argentina e Uruguai. Dentro do país a desigualdade também é notória quando comparada por regiões, no sul 12,8% de jovens procuram um curso técnico enquanto no nordeste apenas 5% (MAGALHÃES, 2007; MOLL, 2009).

Os investimentos em educação, principalmente aqueles voltados aos cursos técnicos, após a aprovação da Emenda Constitucional n.º 59, de 11 de novembro de 2009, necessitarão serem ampliados, pois tal alteração na Carta Magna determinou que se fosse obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, indiscutivelmente por parte dos municípios, estados e união.

Nos últimos anos houve uma política voltada para a retomada dos investimentos em Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico no Brasil pois, em meados do século, quando o país passava por uma fase de crescimento econômico as antigas Escolas Técnicas eram quem supriam o mercado com profissionais qualificados para atender a demanda das empresas que surgiam e cresciam a passos largos dentro de um país em desenvolvimento e que pendurou por mais ou menos quatro décadas (MOLL, 2009).

Em 2008 o governo da época, através da lei n.º 11.892/2008, instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Ciência e Tecnológica e criou os Institutos Federais de Educação Ciência e Tecnologia (IFECT) vinculados ao Ministério da Educação.

A respectiva rede tem sua formação estruturada por órgãos como CEFETs, Escolas Técnicas e Escolas Agrotécnicas Federais representando um modelo inovador para oferta de cursos técnicos, de qualificação, superiores em engenharia e formação de professores e pós graduação *strictu e lato sensu*.

Tendo uma estrutura formada pela fusão de instituições que atuam em educação profissional, nas áreas agrícolas e industriais e com vários anos de atuação no país, a aceitabilidade da mudança não foi imediata por parte de algumas das unidades devido a razões históricas, de identidade e da própria independência financeira para passar a fazer parte de uma rede a qual acabara de ser criada.

A adesão aconteceu pela chamada pública MEC/SETEC n.º 02/2007 sendo a mesma opcional e se teve um grande número de adeptos por parte das Escolas Agrotécnicas Federais (EAFs), dos Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET) onde viram um futuro promissor com condições de igualdade de crescimento.

O artigo 6º, parágrafo I da lei 11.892/08 estabelece que os referidos IFCTs deverão fomentar educação profissional e tecnológica, para todos os níveis e modalidades, promovendo aos cidadãos formação e qualificação para atuação nos diferentes setores da economia formando e qualificando cidadãos com vistas na atuação profissional nos diversos setores da economia, destacando-se o desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional. Com isso, o antigo CEFET de Pernambuco juntamente com as Escolas Agrotécnica de Barreiros, Escola Agrotécnica de Vitória de Santo Antão e a Escola Agrotécnica de Belo Jardim unem-se e aderem à chamada pública formando assim o Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Pernambuco (IFPE).

Com atuais 16 campi e uma rede de Educação a distância distribuída em 17 polos, o IFPE buscou atender às demandas de cada nicho de mercado e região onde fundou seus novos campi com a expansão II nas cidades de Afogados da Ingazeira, Caruaru e Garanhuns e a expansão III em Abreu e Lima, Cabo de Santo Augustinho, Igarassu, Jaboatão dos Guararapes, Olinda e Paulista. Tendo um caráter profissionalizante desde sua origem, a promoção do conhecimento científico e a preocupação na formação cidadã busca contribuir e transformar cada região onde se instala.

Após breve relato da criação, história, mudanças e perfil da instituição à qual foi aplicar a pesquisa, é trazido o problema de pesquisa que sustentou o projeto. O governo vem mostrando um reconhecimento do problema educacional brasileiro, desde os anos de 2004 até os atuais. Desenvolveu políticas públicas na tentativa de sanar a lacuna existente na educação, iniciou com a expansão da rede pública de educação superior com a ampliação das Universidades Federais, criação de novos cursos e interiorização, trazendo a possibilidade de não mais se precisar deixar a comunidade/cidade e se deslocarem para uma capital em busca de oportunidade de cursar uma universidade pública, isso em vários estados do Brasil principalmente nas regiões Norte e Nordeste.

Com o sucesso do programa na rede de ensino pública de educação superior logo depois se cria e expande a rede de ensino técnico surgindo 214 novos campus dos então recém-criados Institutos Federais (IF) em uma primeira expansão e mais 208 em uma segunda totalizando hoje 630 unidades.

O Ministério da Educação estima ter gasto 3,3 bilhões entre os anos de 2011 e 2014, período do auge do crescimento. Observa-se aqui uma grande estrutura criada para oferecer

educação em nível técnico e superior, como já mencionado, com um alto investimento em recursos humanos, recursos para estruturas físicas e para a manutenção ficando assim uma lacuna, que pode ser observada através de pesquisas, de como mensurar o custo para manter um aluno nesta rede. Como levantar dados científicos que comprovem a eficácia e eficiência e efetividade dos investimentos alocados neste programa governamental.

Um Outro fato que chamou atenção foi que na busca por pesquisas envolvendo o tema investigado, muitas debatem e trazem novos conhecimentos para a comunidade científica, estudos utilizando métodos de análise de custos dos mais variados possíveis (Peñaloza, 1999; Peter *et al*, 2003; Amaral, 2004; Silva, Morgan e Costa, 2004; Reinert, 2005; Magalhães *et al*, 2010; Carmo e Silva, 2011; Soares, 2014) porém, os trabalhos encontrados no meio acadêmico retratam o custo do aluno no ensino superior público, ou seja, em universidades.

A pesquisa teve o diferencial de verificar a adequação do método proposto pelo Tribunal de Contas da União – TCU através de decisão Plenária n.º 408/2002 que estabeleceu um agrupado de indicadores que deverão figurar nos relatórios de gestão das Instituições Federais inclusive as de ensino superior – IFES.

Dos indicadores, um intitulado Custo Corrente/Aluno Equivalente serviria como aprimoramento da gestão das instituições federais de ensino, pois serve para medir os custos das atividades de custeio por cada aluno matriculado na instituição.

Não foram encontrados em nenhum dos canais que nos leva a pesquisas desenvolvidas no mundo acadêmico como: sites, bibliotecas e softwares trabalhos que retratem o custo de um aluno em Institutos Técnicos Federais (IFTs) por isso nosso propósito foi averiguar a adequação do método proposto para as universidades ao IFPE por verificar que tais instituições possuem inúmeras semelhanças em seus propósitos de ofertar educação gratuita.

O governo federal vem desenvolvendo um sistema denominado SIC – Sistema de Custos, que está sendo testado em alguns órgãos, mas que não chegou ainda a ser avaliado em instituições de ensino principalmente os que oferecem os cursos técnicos.

Soares (2014) ressalta que a metodologia desenvolvida pelo Ministério da Educação - MEC para atender as exigências não foi institucionalizada devido justamente as peculiaridades de cada instituição.

Para Magalhães (2007) um modelo deverá apropriar os custos com as diversas atividades que a instituição desenvolve dentro do ensino da pesquisa e da extensão para que possa ser utilizado como indicativo na avaliação de desempenho da instituição.

Não existe ainda uma metodologia que possa ser aplicada em toda e qualquer instituição que ofereça educação seja ela superior ou técnica, as especificidades de cada instituição/unidade ainda não permite que isso seja feito. Após apresentarmos alguns pontos que justificam a pesquisa manifestamos aqui a indagação que irá orientar o trabalho: **Levando em consideração a literatura sobre o tema, como também as experiências vivenciadas pelos gestores do IFPE, a adequação do índice Custo Corrente/Aluno Equivalente poderia ser aplicada como uma metodologia de avaliação da eficácia e da eficiência da gestão do órgão?**

1.3 Objetivos

O objetivo geral desta pesquisa é avaliar a adequação da metodologia, estabelecida pelo Tribunal de Contas da União - TCU, para o cálculo custo corrente/aluno equivalente e se esta se apresenta eficaz e eficiente para a estrutura do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco– IFPE na concepção dos servidores entrevistados do órgão.

Os objetivos específicos propostos para esta pesquisa foram:

- Empreender investigação de estudos científicos sobre concepções de custos, e de custos no setor público;
- Diferenciar modelos propostos para apuração de custos na Educação Pública;
- Confrontar os dados obtidos na pesquisa com as pressuposições de outros pesquisadores e com o discurso dos entrevistados nas áreas envolvidas.

2. METODOLOGIA

Em conformidade com a caracterização do método de análise e dissertação sobre os dados, foi preferível utilizar o estudo de caso para a situação em questão. Tal método, conforme Yin (2001, p. 21) “permite uma investigação da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos”. Nesse ponto, considerando o que foi buscado na pesquisa, julga-se o estudo de caso o método mais abrangente para análise de dados, tendo em vista a especificação do campo e foco da pesquisa em que foram coletados, sendo este o ambiente do IFPE enquanto estrutura organizacional.

Para Yin (2001, p. 27) “o estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes”. Assim, apresentam-se aqui informações acerca do método de pesquisa, do tipo, campo de abrangência, sujeitos da pesquisa, características éticas e a instrumentalização utilizada para coleta de dados e análise dos mesmos, buscando transparência e fidedignidade no processo em questão.

2.1 Tipo da Pesquisa

Esta pesquisa tem característica exploratória, pois segundo Gil, (2011) tem em seu objetivo desenvolver e esclarecer conceitos e idéias pouco conhecidas e sistematizadas. Também tem caráter descritiva, que segundo Vergara, (2010) expõe as características do fenômeno estudado. Classifica-se ainda como aplicada, pois na busca de uma solução para o problema, foram estudados os dados e informações coletados de uma instituição. (BORINELLI, 2006).

Buscou-se identificar a adequabilidade do método proposto pelo MEC de cálculo do Custo Corrente/Aluno Equivalente para mensurar o custo por aluno no IFPE utilizando dados retirados de relatórios gerenciais, instruções normativas, decretos, leis etc. disponibilizados em vários sistemas integrados do governo federal, caracterizando a pesquisa como bibliográfica e documental (VERGARA, 2010; GIL, 2011).

Tem uma abordagem qualitativa, pois se buscou avaliar a adequabilidade do método levando em consideração as pesquisas já publicadas sobre o assunto e também o ponto de vista dos agentes das áreas envolvidas com os dados necessários para apuração do índice não se preocupando com a representatividade numérica.

Podemos classificar quanto ao método de abordagem como indutivo, pois analisa o particular na tentativa de mostrar que poderá ser aplicado no geral, ou seja, a observação generalizada dos fatos e fenômenos estudados em uma amostra com a finalidade de ser aplicado no universo amostral. (GIL, 2011)

A pesquisa se deu em um ambiente organizacional caracterizando-a ainda como de campo, pois segundo Michel, (2009, p. 42) “a pesquisa de campo se dará em um ambiente natural com o objetivo de observar e criticar a vida real, com base em teoria verificando seu comportamento na realidade”.

2.2 Universo da Pesquisa

O universo da pesquisa está relacionado com o montante do que se pretende investigar. Segundo Medeiros *et al*, (1999), a população corresponde “o conjunto de todos os itens (pessoas, coisas, objetos) que interessam ao estudo de um fenômeno coletivo segundo alguma característica” (p.12), que podemos aqui chamar de universo.

A rede federal de educação profissional tem seu nascedouro com um decreto do então Presidente Nilo Peçanha quando em 1909 cria uma rede composta de 19 Escolas de Aprendizes Artífices, originando posteriormente as Escolas técnicas e que são transformadas nos CEFETs (MANFREDI, 2002, p.85).

Em 2008 a rede era composta de 36 Escolas Agrotécnicas, 33 CEFETs, 32 Escolas vinculadas, 1 Escola Técnica Federal e 1 Universidade, quando em 30 de dezembro deste mesmo ano é publicada no Diário Oficial da União a Lei nº 11.892/08 sancionada pelo Presidente Luiz Inácio da Silva criando 38 Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFET) e instituindo a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica vinculada ao Ministério da Educação.

A fusão das várias instituições de cunho educacional voltadas para a área profissional e com perfis diferentes fez surgir problemas e desafios para cada gestor que atuavam nessas organizações trazendo para o campo da pesquisa oportunidades de estudos na tentativa de desenvolver subsídios para os mesmos atuarem.

Foi dentro desse universo que se escolheu uma unidade para o estudo e assim levantar os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa na tentativa de subsidiar gestores na melhor forma de gerir a instituição a qual está responsável.

2.3 Amostra

Medeiros *et al*, (1999, p. 12) Entenderam por Amostra, “qualquer subconjunto não vazio de uma população. Uma característica numérica estabelecida para toda uma população é denominada parâmetro. Uma característica numérica estabelecida para uma amostra é denominada estimador”.

Ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades, formando e qualificando cidadãos com vistas na atuação profissional nos diversos setores da economia, com ênfase no desenvolvimento socioeconômico local, regional e nacional, foi o que se estabeleceu o art. 6º, I da lei 11892/08, com isso o antigo CEFET de Pernambuco juntamente com as Escolas Agrotécnica de Barreiros, Escola Agrotécnica de Vitória de Santo Antão e a Escola Agrotécnica de Belo Jardim unem-se e aderem à chamada pública formando assim o Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Pernambuco (IFPE).

Tendo sua estrutura formada por unidades espalhadas em 16 municípios, abrangendo desde a capital, passando pela região metropolitana, agreste e chegando até o sertão do estado o IFPE buscou atender as demandas de cada nicho de mercado e região onde estabeleceu suas bases. Assim a pesquisa considerou o universo, como já colocamos, a Rede Federal de Ciência e Tecnologia, sendo sua a amostra o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco com todas as suas unidades espalhadas no estado.

2.4 Sujeito da Pesquisa

Para o estabelecimento do sujeito da pesquisa o mesmo foi estimulado a partir do documento que norteia o cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente nas IFES no Brasil estabelecida pelo TCU em parceria com o STN. Dessa forma os sujeitos da pesquisa foram os responsáveis pelos setores que detinham as informações necessárias para o cálculo dentro do IFPE.

A pesquisa preocupou-se em verificar a opinião dos responsáveis pelos dados com relação ao método apresentado levando em consideração não os referenciais numéricos, como já mencionado, e sim a forma de se obtê-los.

2.5 Instrumento de Coleta de Dados

A técnica utilizada na coleta de dados, como mencionada anteriormente, foi a documental utilizando-se das fontes secundárias como: trabalhos acadêmicos selecionados através do tema custos na administração pública com ênfase nos métodos utilizados para apuração nas instituições de ensino. Utilizou-se das ferramentas: o Portal de Periódicos Capes; SciELO; Google acadêmico; Plataforma Spell; relatórios gerenciais dos sistemas governamentais SIAFI, SIASG, SIAPE e TESOURO NACIONAL para apuração dos números; e da análise do discurso dos agentes responsáveis pelas áreas envolvidas dentro do IFPE. (MARCONI E LAKATOS, 2010).

Na fase da coleta de dados nos trabalhos acadêmicos foi estabelecido um filtro na busca de aprimorar os resultados dando assim a pesquisa mais qualidade e sintonia com seus pressupostos. Buscou-se selecionar as produções que apresentassem métodos de apuração dos custos em instituições públicas com ênfase nas que investigassem as instituições de ensino.

Após a triagem alguns trabalhos foram selecionados para uma investigação criteriosa na busca de elementos de integração entre os mesmos e que se tornasse, para a pesquisa, sua base teórica. No quadro a seguir apresentamos a relação das produções acadêmicas selecionadas e que nos serviu como base investigativa para o atual trabalho.

Quadro 1 - Publicações Relevantes para a Pesquisa

Título	Autor	Ano
Um modelo de análise de custos do ensino superior	PEÑALOZA, Verônica	1999
Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity base costing.	PETER, Maria da Glória Arrais <i>et al.</i>	2003
Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência.	AMARAL, Nelson C.	2004
Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior.	REINERT, José Nilson; REINERT, Clio.	2005
The cost of undergraduate education in federal institutions: the case of the Federal University of Viçosa	MAGALHÃES, Elizete Aparecida de <i>et al.</i>	2010
Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso.	SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia De Souza.	2004
Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ).	CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins.	2011

Fonte: Elaboração pelo autor (2018).

Na releitura dos trabalhos individuais, a busca concentrou-se na identificação dos aspectos, conceitos debatidos pelos autores nos inscritos tendo como resultados os seguintes elementos relevantes:

- Instituição Estudada;
- Tipo de Recurso Utilizado;
- Sistema de Acumulação;
- Sistema de Custeio;
- Método de Custeio;
- Referência Utilizada para Inativos/Pensionistas e Aposentados;
- Mensuração do Corpo Discente.

Na análise do discurso utilizou-se da entrevista semiestruturada com os agentes responsáveis pelas áreas envolvidas dentro do IFPE e a observação direta em visitas realizadas na

instituição. Não restringimos o período de tempo, pois o tema ainda considera-se escasso na literatura brasileira (MARCONI E LAKATOS, 2010).

2.6 Tratamento dos Dados

Para tratamento dos dados, utilizou-se predominantemente uma abordagem qualitativa que contou com o auxílio da técnica de análise de conteúdo, que é uma técnica muito utilizada em estudos qualitativos no campo da administração (SILVA *et al.*, 2013). Segundo Bardin (2011, p. 48) trata-se de:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

A técnica conta com etapas compostas por *pré-análise*, na qual é realizado o primeiro contato com os documentos que serão submetidos à análise, a escolha deles, a formulação das hipóteses e objetivos, a elaboração dos indicadores que orientarão a interpretação e a preparação formal do material; *Exploração do material*, por meio da codificação e categorização do material analisado, e *tratamento dos resultados – inferência e interpretação* por meio do qual, calcado nos resultados brutos, o pesquisador procura torná-los significativos e válidos (BARDIN, 2011; CAMARA, 2013). Essa técnica demonstra-se a mais adequada, pois se alinha à problemática da pesquisa, bem como aos instrumentos de coleta de dados escolhidos para alcançar os objetivos propostos.

A análise do conteúdo foi utilizada em dois momentos distintos. O primeiro foi para a análise dos 7 (sete) trabalhos identificados na pesquisa bibliográfica, que possibilitou o estabelecimento das variáveis observadas em comum entre os mesmos, que citamos aqui no item anterior.

Num segundo momento, a análise de conteúdo foi utilizada para exame do material coletado, por meio das entrevistas semiestruturadas. As entrevistas foram realizadas após coleta dos dados numéricos nos procedimentos que o modelo do TCU estabelece.

Na sequência, foram classificados em categorias baseadas na análise temática, à luz dos elementos críticos e aspectos de análise estabelecidos e examinados, com a finalidade de identificar padrões nas respostas, que pudessem esclarecer o problema de pesquisa.

2.7 Cuidados Éticos da Pesquisa

A pesquisa foi realizada por meio de entrevista semiestruturada. Assim, tendo o envolvimento de pessoas e a aplicação de informações obtidas de modo direto com os integrantes, as atenções e cautelas em salvaguardar os direitos dos participantes foram buscadas como forma de compromisso com a ética que a pesquisa exige.

A priori Preocupou-se em obter a autorização do IFPE para realização da pesquisa, que foi obtida através da dirigente máxima da instituição. Também foi tomado o cuidado de não identificar os servidores dando assim a eles uma numeração para que assim não pudessem ser identificados com suas respostas.

Os dados e resultados da pesquisa têm potencial para contribuir no aperfeiçoamento do processo de planejamento na instituição em que a pesquisa foi realizada e também em instituições similares. Os achados da pesquisa não possuem finalidade pejorativa, mas de contribuir positivamente, maximizando os benefícios e reduzindo os riscos da pesquisa.

2.8 Limitações da Pesquisa

O presente trabalho deparou-se com pontos limitativos durante sua execução que apontamos aqui para simples esclarecimentos. Como pôde ser observado, a estrutura do referencial teórico foi montada com trabalhos apenas nacionais, que tivessem a esfera pública presente e que possuíssem a estrutura da educação pública participando com sua unidade sendo testada com algum método para análise. Admite-se assim que outros trabalhos possuam um potencial para futuras explorações e contribuições para o mundo acadêmico.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

O arcabouço teórico que baliza esta pesquisa está estruturado em um tripé que abrangerá a Contabilidade de Custos, Custos no Setor Público e Custos do ensino Público no Brasil. O intuito é aprofundar ao máximo a teoria que envolve esses pontos para servir de base para o levantamento dos dados e posterior análise no intuito de responder a questão problema da pesquisa.

3.1 Contabilidade de Custos

Antes de aprofundar nas definições realizadas pelos autores após as constantes dúvidas surgidas do que seria a contabilidade de custos, uma análise histórica e cronológica realizada por Martins (1980) explica o surgimento de cada expressão e a posterior razão do seu uso.

O autor retroage ao século XVIII no auge da revolução industrial na Era chamada Mercantilista, onde a apuração do resultado dos períodos ou levantamento de balanços patrimoniais pautava-se em um simples levantamento dos estoques calculados basicamente pela diferença do que se possuíam em estoque inicial, somados as compras do período e comparando com o que ainda restava apurando assim o valor de aquisição das mercadorias vendidas à clássica contabilidade Financeira ou Geral (MARTINS, 1980).

Com o surgimento das indústrias, esse simples levantamento já não serviria mais pois, os fatores de produção interferiram de forma complexa para a formação e apuração dos estoques. Passaram assim a adaptar os critérios utilizados nas empresas comerciais onde todos os gastos eram apropriados como despesa de período, independentemente de serem ou não vendidos, na avaliação de estoque das empresas Industriais, Contabilidade de Custos. (MARTINS, 1980).

Passaram assim a trabalhar com um estoque onde o valor de custo do produto era levantado levando em consideração os valores dos fatores de produção utilizados para sua composição deixando-se de incorporar despesas com vendas, financeiras, administrativas etc.

O autor lembra que a preocupação inicial era fazer da contabilidade de custos a resolução para as questões de mensuração dos estoques e do resultado em termos monetários e

não de um instrumento gerencial, ficando a contabilidade de custos retraída em seu potencial. Só com o crescimento das empresas e da distância surgida entre o administrador e os administrados e que a contabilidade de custos passa a ter papel de auxiliar no desempenho da organização surgindo assim a contabilidade gerencial.

Após breve histórico passamos as definições dadas pelos autores a contabilidade de custos.

3.1.1 Definições

Lawrence (1975) demonstrou ser a contabilidade de custo ramo da contabilidade geral destinada a registrar os custos de produção dos produtos fabricados serviços prestados ou outras funções que uma determinada empresa venha a realizar na tentativa de obter maior eficiência e consequentemente um maior lucro.

Segundo Matz et al (1974), a contabilidade de custos é parte integrante da contabilidade geral utilizada para determinar os custos dos produtos e geração de informações especiais assistindo dessa forma a administração para as melhores escolhas e alternativas em relação à tomada de decisões. Definiram ainda a contabilidade de custos como instrumento da administração que proporciona registros dos custos dos produtos e operações de compra e compara os custos reais com os planejados nos orçamentos e padrões predeterminados.

Martins (1980) define a contabilidade de custo como ramo da contabilidade criando para avaliação e mensuração de estoque em termos monetários. O autor ainda defende que a mesma pode ser adaptada para fornecimento de dados à administração (contabilidade gerencial) refletindo o potencial que a mesma possui. Tal potencial ainda é aproveitado em outros campos que não o industrial como o financeiro, comercial, serviços e até mesmo o governamental.

Ribeiro (1997) esclarece ser a contabilidade de custo ramo da contabilidade aplicada a empresas industriais e que posteriormente foi adaptado a outras atividades para estabelecer os custos dos serviços prestados, no caso de empresas que prestam serviços, das mercadorias vendidas, no caso das comerciais etc.

Leone (2000) interpreta a contabilidade de custos como função financeira que acumula, organiza e expõe os custos dos produtos em estoque dos serviços prestados, dos componentes da organização e das atividades de distribuição para a determinação do lucro.

Podemos observar que o autor considera a contabilidade de custo como função financeira e gerencial para auxiliar no processo de tomada de decisão e de planejamento do administrador.

Iudicibus, Mairon e Pereira (2001) delimitam a contabilidade de custos como um subsistema que tem a preocupação de determinar o custo do produto, do serviço, do projeto, da atividade a depender do interesse do gestor. Concentra-se em fornecer informações detalhadas sobre os custos que a administração terá para controlar e planejar suas operações correntes e futuras.

Neto (2007) esclarece que a contabilidade de custos é um detalhamento do sistema contábil geral que concentra e compreende os custos dos produtos e serviços da administração como também avalia estoque e ajuda na formação de preço fornecendo relatórios de controle e gerenciais, primordiais para a tomada de decisão.

Martins e Rocha (2015) retrataram que a contabilidade de custos é a responsável pelo processo de mensuração do valor do custo dos insumos – matérias, humanos, tecnológicos- e dos produtos – bens e geração de serviços- com a finalidade de reconhecer o valor do estoque, apurar o valor dos bens e serviços vendidos, apuração de danos e lucros cessantes em caso de sinistros.

Viceconti (1998) define a contabilidade de custos como ramo da contabilidade que controla os custos de produção- matéria-prima consumida, salários, energia elétrica, combustíveis- para determinar o valor de um bem ou serviço a ser ofertado ao consumidor.

Souza e Diehl (2009) argumentam que a contabilidade de custos responde pela parte da contabilidade que mensura os custos de estoque em níveis analíticos para suprir a necessidade do sistema de contabilidade financeira mediante procedimentos específicos e em obediência aos princípios fundamentais de contabilidade.

Perossi (1982) define a contabilidade de custos como o processo de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio com os dados obtidos da produção e das vendas. A administração utilizaria esses dados com a finalidade de obter eficiência, economia e lucratividade.

Maher (2001) estabeleceu que a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos para tomada de decisões por parte dos gestores das organizações.

Medeiros (1994) explica que não se confunde a contabilidade de custos com a contabilidade geral, que a mesma integra a contabilidade gerencial com o objetivo de gerar informações úteis à administração da empresa.

Pode-se observar que as definições da contabilidade de custos se dividem em duas linhas de pensamentos defendidas pelos autores, a primeira não divide a contabilidade, defendem que a contabilidade é única e consideram a financeira, a de custos, a gerencial etc, como ramificações da contabilidade geral por terem princípios fundamentais da contabilidade os mesmos a serem seguidos.

A outra corrente de pensadores defende que a contabilidade sofreu uma ruptura criando assim novos ramos da contabilidade, tratando cada uma de áreas específicas (HORNGREN, GEORGE e DATAR, 2000; HANSEN, 2001; VANDERBECK, 2003;).

Sabe-se, pois, que seja a contabilidade de custo, ou qualquer outra, surgiram sim da necessidade de evidenciar relatórios cada vez mais precisos para tomada de decisão, se são ramos da contabilidade geral ou uma nova contabilidade que surgiu só com o aprofundamento de novas pesquisas é que teremos a resposta.

3.1.2 Objetivos da Contabilidade

Como toda ciência a contabilidade de custos também tem seus objetivos que são metas a serem buscadas e alcançadas para tornar a ciência uma realidade.

Leone (2000) determina com objetivo da contabilidade de custos a apuração dos custos dos produtos vendidos. O autor dá ênfase ao controle de estoque determinando que a finalidade da empresa é a obtenção do lucro cada vez maior e a busca pela eficiência e eficácia percorre o caminho onde a contabilidade de custos é peça importante para o alcance dessas metas.

Martins e Rocha (2015) defendem o objetivo da contabilidade de custos em três perspectivas distintas para cada setor: na contabilidade societária - para elaboração das

demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, principalmente o mercado de capitais. Na contabilidade tributária - para mensuração do valor do lucro ou patrimônio sujeito a tributação e na contabilidade gerencial – prover suporte ao processo de planejamento e controle gerencial das organizações.

Souza e Diehl (2009) argumentam que o objetivo da contabilidade de custos é de processar dados retirados da contabilidade financeira e devolvê-los à mesma em forma de relatórios para que se façam os registros analíticos de custos e estoques, argumenta ainda que essa integração entre a contabilidade de custos e a contabilidade financeira está determinada no art. 294/1º do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Medeiros (1994) concluiu que o objetivo da contabilidade de custos é: “fornecimento de dados para apuração de custos e avaliação dos estoques”, como instrumento dinâmico para acompanhamento dos fatos internos da empresa e que quando bem estruturada atinge os objetivos essenciais estabelecidos pela administração funcionando como instrumento para tomada de decisões.

Oliveira (2000) foi mais amplo que os demais autores e esclarece que a contabilidade de custos tem como objetivos: apuração do custo dos produtos e dos departamentos; atendimento de exigências contábeis de auditoria; atendimento de exigências fiscais; controle dos custos de produção; controle da movimentação interna e externa das mercadorias; melhoria no processo e eliminação do desperdício; auxílio na tomada de decisões; otimização dos resultados; atribuição de responsabilidades entre os executivos da organização; análise do desempenho dos departamentos envolvidos; subsídio do estabelecimento dos preços de vendas.

Como podemos observar nas definições dos objetivos da contabilidade de custos a mesma integra uma rede de informações que subsidia os controladores das empresas a tomada de decisões. Fica claro também que a contabilidade de custos, ou qualquer outra contabilidade, não toma decisões na empresa, seu papel é sim gerar relatórios, os mais precisos que se possa ter, para que os executivos possam tomar as melhores decisões. De nada adianta ter uma contabilidade que funcione de forma correta se não são usados os dados para corrigir e melhorar os procedimentos.

3.1.3 Classificação de Custos

Antes de adentrarmos diretamente na classificação de custos, visitarmos as terminologias utilizadas na contabilidade de custos é de suma importância. Percorremos aqui as definições estabelecidas por Martins (2003). O autor apresenta uma nomenclatura com a maior correção do ponto de vista técnico e alerta que “às vezes não sejam as mais usuais nas circunstâncias”.

A princípio o autor dividiu as terminologias utilizadas em Entidades Industriais e não Industriais, pois como veremos posteriormente, existem diferenças a serem observadas. O mesmo traz a definição de alguns termos a seguir para Entidades Industriais:

- a) **Gasto** - Compra de um produto ou serviço que gera desembolso, normalmente dinheiro.

Conceito amplo aplicado à aquisição de bens ou serviços adquiridos a exemplo de matéria-prima, mão-de-obra, compra de imobilizado, honorários etc. onde sua existência só se concretiza com a passagem da propriedade, ou seja, do reconhecimento contábil da dívida (quando a compra se realiza a prazo), ou redução do ativo dado em pagamento (quando a compra foi realizada à vista) não incluindo todos os sacrifícios como o custo de oportunidade, juros do capital próprio por não implicarem diretamente na entrega de ativos. (MARTINS, 2003).

- b) **Desembolso** – Pagamento realizado pela aquisição do bem ou serviço podendo ocorrer antes, durante ou após a entrega (compra à vista ou a prazo), portanto descompassada do instante do gasto.
- c) **Investimento** – Gasto absorvido na aquisição de bens ou serviços que são estocados no ativo da empresa para baixa ou amortização futura de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização.

Podem ser de naturezas e de períodos variados e diversos a matéria-prima, por exemplo, é um gasto contabilizado como investimento temporário, uma máquina, um gasto em investimento permanente, ações, investimento circulante ou permanente a depender do pensamento que levou a empresa a essa aquisição. (MARTINS, 2003).

- d) **Custo** – Gasto relacionado a bens ou serviços utilizados na produção de novos bens ou serviços.

Como podemos observar o Custo também é um gasto, que é reconhecido no momento da utilização dos fatores de produção para fabricação de produtos ou execução de serviços. A exemplo temos, o momento da aquisição de matéria-prima, que é um gasto em sua aquisição, transformando-se em investimento de imediato quando levado para estoque e classificado posteriormente como Custo na elaboração do produto final que torna-se investimento novamente até sua venda final. (MARTINS, 2003).

Outro exemplo que pode ser citado é o caso da energia elétrica, que é um gasto na aquisição e transformado imediatamente em custo, não transitando pelo investimento por ser utilizado de imediato. Uma máquina, é um gasto em sua aquisição tornando-se investimento de imediato e através da depreciação será transformada em custo quando utilizada na produção. (MARTINS, 2003).

- e) **Despesa** – Bem ou serviço que, direta ou indiretamente, foi consumido na obtenção de renda.

Um exemplo de despesa seria a comissão do vendedor, que é um gasto transformado em despesa de imediato. A máquina que falamos anteriormente, que foi gasto na aquisição, transformada em investimento de imediato, e em custo, parcialmente com a depreciação, torna-se despesa na venda final do produto. Um computador do diretor, transformado em investimento como a máquina, tem seu reconhecimento parcial (depreciação) porém não gera custo por não está ligado diretamente na produção do bem (MARTINS, 2003).

O autor argumenta que a despesa reduz o patrimônio líquido da empresa tendo como característica a representação de um sacrifício para obtenção de receitas, esse sacrifício é costumeiramente chamado de “Custo do Produto Vendido” que deveria ser chamado de “Despesa que é o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido”.

Martins (2003) cita como exemplo uma mercadoria adquirida por um estabelecimento comercial, que é um gasto em sua forma genérica, um investimento em sua forma específica, transformando em despesa ao ser reconhecida a receita realizada com a venda, não transitado assim pela fase de custos, tornando-se incoerente o termo Custo das Mercadorias Vendidas.

Observado por Martins (2013), toda despesa é ou foi gasto. Porém alguns gastos não se transformam em despesa (terrenos, pois não depreciam) ou apenas na sua venda é que isso acontece. Já os custos que são ou foram gastos, se transformam em despesa na venda do bem ou serviço prestado. Observado ainda pelo autor, muitos gastos transformam-se de forma automática em despesa, outros transitam ainda pelos custos e outros ainda percorrem todo o processo passando pelo investimento, pelo custo para finalmente ser reconhecido como despesa.

f) **Perda** – Consumo de bens ou serviço de forma anormal e involuntária.

O autor chama a atenção para não ser confundido com uma despesa ou muito menos com custo, pois não existe nele o fator que determina sua existência, o “sacrifício” com a intenção de obter receita e cita os exemplos de perda com incêndios e estoque obsoleto.

Para as entidades consideradas pelo autor como não Industriais, o mesmo recorre à história da contabilidade de custos e relembra que as empresas de serviços, comércio e financeira, principalmente aquelas que guardavam uma similaridade de situação, passaram a utilizar as técnicas e princípios de maneira apropriada, utilizando a expressão contabilidade de custos onde só existiam despesas.

A generalização da terminologia foi determinada não só pelo uso das técnicas, mais também pela idéia de que as entidades geravam produtos de utilidades, conseqüentemente produziam custos que imediatamente eram transformados em despesas sem passarem pela etapa de estoque, sendo assim análoga às terminologias utilizadas nesses dois tipos de entidades. (MARTINS, 2003).

A palavra custo também tem seu significado quando utilizamos para determinar o preço original de aquisição de um bem ou serviço e é utilizada de forma leiga em expressões como: “custo de uma obra”, “custo de um veículo”, “custo de uma consulta” assim o autor afirma que quando se fala em “Contabilidade de Custos” estamos falando de bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços. (NAKAGAWA, 1994; MARTINS, 2003).

Após esclarecimentos sobre as terminologias utilizadas na contabilidade de custos passamos a seguir a suas classificações.

3.1.3.1 Quanto ao Objeto

Nessa classificação o custo está relacionado com o bem a ser produzido ou serviço a ser prestado, também conhecido quanto à forma de apropriação aos produtos e serviços a serem oferecidos. Dividem-se em Diretos e Indiretos.

3.1.3.1.1 Custos Diretos

Segundo Dallora e Forster (2008), são aqueles facilmente identificados, estando física e diretamente ligados ao serviço ou bem a ser produzido ou prestado.

Nesta linha de pensamento, a análise realiza-se na produção direta de um produto e leva-se em consideração os materiais e a mão de obra utilizada na referida fabricação, considerados assim gastos industriais afetado diretamente e objetivamente ao produto final.

Martins (2003) define serem custos diretos aquele que podem ser diretamente apropriados aos serviços ou produtos, que têm uma medida de consumo (kg, unidade, horas trabalhadas etc) apurável.

Kaplan e Cooper (2000) defendem serem custos diretos, os gastos indispensáveis na produção de determinado bem ou serviço, sendo facilmente identificados e mensurados para cada unidade do artigo produzido.

Zanluca (2005) também define com sendo os custos que podem ser identificados e apropriados diretamente a cada produto ou obra a serem custeado no momento da ocorrência, estando assim ligado a cada tipo de bem ou função. Seria aquele que pode ser atribuído direto ao produto, centro de custo, departamento etc. não necessitando de rateios para atribuição ao produto custeado.

Como exemplo o autor cita matéria-prima usada na fabricação, mão de obra direta, serviços contratados e aplicados diretamente na produção de bem ou serviço e determina como propriedade dos custos diretos de serem perfeitamente mesuráveis sendo qualificados aos produtos individualmente.

3.1.3.1.2 Custos Indiretos

Martins (2003) define como os custos que não oferecem condições de medida objetiva sendo necessário uma estimativa (às vezes arbitrária) para a alocação dos mesmos ao produto final. Cita como exemplo o aluguel, salários dos supervisores, salários das chefias etc. e complementa que essa classificação está relacionada diretamente ao produto ou serviço prestado e não a produção em geral ou aos departamentos da empresa.

Zanluca (2005) qualifica os custos indiretos como aquele que não se pode apropriar prontamente a cada bem ou serviço necessitando do emprego de critérios pré-determinados e vinculados citando alguns exemplos como energia que não pode ser medida em cada máquina com base em horas máquinas utilizadas, mão de obra indireta rateada por horas/homem da mão de obra direta etc.

Esses critérios pré-determinados são rateios a serem estabelecidos para apropriar os custos que não são fáceis de serem medidos ou mensurados. É um tipo comum de apropriar os custos que não são identificados ou atribuídos a determinado produto ou serviço.

Como exemplo desse tipo de custo temos a mão de obra indireta, (departamentos, chefias, supervisões etc.), materiais indiretos (material de expediente, de limpeza ligados ao setor fabril etc.) e outros custos indiretos que matem relação com o setor fabril como depreciação, seguro, manutenção. (ZANLUCA, 2005).

Segundo Neto (2008) os custos indiretos são os que beneficiam toda a produção, não sendo identificados em cada produto como é o caso dos custos diretos. Necessita de rateio para a apropriação, não sendo possível com isso a visualização no produto final, pois, não é possível enxergar no bem o quanto a depreciação está apropriada no mesmo por exemplo. O autor acrescenta que isso é regra geral e que cada empresa tem seu processo produtivo podendo em cada uma delas serem alteradas as formas de apuração dos custos.

3.1.3.2 Quanto ao Nível de Produção

Essa classificação divide os custos e fixos e variáveis e levam em consideração o volume da produção da entidade.

3.1.3.2.1 Custos Fixos

Neves e Viceconti (2012) definem custos fixos como aqueles cujos valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa e cita como exemplo o aluguel do imóvel onde funciona a fábrica que será o mesmo nos meses vigentes do contrato independentemente do nível de produção da fábrica inclusive se não produzisse nada em determinado mês.

Carmo (2011) afirma serem aqueles que não alteram quando muda o volume de produção, não há uma relação direta de mudança em seus valores de acordo com a quantidade produzida. O autor cita como exemplo o salário do supervisor e a depreciação das máquinas.

Leone (2010) interpreta em sua obra serem os custos fixos aqueles que não variam com a variabilidade da atividade escolhida, ou seja, o valor total dos custos permanece praticamente igual, mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie.

Vasconcelos (2010) estabelece que são os mantidos estáveis de dentro de uma determinada faixa de produção. Acima dessa faixa, os custos crescem e passam a um novo patamar sendo assim eles não são indefinidamente fixos e sim escalonados. A autora ainda afirma que os mesmos deveriam ser chamados de estável ao invés de fixos.

Podemos observar que os custos fixos não guardam uma relação de causa e efeito com a produção da empresa. Um administrador quando em análise dessa informação terá um trabalho diferenciado para produzir informações que possam melhorar o desempenho da empresa.

3.1.3.2.2 Custos Variáveis

Martins e Rocha (2015) explicam que os custos variáveis são aqueles cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade. Os autores ainda explicam que a medida de atividade é geralmente a quantidade de bens e serviços

destinados aos clientes externos, e gera receita para a entidade, exemplo unidades ou toneladas produzidas, clientes atendidos, carga transportada etc.

Neves e Viceconti (2012) afirmam que são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa, e dá como exemplo a matéria-prima consumida. Se não existe bens ou serviços produzidos os custos variáveis serão nulos.

Leone (2010) afirma serem os custos que variam de acordo com os volumes das atividades e que esse volume deve ser representado por bases que são geralmente medições físicas. O autor cita o exemplo da energia elétrica que deve variar de acordo com a quantidade de horas-máquina.

Vasconcelos (2010), corroborando com esse conceito, explana que são aqueles que variam na mesma proporção do volume de produção, caminham em harmonia e quanto maior o volume produzido maior será os custos variáveis.

Ao contrário dos custos fixos, os custos variáveis guardam uma relação de causa e efeito com o volume de produção. Quanto maior a produção efetivada no período, maior será o custo variável.

3.1.3.2.3 Custos Mistos

Vasconcelos (2010) esclarece que são aqueles que apresentam os dois tipos de comportamento, composto de parte fixa e parte variável e dá como exemplo a conta de telefone onde a assinatura corresponde a custos fixos e os custos variáveis irão depender da utilização do serviço no período.

Alguns autores costumam denominar os custos mistos em custos semifixos e semivariáveis. Leone (2010) por exemplo, afirma que são os custos mistos aqueles que guardam relação especial com alterações da base de volume tomada como referência e que após analisados se verifica que possuem uma parte variável (que se comporta como custo variável) e outra fixa (que se comporta como custo fixo).

O autor explica que o importante e necessário é colocar o custo diante de uma base de volume e verificar seu comportamento, exemplifica com o custo de manutenção de um

departamento industrial, onde a variável dependente é o custo de manutenção e horas trabalhadas a variável independente, quando elevar-se a quantidade de horas trabalhadas o custo de manutenção também irá aumentar.

3.1.4 Centro de Custos

Observando a produção científica verificamos que alguns autores utilizam outra nomenclatura para os centros de custos, chamam de departamentos ou departamentalização.

Martins (2003) esclarece que departamento é uma unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos. Representa pessoas e máquinas que desenvolvem trabalhos homogêneos. O autor afirma ainda que o centro de custos é uma unidade mínima de acumulação de custos indiretos e quando coincide com um departamento ele é uma unidade administrativa.

3.1.5 Elementos dos Custos

Após observarmos as classificações dos custos que a literatura apresenta como Diretos, Indiretos, Fixos, Variáveis, Semifixos e Semivariáveis passamos a observar os elementos de compõe os custos.

Como visto anteriormente a contabilidade de custos nasce da necessidade de se determinar os custos de produtos, principalmente os industrializados, pois após a revolução industrial a permuta do homem pela máquina foi imprescindível para que as empresas se tornassem competitivas e cada vez mais lucrativas.

Neves e Viceconti (2012) apontam em sua obra que os custos diretos são compostos pelos seguintes elementos:

- Matéria-Prima;
- Material de Embalagem;
- Depreciação de Equipamentos (quando este é utilizado para produzir apenas um tipo de produto);

- Energia Elétrica (quando for possível quantificar o consumo na fabricação de cada produto);

Para os custos Indiretos os atores apontam os elementos a seguir:

- Depreciação de Equipamentos (que são utilizados diretamente na fabricação de mais de um tipo de produto);
- Salários do chefe de supervisão da equipe de produção;
- Aluguel da fábrica;
- Gastos com Limpeza da Fábrica;
- Energia Elétrica (a que não pode ser agregada a fabricação de produto).

Para a produção de apenas um tipo de produto todos os custos que envolvam essa produção serão considerados diretos e os custos que por natureza são indiretos porém, por terem como característica ser de pequeno vulto e difícil de ser associado a cada produto será esse tratado como indireto (NEVES e VICECONTI, 2012).

Ribeiro (2013) antes de relacionar os elementos do custo explana sobre os vários tipos de custos e quando trata do custo de fabricação, elenca como elementos do mesmo: materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação. E os definem como:

- **Materiais** – Objetos utilizados no processo de fabricação que pode ou não pertencer à constituição do produto. São classificados como:
 - a) **Matéria-prima** – É o elemento principal e substancial para a fabricação do produto. Na composição do produto predomina-se em relação aos outros itens como exemplo temos a madeira em uma indústria de móveis, o tecido em uma confecção e a farinha em uma fábrica de massas.
 - b) **Materiais secundários** - São os materiais aplicados na fabricação em menores quantidades que a matéria-prima. Eles entram na composição dos produtos, juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma

indústria de confecções são os aviamentos (botões, zíperes, linha etc.); para uma indústria de massas alimentícias são ovos, manteiga, fermento, açúcar, sal etc.;

- c) **Materiais auxiliares** — são todos os materiais que embora necessários ao processo de fabricação, não entram na composição dos produtos. Para uma indústria de móveis de madeira são lixas, estopas, pincéis, graxas etc.; para uma indústria de confecções são tesouras utilizadas para o corte dos tecidos, produto de limpeza de acabamento etc.; em uma indústria de massas alimentícias são manteiga utilizada para untar as assadeiras, toalhas de papel etc.;
- d) **Materiais de embalagem** — são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles deixem a área de produção. Os materiais de embalagem em uma indústria de móveis de madeira podem ser caixas de papelão; em uma indústria de confecções podem ser caixas de papelão ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias podem ser também caixas de papelão, sacos plásticos etc.

Pode-se observar os diversos componentes que compõe os elementos dos custos, mas a principal observação que se deve ter é com relação a alocação dentro da classificação já existente dos custos.

3.2 Custos no Setor Público

Como pode ser observado no panorama traçado anteriormente, a contabilidade de custos tem seu nascedouro na função de apoio à gestão de empresas industriais onde o crescimento e acirramento no mercado fez com que a mesma passasse a ser referenciada como uma ferramenta de gestão. (MARTINS, 1980; LUQUE, *et al.* 2008; MUTULA e WAMUKOYA, 2009).

Em nosso país a utilização de informações de custos para o setor público está amparada em vários diplomas legais que datam do ano de 1964 com a lei 4.320, art. 85 onde já trata do tema afirmado que a determinação dos custos dos serviços industriais serão organizados dentro dos serviços da contabilidade. Posteriormente em 1967 o Decreto-Lei 200 também fez referência em seu art. 79 afirmando que a apuração dos custos dos serviços serão realizados pela

contabilidade com o propósito de se demonstrar os resultados da gestão governamental (MAGALHÃES, 2007; CRUZ e PLATT NETO, 2007; FREITAS, 2012; SOARES, 2014).

Após um longo período tempo onde a administração pública esteve sob a responsabilidade dos militares os diplomas legais tratando sobre tema ficaram mitigados, apenas em 1986 o Decreto 93.872 voltou a fazer referência a custos no setor público. Mas, foi no ano de 2000 que uma lei complementar surgiu e se tornou o marco para as finanças públicas. Conhecida como a lei de responsabilidade fiscal a mesma efetivou as determinações de cumprimento de regras de se manter um sistema de custos e de avaliação das gestões orçamentária, financeira e patrimonial ficando mais assim mais evidente (SOARES, 2014).

O TCU no ano de 2004, em acórdão, determinou a adoção medidas essenciais para o estabelecimento de um sistema de custos junto com a lei de diretrizes orçamentária para o ciclo dos anos de 2003 a 2004. (SOARES, 2014).

O mesmo autor elaborou um quadro resumo da legislação brasileira sobre os diplomas legais que tratam o assunto, então vejamos:

Quadro 02 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Lei n.º 4.320	1964	Art. 85 e art. 99
Decreto-Lei n.º 200	1967	Art. 25, IX; art. 30, § 3º; art. 79; art. 95 e art. 101, § 2º.
Decreto n.º 93.872	1986	Art. 137, §§ 1º e 2º; art. 142,
Lei Complementar n.º 101	2000	Art. 4º e art. 50, § 3º.
Lei n.º 10.180	2001	Art. 15, V.
Lei n.º 10.524	2002	Art. 21, § 2º.
Lei n.º 10.707	2003	Art. 20, § 2º.
Acórdão n.º 1078 TCU	2004	Item 1.1.2

Fonte: Soares, 2014.

A temática também teve seu momento de discussão a nível internacional quando no ano de 2000 um estudo realizado pelo órgão representante dos contadores a nível internacional o *International Federation of Accountants* – IFAC lança um estudo que ficou conhecido como estudo 12 através de seu comitê que teve como propósito a discussão do papel da informação dos custos no âmbito governamental (LUQUE, *et al.* 2008; FREITAS, SOARES, 2014).

Da Silva Suzart (2012) em seu trabalho demonstrou as funções gerenciais da informação de custo para a área pública apoiado no documento do IFAC e apontou para a aplicabilidade as seguintes: auxílio para elaboração do orçamento governamental independente de ter o país regime de caixa ou competência; Controle e redução dos custos utilizando dados de custos precedentes ou ações governamentais bem sucedidas para proporcionar reduções nos excessos ou expansão das práticas exitosas; Definição de preços e taxas pois o mesmo contribui no processo resolutivo de tais questões; Avaliação dos programas de governo medindo o desempenho e auxiliando no processo decisório e amparar decisões de cunho econômico.

Scarpin, Söthe e Kreuzberg (2012) em estudo realizado também no referido documento apontaram países que se utilizam da informação de custos para gerir suas ações. Os autores os relacionam e elencam algumas características como no caso dos Estados Unidos, onde os preços de serviços e bens do governo baseiam-se em preço de mercado ou custos totais, o Canadá utiliza o custo pleno como ponto de partida para determinar o valor dos serviços aos contribuintes. No Reino Unido a recomendação é que os departamentos cobrem pelos serviços prestados entre os mesmos. Na Nova Zelândia o conceito para se estimar os custos foi ampliado e alcança todas as atividades de serviços prestadas pelo governo.

Soares (2014) chama atenção para os conceitos de custos que o IFAC estabeleceu em seu estudo para a área governamental, que são: Custo Total; Custo Controlável; Custo Marginal, Custo Diferencial e Incremental, Custo de Oportunidade e Custo Contratual e que os mesmos irão variar de acordo com a relevância da informação desejada.

O mesmo autor ainda aponta como ponto importante do estudo os métodos para se atribuir os custos e relaciona os mais significativos, que são: aplicação somente dos custos diretos; aplicação dos indiretos considerando a correlação de causa e efeito e a aplicação dos indiretos utilizando-se de suportes procedentes e confiáveis.

3.2.1 Sistema de Custos no Governo Federal

A administração pública passou a observar e introduzir ferramentas e concepções da área privada na busca do aperfeiçoamento e avanço na forma de gerir recursos públicos e ofertar serviços e bens de qualidade a população (SOARES, 2014).

Apesar de termos diplomas legais abordando o tema Sistema de Informações de Custos na administração pública já algum tempo na legislação brasileira (Lei 4320/64, art. 85; Decreto-Lei 200/67, art. 79; Decreto 93.872/86), o governo federal só introduziu o SIC após empenho empreendido pelo Ministério da Fazenda e da Controladoria Geral da União – CGU que através de comissão apresenta as estratégias para inserção do SIC (MACHADO, 2002; MACHADO E HOLANDA, 2010; SOARES, 2014).

A iniciativa confirmou a modificação em que a administração pública passava no momento, pois logo após (2007), através da Secretária de Orçamento e Finanças – SOF uma câmara técnica para avaliação dos gastos públicos foi criada, no ano seguinte 2008 o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão – MPOG publica orientações para a aplicação de informações sobre custos, em 2009 a Escola de Administração Fazendária – ESAF promove discussões na busca estabelecer modelo para recepção do que foi denominado de “sistemas estruturantes” para a formação de um sistema de custos e finalmente em 2011 através de portaria a STN concebe o Sistema de Custos – SIC do governo federal (MACHADO, 2002; MACHADO E HOLANDA, 2010).

Infere-se na leitura da referida portaria que seu maior propósito é prover de informações os governantes para tomada de decisão na busca de uma melhor eficiência, eficácia e efetividade dos recursos públicos.

Santos (2011) chama a atenção para a colaboração que foi prestada por outras secretarias como: a de Planejamento Estratégico, de Orçamento, Recursos Humanos e Tecnologia da Informação, criando uma rede de informações que o mesmo considerou ser um bando de dados de sistemas transacionais criados dentro das unidades já estruturadas mas não interligadas.

A seguir temos o quadro 03 elaborado por Soares (2014), que resume os diplomas e suas respectivas regulamentações, vejamos:

Quadro 03 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal (continuação)

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Portaria Interministerial n.º 945	2005	Constitui comissão para elabora restudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.
Portaria SOF n.º 68	2007	Cria o Comitê Técnico de Orçamento - CTO, no âmbito da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, e constitui a Câmara de qualidade do Gasto Público.
Decreto n.º 6.976	2009	Dentre outras determinações, afirma que a contabilidade deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Portaria STN/MF n.º 157	2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.
Portaria STN/MF n.º 716	2011	Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Fonte: Soares, 2014.

3.2.1.1 Atributos e Finalidades do Sistema de Custos do Governo Federal – SIC

Machado e Holanda (2010) apontam como atributos do SIC a comparabilidade, relevância, utilidade, oportunidade, possibilidade de detalhamento de informações, diferentes níveis hierárquicos de indicadores, simultaneidade de informações e a diversificação de relatórios sintéticos e analíticos.

Santos (2011) afirma que o SIC tem como finalidade reunir informações de dois tipos de sistemas que o mesmo denominou de estruturantes e internos, e assim proporcionar uma visão conjunta operacional e financeira em diferentes níveis de gestão.

O SIC teria que ser capaz de gerar informações precisas e confiáveis para que os gestores governamentais pudessem dispor de relatórios para serem comparados em períodos curtos ou longos de uma determinada unidade ou até mesmo de gestões diferentes.

As informações teriam que ser as mais detalhadas possíveis com intuito também de suprir os usuários de conhecimentos capazes de ajudar na tomada de decisões para uma melhor governança corporativa.

Como podemos observar a concepção de um sistema que acumulasse todas essas características não foi tarefa fácil de ser imaginada nem tão pouco colocada em funcionamento, talvez por isso sua implantação esteja sendo morosa e prolongada ao ponto de não ter atingido ainda alguns níveis na cadeia organizacional do governo federal.

3.2.1.2 Contribuições do CFC ao Modelo de Custos no Governo Federal

Como já observado aqui anteriormente, a contabilidade passou por um processo evolutivo em que as práticas foram sendo aperfeiçoadas respeitando-se principalmente os princípios que norteiam essa ciência.

Na busca de melhoramentos uma das rotinas a serem seguidas é rastrear experiências exitosas e na contabilidade não poderia ser diferente. Padrões e condutas desenvolvidas por países em que essa ciência está em níveis mais avançados que o nosso é de suma importância para a modernidade e crescimento do país.

O crescimento de um país, dentro de mercados cada vez mais competitivos, está diretamente relacionado ao nível de harmonização em que ele se encontra com os demais países que fazem parte do mesmos e isso vale para várias atividades e procedimentos em que a contabilidade serve de exemplo.

Em 2008, o Ministério da fazenda, publica uma portaria (Portaria 184/2008, MF) que dispôs sobre as diretrizes que deveriam ser observadas na área pública para práticas, procedimentos e elaboração das demonstrações contábeis harmoniosos com as do *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS que são as normas internacionais de

contabilidade aplicada ao setor público ficando o Conselho Federal de Contabilidade – CFC como órgão responsável por essa harmonização (DARÓS e PEREIRA, 2009).

Uma das atribuições do CFC é editar normas, que deverão ser seguidas por todos profissionais de contabilidade do Brasil. As referidas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASPs foram publicadas pelo CFC em 2008 em um total de 11 e que aqui apresentamos com suas referidas resoluções e assuntos que norteiam as mesmas.

Quadro 04 - Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Numeração	CFC Resolução	Normas
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
<u>NBC T 16.10</u>	<u>1.137/08</u>	<u>Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público</u>
<u>NBC T 16.11</u>	<u>1.366/11</u>	<u>Sistema de Informação de Custos do Setor Público</u>

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, 2012, Publicação Eletrônica, p.07.

Não se pretende aqui exaurir o tema, pois não é fruto do estudo mas chama a atenção a NBC T 16.11 que corresponde ao Sistema de Custos do Setor Público onde observar-se que só foi regulamentada em 2011 com a resolução 1.366 do CFC.

O conteúdo da norma está dividido em tópicos que aqui elencamos para uma melhor visão do que o CFC buscou para assim contribuir com o assunto, então vejamos:

Quadro 05 - Tópicos da Resolução 1.366/11 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC

Conteúdo	Item
OBJETIVO	1 a 6
ALCANCE	7 a 8
DEFINIÇÕES	9
CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	10 a 12
EVIDENCIAÇÃO NA DEMOSTRAÇÃO DE CUSTOS	13
REGIME DE COMPETÊNCIA	14
COTA DE DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS	15 a 17
VARIAÇÃO DA CAPACIDADE PRODUTIVA	18
INTEGRAÇÃO COM OS DEMAIS SISTEMAS ORGANIZACIONAIS	19 a 20
IMPLANTAÇÃO DO SUBSISTEMA DE CUSTOS	21
RESPONSABILIDADE PELA INFORMAÇÃO DE CUSTOS	22 a 24
DEMOSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO	25 a 27

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, 2012, Publicação Eletrônica. P. 47 e alterações realizadas pela resolução 1.437/13.

Coube a essa resolução estabelecer “a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas” para se mensurar e evidenciar os custos do setor público no Brasil através do já mencionado SIC.

Como podemos observar a norma possui 27 (vinte e sete) pontos que estão divididos em tópicos que iremos aqui apresentar os que mais chamam a atenção e deverão ser buscados no momento de implantação do sistema de custos do governo federal.

O primeiro são os objetivos que estão estabelecidos nessa norma em 5 (seis) itens chamando atenção o item terceiro onde estão os mesmos elencados, vejamos:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Fonte: CFC, 2012, Publicação Eletrônica, p.47.

Podemos comprovar que a função de apoio está presente em 4 (quatro) dos 5 (cinco) objetivos da norma e que se alinha com a própria função da contabilidade de custos.

O quarto ponto estabelece que a evidenciação dos objetivos de custos pode ser elaborada sob diversas perspectivas institucionais, funcionais e programáticas com a participação de órgãos de planejamento, contabilidade, finanças e orçamento mas que tenham vinculação entre os próprios.

A norma também aponta em seu quinto ponto que, para que o sistema possa atingir esses objetivos deverá dispor de tratamento conceitual próprio, abordagem tecnológica adequada proporcionando assim o trabalho com diversas dimensões (numéricas, organizacionais, temporais etc.) como também a investigação de séries históricas dos custos nas atividades administrativas ou atividades-fim do sistema governamental.

Recomenda o uso da tecnologia para acesso rápido a banco de dados dos diversos órgãos em busca de geração de relatórios e análise dos dados para assim melhor suprir os gestores com informações fidedignas.

O regulamento em seus pontos 7 (sete) e 8 (oito) discorre sobre o alcance, que deverá atingir todas as entidades do setor público, e destaca seu valor para fins gerenciais, como também sua relevância para a gestão pública nos quesitos de transparência, prestação de contas, controle interno, externo e social.

O ponto 9 (nove) da norma ficou reservado para esclarecer as definições dos seus termos e respectivos significados que são reproduzidos aqui pela sua importância.

“ 9. Os seguintes termos têm os significados abaixo especificados:

Objeto de custo é a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.

Subsistema orçamentário: a dimensão dos produtos e serviços prestados; função, atividades, projetos, programas executados; centros de responsabilidade – poderes e órgãos, identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo se valer, ou não, das classificações orçamentárias existentes.

Subsistema patrimonial: a dimensão dos produtos e serviços prestados, identificados e mensurados a partir das transações quantitativas e qualitativas afetas ao patrimonial da entidade consoante os Princípios de Contabilidade.

Apropriação do custo é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.

O SICSP é apoiado em três elementos: Sistema de acumulação; Sistema de custeio e Método de custeio.

Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

De forma contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e são acumuladas ao longo do tempo.

Sistema de custeio está associado ao modelo de mensuração e desse modo podem ser custeados os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisões. No âmbito do sistema de custeio, podem ser utilizadas as seguintes unidades de medida: custo histórico; custo-corrente; custo estimado; e custo padrão.

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles.

Custeio Pleno que consiste na apropriação dos custos de produção e das despesas aos produtos e serviços. (Incluído pela resolução 1.437/13)

A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

Gasto é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Investimento corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no ativo.

Perdas correspondem a reduções do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento compensatório ou geração de produtos ou serviços.

Custos são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.

Custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e outros objetos de custos e que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço.

Custos reais são os custos históricos apurados *a posteriori* e que realmente foram incorridos.

Custo direto é todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.

Custo indireto é o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.

Custo fixo é o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo variável é o que tem valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada. (Alterado pela resolução 1.437/13)

Custo operacional é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários, etc.

Custo predeterminado é o custo teórico, definido *a priori* para valorização interna de materiais, produtos e serviços prestados.”

Custo padrão (standard) é o custo ideal de produção de determinado produto/serviço. (Alterado pela resolução 1.437/13).

Custo estimado é o custo projetado para subsidiar o processo de elaboração dos orçamentos da entidade para determinado período; pode basear-se em simples estimativa ou utilizar a ferramenta do custopadrão.

Custo controlável utiliza centro de responsabilidade e atribui ao gestor apenas os custos que ele pode controlar.

Custo marginal apuração decorrente dos custos variáveis.

Hora ocupada é o tempo despendido por cada empregado nos departamentos de serviço destinados a atender às tarefas vinculadas com as áreas de produção de bens ou serviços.

Hora máquina corresponde à quantidade de horas que as máquinas devem funcionar para realizar a produção de bens e serviços e outros objetos de custos do período. É aplicada às unidades de produto ou serviço em função do tempo de sua elaboração.

Mão de obra direta corresponde ao valor da mão de obra utilizado para a produção de bens e serviços e outros objetos de custos.

Sobre aplicação é a variação positiva apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Sub aplicação é a variação negativa apurada entre os custos e metas estimados e os executados.

Custo de oportunidade é o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada.

Receita Econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade, custo estimado, custo padrão, etc. (Incluído pela resolução 1.437/13).

Fonte: CFC, 2012, Publicação Eletrônica, p.50

Como estabelecido na norma, a escolha do método a ser utilizado para mensuração dos custos dependerá da disponibilidade de informações, características e objetos das entidades que irão utilizar o sistema de custos podendo até adotar mais de uma metodologia.

O item 14 (quatorze) estabelece que a adoção dos princípios de contabilidade deverá ser obrigatória dando grandeza especial ao princípio da competência podendo os ajustes necessários serem realizados em momentos oportunos.

A distribuição dos custos indiretos poderá ser distribuída nas seguintes cotas: “área ocupada; dotação planejada disponível; volume ocupado em depósitos; quantidade de ordens de compras emitidas para fornecedores; consumo de energia; número de servidores na unidade

administrativa responsável, etc” (BRASIL, 2012, p. 50). Podemos aqui verificar que a relação não é absoluta podendo ser estabelecida outra cota a depender das características do objeto de custo.

Uma etapa natural foi pré-estabelecida para a evidenciação dos custos no item 17 (dezessete) e assim definida:

“identificação dos objetos de custos; identificação dos custos diretos; alocação dos custos diretos aos objetos de custos; evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; identificação dos custos indiretos; escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, relação custo/benefício.”

Fonte: CFC, 2012, Publicação Eletrônica, p.61

Salientamos mais uma vez que esse modelo não é concludente podendo ser estabelecido um novo respeitando principalmente etapas naturais de um processo de evidenciação.

O itens 19 (dezenove) e 20 (vinte) retratam o que já havíamos comentado anteriormente de que o sistema de custos não é um sistema transacional e a integração com o planejamento e orçamento deve está em harmonia com a base conceitual que reflete os objetos de custos. Como cita Santos (2011), ele é sim um sistema que interliga sistemas estruturantes com sistemas internos das devidas unidades administrativas possibilitando assim idealizar uma visão das dimensões financeiras e operacionais.

Sua implementação deverá ser sistemática e gradual para o alcance dos objetivos das organizações através de processos decisórios usando informações colhidas no referido sistema para serem utilizadas por grupos diferentes de usuários respeitando assim o princípio da transparência e do controle social é o que estipula o item 21 da referida norma.

Os itens 22 a 24 constituem a responsabilidade da informação gerada pelo sistema e atribui à entidade a análise, verificação e a avaliação das mesmas com abrangência ampla para todas as instâncias e níveis da estrutura organizacional.

A resolução 1.437/2013 do CFC alterou alguns conceitos e estabeleceu mais três itens a norma (25, 26 e 27) introduzindo ao seu conteúdo critérios para a elaboração da Demonstração de Resultado Econômico - DRE podendo assim seus relatórios subsidiarem essa demonstração e evidenciar a sociedade o resultado econômico do setor público.

3.3 Custos do Ensino Público no Brasil

O custo do ensino público no Brasil é uma área que está despertando interesse de pesquisadores no país, notada quando se realiza uma consulta do conteúdo nos meios disponíveis (Teses, Dissertações, Artigos, etc). Nos trabalhos desenvolvidos na tentativa de se apurar os custos do ensino no Brasil, nos diversos níveis e modalidades que a educação do país possui, todos eles são taxativos quando mencionam a eficiência, eficácia e efetividade na busca da mensuração dos custos por aluno na educação brasileira.

Costa (2000) chama atenção para o preceito constitucional da vinculação de recursos para a área educacional no Brasil que vigora desde a década de 1930 e que outras políticas sociais não tiveram esse mesmo prestígio. Atualmente está previsto que 25% das receitas arrecadadas com impostos devidos devam ser vinculadas à continuidade e evolução do ensino nas esferas municipais e estaduais. Para a esfera federal esse percentual ficou estabelecido como de 18%.

Costa (2000) ainda chama a atenção para a mudança do enfoque nos anos 80 das discussões que envolviam o assunto educação no país, principalmente por aquele período está dentro de um processo de redemocratização, pela inserção das crianças e jovens nos sistemas introdutivos de educação pública, a crise financeira do país e o processo de reformulação que passava os estados em diversas nações, principalmente reformas educacionais.

A ênfase estava sendo dada a tópicos que até então não eram discutidos nos debates no setor educacional. A gestão de sistemas passou a ter destaque sobre assuntos até mais importantes como o pedagógico e as reformas educativas foram acontecendo com intuito de descentralizar e dar autonomia nas unidades educacionais e melhorar a qualidade da educação ofertada (COSTA, 2000).

O resultado foi o aperfeiçoamento do planejamento através de informações gerenciais geradas por métodos estatísticos e implantação da cultura de avaliações de projetos, rendimentos, realimentação do sistema para um novo ciclo de atividade. Assim o debate sobre aporte para a educação saiu da perspectiva da garantia dos recursos para a mensuração e posterior avaliação dos dispêndios realizados. (COSTA, 2000).

O crescimento em busca de informações geradas por sistemas que possam mensurar os

custos por aluno nos diversos níveis de escolaridade foi reconhecido pelo Conselho Nacional dos Secretários Estaduais de Educação - CONSED ao ponto de sugerirem novas pesquisas sobre o assunto ficando reconhecida a importância da contabilidade de custos como gerador de indicadores para tomada de decisões no planejamento e na apuração dos resultados. (COSTA, 2000).

Donatti, Bonacim e Andrade (2013) apresentaram estudo que comprovam que o gasto público com o ensino no Brasil corresponde 4,4% do Produto Interno Bruto - PIB, o que se aproxima do que foi estabelecido pela Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE que é de 4,9%, mas, a performance obtida na avaliação de desempenho elaborado pelo próprio órgão desses estudantes ficou a desejar para os parâmetros internacionais.

Chamou atenção dos autores a divergência na aptidão dos estudantes no país em comparação com países desenvolvidos quando se leva em consideração o volume de recursos destinados a educação ficando próximo dos mesmos, mas distantes nos resultados apresentados.

Marchesi e Martin (2003) estabelecem que a qualidade da educação está associada aos contratempos por que passa a economia de um país, e que o nosso acompanha essa disposição ficando a cargo dos gestores públicos o melhoramento da eficiência, eficácia e transparência da aplicação dos recursos o que não poderia ser diferente com o destinado para a educação.

Para Bonacim, Araújo e Miranda (2008), o levantamento do resultado econômico em uma instituição pública promoverá a transparência e ampliará a qualidade de *accountability* revelando o grau de eficiência e eficácia que a instituição está comprometida ficando a cargo do gestor a responsabilidade em promover esse levantamento.

Oliveira (2009) em estudo realizado sobre o financiamento público do ensino médio integrado contrapõe e esclarece que o aporte de recursos para essa modalidade de ensino não é suficiente para manutenção das unidades, remuneração dos professores e infraestrutura adequada. Esses são alguns dos pontos indicados pelo autor para a precariedade do ensino médio no país que também aponta problemas no ensino fundamental.

Como podemos observar os estudos mostram situações diferentes para o mesmo problema que o Brasil ultrapassa, principalmente nos dias atuais, onde a escassez de recursos faz com que o governo procure os meios mais eficientes para a redução de gastos públicos.

A educação vem sofrendo com essas reduções após um período onde se investiu adequadamente especialmente na educação superior com a expansão das universidades e na educação técnica e tecnológica com a criação dos Institutos Federais de Ensino - IFs.

Diante de tantos desafios que o gestor público tem que passar, principalmente os que trabalham com educação, a forma adequada de gerir recursos públicos não é uma fórmula matemática pronta onde se coloca o numerador e denominador e se extrai o resultado.

Pode-se dizer que cada órgão pode produzir uma forma de se adequar a essa realidade pois, suas questões internas só são reconhecidas por ele próprio, mas uma peça que não pode faltar para que se possa trabalhar e fornecer serviço público de qualidade chama-se planejamento, e uma ferramenta que pode ajudar a esses gestores inclusive os da área de educação são os sistemas de custos utilizados para a gestão pública.

3.4 Metodologias Propostas para Apuração de Custos na Educação

Tratar-se-á neste ponto dos principais métodos propostos na literatura para a apuração dos custos na educação com o intuito de aprofundar-se no conhecimento do assunto.

3.4.1 Método Proposto por Peñaloza (1999)

O método utilizado pela autora foi inovador quando se avalia os que já haviam sido utilizados até o momento. Com uma proposta de empregar uma função de custo (Função Translogarítmica ou translog) ao invés das funções de produção que já vinham sendo testadas, a autora segmentou a unidade estudada, que corresponde USP- Universidade de São Paulo, em centros de custos tendo as unidades ou departamentos acadêmicos como centros formadores dos produtos finais e os demais setores prestantes de serviços de apoio (PEÑALOZA, 1999).

Na referida segmentação a distribuição ficou estabelecida com três tipos de centros de custos, a saber:

- Centros de Custos Finais - São os que executam as atividades relacionadas com a

atividade fim da instituição que é o ensino.

- Centros de Custos Intermediários - Executam atividades de apoio aos centros de custos finais.
- Centros de Custos de Atividades Gerais - São os que se encarregam as demais atividades da unidade (Universidade) não relacionadas à atividade fim.

O aluno da instituição é considerado também como um produto, sendo utilizados parâmetros como matrículas, formaturas, títulos dos mesmos nos diversos níveis de ensino ofertados pela unidade.

Ficaram excluídos na distribuição os centros recém-criados e atividades de extensão como também as despesas administrativas e as consideradas extraorçamentárias, nessa última a autora argumenta que por falta de fontes insuspeitas de consultas.

Diferentemente dos demais pesquisadores a autora considera em seu método as despesas com pensionistas e inativos, pois a referida despesa tem uma função impactante na distribuição dos recursos recebidos pela instituição.

A autora estabeleceu em sua pesquisa que os recursos que estariam sendo tratados seriam apenas os recebidos através de repasses do Tesouro Estadual ficando excluídos os recebidos por outras fontes de captação como convênios e projetos.

Alcança-se na análise do trabalho que a investigante utiliza como sistema de custos acumulação de custo por processo, o custeio por absorção como método de custeio e o custo histórico como sistema de custeio.

3.4.2 Método Proposto por Peter *et al* (2003)

O referido método foi delineado pelos pesquisadores no intuito de responder aos anseios das comunidades acadêmicas e administrativas das instituições de ensino superior no Brasil da esfera governamental com abrangência federal.

A fundamentação está baseada nos procedimentos do Método de Custeio por Atividades – ABC, pois os autores consideraram ser o mais apropriado e conveniente para ser utilizado em

instituições públicas de ensino.

Afirmam que 80% dos custos das Universidade Federais estão concentrados em Encargos Sociais e de Pessoal, classificando-os de fixos e de curto prazo. Tendo essa característica o método que melhor trabalha e possui a metodologia adequada para estabelecer parâmetros foi ABC (PETER *ET AL*, 2003).

Os autores recomendam que se siga uma sequência de etapas definidas pelos mesmos que parte da: definição do escopo; delimitação dos objetivos e resultados almejados; descrição do objeto de custeio; reconhecimento, verificação e categorização das atividades pertinentes a cada centro de custos; observação e escolha de aspectos de consumação dos recursos utilizados pelas atividades desenvolvidas em cada centro de custos; apuração dos custos das atividades, do volume de recursos e do índice ou taxa de consumo de recursos.

De acordo com o modelo defendido pelos autores deve-se apenas considerar os gastos que são consumidos pelo orçamento da unidade não considerando os oriundos de fontes inauditas como fundações, repasses por convênios etc. Os autores defendem ainda que perante o volume de recursos oriundos do orçamento da universidade estas fontes seriam irrelevantes podendo afetar o resultado esperado pelo modelo.

Para os objetos de custeio, os autores definiram que seriam as atividades desenvolvidas pela universidade que corresponde a: Ensino, Pesquisa e Extensão. Foram classificadas após levantamento realizado com entrevistas, questionários e análise direta de conteúdo e categorizadas em primárias e secundárias, observada a correlação com a atividade. Chama-se a atenção a este tópico por ser também as atividades ofertadas pelo órgão que se pretende aplicar a pesquisa (IFPE).

Foram ainda separados os grupos de custos; Material de consumo, Pessoal, Serviço de Terceiros, Depreciação e Encargos Sociais para uma posterior distribuição dos custos diretos e indiretos buscando assim a correspondência entre as ocorrências e a vultuosidade do trabalho empregado nas atividades desenvolvidas. (PETER *et al*, 2003). Os autores utilizaram o custo histórico como sistema de custeio e o custo por processo para o sistema de acumulação de custos e, como já mencionado o método de custeio ABC.

A referida pesquisa teve seu campo para levantamento de dados e posterior análise da adequação do método a Universidade Federal do Estado do Ceará e foi apresentada através de um

estudo de caso em um artigo científico.

3.4.3 Método Proposto por Amaral (2004)

O presente autor, ao contrário dos demais, propõe um método para calcular o custo médio por aluno para as instituições que ofertam ensino superior no país. O trabalho se diferencia dos demais por considerar na plenitude os recursos recebidos pelas instituições, ou seja, os repassados pelo Tesouro Nacional como também os capitaneados através de convênios, projetos, receita própria etc. e a série temporal (1995-2001) que o mesmo utilizou para avaliar os dados.

Assim como Peter *et al* (2003) o pesquisador estabeleceu a divisão das atividades ofertadas pelas instituições de ensino superior em ensino, pesquisa e extensão defendendo a indissociabilidade desse tripé e partilhou os recursos recebidos dentro dessas atividades.

O autor também estabelece as seguintes premissas: A existência da relação direta dos percentuais de despesa com ensino e os quantitativos de doutores e mestres nas instituições; Os gastos com pesquisa e extensão serão mais elevados nas instituições que possuem maior quantitativo de alunos matriculados em mestrados e doutorados em relação aos matriculados nas graduações; Instituições com maior conceito na Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES gastam mais com pesquisa e extensão (AMARAL, 2004).

Apesar do método trabalhar com IFES, o autor considera todos os níveis ofertados pelas instituições, com isso criou um modelo de equivalência para estabelecer um parâmetro na análise. Vejamos o Quadro 6:

Quadro 06 - Equivalência de Alunos/Nível Ensino

Quantidade	Equivalência
1 Aluno de Pós Graduação <i>Stricto-Sensu</i>	2 Alunos de Graduação
1 Aluno de Pós Graduação <i>Lato-Sensu</i>	1 Aluno de Graduação
1 Aluno de Residência Médica	2 Alunos de Graduação
1 Aluno de Ensino Médio Técnico	0,5 Aluno de Graduação
1 Aluno de Ensino Médio não Técnico	0,3 Aluno de Graduação

1 Aluno de Ensino Fundamental	0,1 Aluno de Graduação
-------------------------------	------------------------

Fonte: Amaral, (2004).

Observa-se no trabalho do pesquisador que o mesmo utilizou o custo histórico como sistema de custeio, o método de custeio ficou a cargo do custeio por absorção e o sistema de acumulação de custos por processo como sistema de custos.

3.4.4 Método Proposto por Silva, Morgan e Costa (2004)

Assim como Amaral (2004) os autores apresentam pesquisa para apuração do custo do aluno em universidade pública e também todos os recursos recebidos pela unidade. Tal pesquisa foi desenvolvida na Universidade de Brasília - UNB e ao contrário de Amaral (2004) seu objeto foi apenas aluno do curso superior.

O presente método estabelece que o custo do aluno nessa instituição será apurado pela divisão dos gastos com a prática de ensino (ficando de fora outras atividades desenvolvidas pela universidade como pesquisa e extensão como também os gastos com aposentados e pensionistas) pelo montante de alunos matriculados, onde o conceito de aluno leva em consideração os alunos da graduação (ficando de fora outras modalidades de ensino que a universidade oferece).

Os autores utilizaram a mesma metodologia de Pañaloza (1999), Peter et al (2003) e Amaral (2004) e dividiram a unidade em centros de custos suprimindo os setores que não estão diretamente ligados à atividade de ensino.

Como diferencial a pesquisa apresentou método para apuração dos gastos com o hospital universitário e estabeleceu um percentual de 35% para que fosse considerado como atividade de ensino, estabelecendo ainda uma conversão de horas/créditos em horas dedicadas à atividade fim (ensino).

Após leitura do trabalho, observa-se que os autores utilizaram o custeio direto como o método de custeio, o custo histórico como sistema de custeio e como sistema de acumulação de custo o por processo.

3.4.5 Método Proposto por Reinert (2005)

O referido autor apresentou uma metodologia para apuração dos custos em Instituições Federais de Ensino Superior - IFES e a nomeou de Custeio Baseado em Atividade Docentes das Universidades - ABCd apesar de ter características do Método de Custeio por Absorção (SOARES, 2014).

Ao contrário do método delineado por Peter *et al*, (2003), o autor leva em consideração, além dos recebidos pelo Tesouro Nacional, os recursos oriundos de atividades desenvolvidas pelas Universidades e que, de algum modo, geram receitas para a unidade. O mesmo afirma ainda que algumas unidades geram recursos próprios a um montante de 35% do seu orçamento e a não inclusão no cálculo afetaria a eficácia do método.

A semelhança nos dois métodos ficou a cargo da divisão que ambos impõem para que sejam identificados os custos das atividades fins e meios e os que não se relacionam com às mesmas como: gastos com editoras; gastos com moradia dos estudantes; gastos com restaurantes; aposentados e pensionistas etc. O autor afirma que os mesmos não estabelecem relação com o produto que se quer obter, que é o custo do ensino nas universidades.

Na proposta estabelecida pelo autor, parte dos custos com a administração (Reitoria, Pró-Reitoria e outras diretorias) como também com outros níveis de ensino que não seja graduação e pós-graduação (Escolas Agrícolas e Colégios de Aplicação) devem ser retirados proporcionalmente com o intuito de apurar os custos totais com a atividade fim que é o ensino superior.

O método oferece a possibilidade de apuração de vários índices desde o custo do ensino em graduação à formação do docente, todos vinculados às atividades desenvolvidas em cada área (ensino, pesquisa e extensão).

Infere-se da análise do trabalho que o modelo utiliza o custeio baseado em atividades como método, o custo padrão como sistema de custeio, devido ao seu grande leque de informações possíveis de serem outorgadas e os custos por processo em seu sistema de acumulação.

O autor utilizou a Universidade Federal de Santa Catarina para aplicação da pesquisa e se diferencia da anterior por ser mais completa do ponto de vista metodológico e conceitual, trata-se de uma dissertação de mestrado tendo em sua análise o método qualitativo não apresentando nenhum dado numérico.

3.4.6 Método Proposto por Magalhães *et al* (2010)

Também como Perter, (2003) e Reinert, (2005) Magalhães *et al*, (2010) desenvolveram pesquisa em uma instituição ofertante de ensino de graduação, pública e na esfera federal. Tratam da apuração do custo por aluno na Universidade Federal de Viçosa.

A proposta dos mesmos é uma divisão da unidade estudada em órgãos administrativos e órgãos acadêmicos onde são considerados como centro de custos evidenciando assim que o método de custeio utilizado foi o por absorção. Infere-se também que utilizaram os custos por processo como o sistema de acumulação e custo histórico como sistema de custeio.

Igualmente a Peter *et al* (2003) entenderam os autores que os recursos recebidos pelo Tesouro e as despesas correntes seriam as fontes para serem analisadas tendo as despesas com diárias, pessoal docente e técnico administrativo, auxílio transporte e auxílio alimentação, despesa com energia telefone, despesa com material de consumo e outras despesas os custos dos órgãos, deixando os gastos com inativos e pensionistas fora do cálculo para o cálculo.

O método direciona os custos diretos aos centros de custos acadêmicos e administrativos, como mencionado anteriormente. As matrículas efetivadas foram o parâmetro utilizado para estabelecer uma taxa e assim ratear os custos diretos e outros tipos de custos dos órgãos administrativos que mantinham relação com a atividade de ensino.

Diferente de Peter *et al* (2003), os autores não estabeleceram diferenciação entre as atividades de pesquisa, ensino e extensão. E seu diferencial ficou a cargo de se poder estabelecer o custo médio do aluno na unidade com a possibilidade de ser apurado também o custo por cada departamento ou cada curso ofertado pela Universidade.

3.4.7 Método Proposto por Carmo e Silva (2011)

Os autores desenvolveram trabalho em uma instituição militar de ensino na esfera federal, trata-se do Colégio Militar de Estado do Rio de Janeiro. O objetivo era verificar a adequabilidade do Método ABC para mensuração dos custos educacionais na unidade. O estudo

foi apresentado através de artigo científico e tendo como fontes de pesquisa a análise documental e revisão bibliográfica e o estudo de caso como a metodologia aplicada.

Como já mencionado, o método utilizado pelos autores foi o baseado em atividades - ABC. A instituição já dispõe de um sistema de custo denominado Siscustos que é utilizado por todo o Exército Brasileiro e reúne informações de vários outros sistemas. Devido ao fato dos mesmos não serem interligados necessitam assim de ajustes para a comparabilidade e verificabilidade.

O sistema de custeio utilizado pelo Siscustos é o custo histórico, pois trabalha com informações financeiras oriundas do sistema SIAFI onde a informação só se manifesta com a devida liquidação da despesa em respeito aos princípios contábeis.

Diferente dos métodos aqui analisados, onde o estudo esteve focado no ensino superior ofertado por universidades federais, a pesquisa realizada pelos autores focou uma instituição que oferta ensino fundamental e médio atrelado com atividades administrativas, mas que também pertence à esfera federal e seu diferencial ficou a cargo de não se lançar um novo método, e sim de se apurar os custos através de um sistema já disponível.

Após análise realizada nos trabalhos que evidenciam metodologias para apuração dos custos na educação, apresenta-se um quadro com as variáveis observadas tendo como parâmetro o método proposto por Soares (2014), com os ajustes necessários para esta pesquisa.

Quadro 07 - Variáveis Identificadas em Métodos de Apuração dos Custos em Instituições de Educação

Autor	Instituição Estudada	Rec. Orçamentários Utilizados	Sist. de Acumulação de Custos	Sistema de Custeio	Método de Custeio	Inativos	Corpo Discente	Hosp. Universitário
Peñaloza, 1999	USP	Tesouro	por processo	Custo histórico	Custeio por absorção	considera	Utilizado como produto	Não menciona
Peter <i>et al</i> , 2003	UFC	Tesouro	por processo	Custo histórico	ABC	Desconsidera	Não menciona	Tratado como definição das atividades
Amaral, 2004	IFES emgeral	Todos os recursos	por processo	Custo histórico	Custeio por absorção	Desconsidera	Conceito de aluno equivalente	Considera 35% dos gastos voltados o ensino
Reinert, 2005	UFSC	Tesouro e Próprios	por processos	Custo padrão	ABC	Desconsidera	Não menciona	Desconsidera
Magalhães <i>et al</i> , 2010	UFV	Tesouro	por processo	Custo histórico	Custeio por absorção	Desconsidera	Utilizado como principal critério de rateio	Não menciona
Silva, Morgan e Costa, 2004	UNB	Todos os recursos	por processo	Custo histórico	Custeio direto	Desconsidera	Conceito de aluno equivalente	Considera 35% dos gastos voltados para o ensino
Carmo e Silva, 2011	Colégio Militar RJ	Todos os recursos	por processo	Custo histórico	ABC	Não menciona	Não menciona	Não menciona

Fonte: adaptado de Soares (2014)

3.4.8 Método Proposto pelo TCU: Custo Corrente/Aluno Equivalente

Antes de adentrarmos na análise propriamente dita dos dados cabe aqui uma ponderação e esclarecimentos com relação aos conceitos estabelecidos no método proposto pelo TCU. Em 2002 essa corte estabeleceu, através da decisão da maioria dos seus membros, que as instituições de ensino superior do país deveriam elaborar e divulgar anualmente indicadores da gestão através de seus relatórios, entre eles encontra-se o indicador custo corrente - aluno equivalente onde sua estrutura para o cálculo foi parceirada entre o TCU a SESu/MEC e SFC - Secretária Federal de Controle Interno. Tal documento resume os documentos do TCU 408/2002 (decisão plenária), 1.043/2006 e 2.167/2006 (acórdãos). (SOARES, 2014).

Como explica Soares (2014), esses acórdãos foram pensados para relacionar os gastos com unidades hospitalares mantidas pelo governo e geridas pelas Universidades Públicas, os chamados Hospitais Universitários, que mantêm esse vínculo por uma questão de necessidade institucional e social, pois servem de base para os estudos, as pesquisas, as aulas práticas de diversos cursos ofertados pelas IFES.

O cálculo apresenta duas fórmulas, uma levando em consideração os gastos com os Hospitais, onde 35% das despesas correntes com a unidade hospitalar se agrupam as despesas correntes da universidade e outro que exclui totalmente essas despesas do cálculo.

O documento de orientação para o cálculo dos indicadores de gestão estabelece um esquema que aqui reproduzimos.

- (+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários, se houver (conta SIAFI nº 3.30.00.00)
 - (-) 65 % das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade
 - (-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)
 - (-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)
 - (-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)
 - (-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade
 - (-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade
 - (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade
 - (-) Despesa com afastamento País/Exterior – técnico- administrativo do órgão Universidade
- (BRASIL, 2007, p.6).

Estão contempladas como despesas correntes aquelas destinadas com a manutenção da máquina pública subdivididas em Despesas com Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Outras Despesas Correntes, Investimentos, Amortização da Dívida e Inversões Financeiras e reserva de contingência que não contribuem para formação ou aquisição de um bem de capital sendo essa classificação a classificação da categoria econômica segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2016, p.1).

3.4.8.1 Fator Aluno Equivalente

Seguimos apresentando a fórmula para apuração do fator aluno equivalente estabelecida pelo TCU/ SESu/MEC e SFC:

$$AE = AGE + APGTI + ARTI;$$

Onde:

- AE - Aluno equivalente;
- AGE - Aluno de Graduação Equivalente;
- APGTI - Número de Alunos Tempo Integral de Pós-graduação;
- ARTI - Número de Alunos de Residência Médica.

No mesmo documento o órgão apresenta também uma fórmula para a apuração do AGE (Aluno de Graduação Equivalente) que apresentamos a seguir.

$$Nfte_{(G)} = \left\{ [N_{di} \times D \times (1 + R)] + \left[\left(\frac{N_i - N_{di}}{4} \right) \times D \right] \right\} \times BT \times BFS \times PG$$

Onde:

N_{di} - Número de alunos diplomados no ano;

D - Duração Média do curso;

R - Coeficiente de Retenção;

N_i - Número de Ingressantes;

BT - Bônus por Turno Noturno;

BFS - Bônus por Curso Fora da Sede;

PG - Peso do grupo.

O documento estabelece para o cálculo algumas premissas que devem ser levadas em consideração como: a totalidade de alunos matriculados no ano em curso, em todos os turnos e em todas as modalidades que a instituição ofertar; retirada dos alunos matriculados em mestrados, pós-graduação *stricto sensu*, residência médica, cursos a distância e que participem de atividades de extensão e especialização pois, nas modalidades de residência médica e pós-graduação, o órgão estabelece a regra que deve ser com peso 2 (dois) multiplicado o número de alunos para obtenção do valor absoluto. Estabelece ainda o fator de retenção em tabela por curso e área afim levando em consideração a duração padrão do curso (SOARES, 2014).

Seguimos apresentando o quadro sugerido pelo órgão.

Quadro 08 - SESU – Áreas, Fator de Retenção e Duração Padrão

Área	Descrição da Área	Fator de Retenção	Duração Padrão
S1	Medicina	0,0650	6
S2	Veterinária, Odontologia, Zootecnia	0,0650	5
ET	Ciências Exatas e da Terra	0,1325	4
B	Ciências Biológicas	0,1250	4
NG	Engenharias	0,0820	5
EC	Tecnólogos	0,0820	3
S3	Nutrição, Farmácia	0,0660	5
A	Ciências Agrárias	0,0500	5
E2	Ciências Exatas – Computação	0,1325	4
E1	Ciências Exatas – Matemática e Estatística	0,1325	4

SC	Arquitetura/Urbanismo	0,1200	4
	Artes	0,1150	4
	Música	0,1150	4
S4	Enfermagem, Fisioterapia, Fonoaudiologia e Educação Física	0,0660	5
SA	Ciências Sociais Aplicadas	0,1200	4
SB	Direito	0,1200	5
L	Linguística e Letras	0,1150	4
H	Ciências Humanas	0,1000	4
H1	Psicologia	0,1000	5
H2	Formação de Professor	0,1000	4

Fonte: TCU/ Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo Diretoria de Normas e Gestão de Contas (2016).

A instituição à qual efetuamos a pesquisa apesar de ofertar cursos superiores como enfermagem não possui uma unidade hospitalar atrelada a sua estrutura sendo assim levamos em consideração o método o qual não agrega as despesas com hospital no cálculo do custo corrente.

O índice de fator de retenção foi levado em consideração por área afim dentro dos cursos técnicos ofertados pelo IFPE como também a duração de cada curso.

A apuração dados foi realizada levando em consideração os dados coletados em cada campus, mas uma ressalva deve ser apresentada, a de que os números foram compilados para que gerassem o índice equivalente ao IFPE e não por campus tendo em vista que a geração de dados relativos a servidores e aposentados são produzidos por uma única unidade que é a reitoria da instituição.

Lembramos aqui que a proposta da pesquisa é a verificabilidade do método proposto pelo TCU à estrutura do IFPE com foco no ponto de vista dos servidores entrevistados nos setores que possuem as informações necessárias para se montar a estrutura do cálculo, com isso apesar de terem muitas semelhanças na estrutura física, conceitual de visão e missão alguns ajustes foram necessários e adequações foram realizadas para que se pudesse apresentar os referidos dados que ao longo da apresentação serão citados e esclarecidos.

4. APURAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Apuração do Custo Corrente no IFPE

Principiamos o tratamento dos dados pelos tópicos que o documento sugere deixando para o final uma avaliação em sua totalidade. Destacaremos as vulnerabilidades que o regulamento apresentado pelo órgão apresenta levando em consideração pontos abordados no arcabouço teórico e compreensões dos interrogados no IFPE.

Os dados coletados do custo corrente no IFPE foram solicitados à PROAD - Pró-Reitoria de Administração, setor responsável por receber e administrar os recursos destinados à instituição. Foram levantados dados dos anos 2010 à 2017 através do sistema SIAFI junto com o sistema Tesouro Gerencial - TG.

Como já esclarecido anteriormente, não levamos em consideração para o cálculo das despesas correntes o gasto com a unidade hospitalar por não existir na estrutura do IFPE um hospital que seja mantido com recursos do órgão ou que seja administrado por ele, com isso o cálculo só levou em consideração as outras despesas relacionadas pelo MCASP.

Como na universidade, o IFPE também apresenta despesas com aposentadorias e reformas, pensões e sentenças judiciais, que foram extraídos do SIAFI e subtraídos do cálculo como apresentado no modelo.

Seguindo o documento outras despesas que devem ser subtraídas das despesas correntes são as relacionadas a servidores que estejam afastados da instituição por motivos como; cedido para outro órgão, afastado para estudos e mandato eletivo, porém algumas exceções são apresentadas como; se o órgão for ressarcido pelos custos com servidor cedido, se mesmo cumprido mandato eletivo o servidor mantiver suas funções e as desenvolvê-las no órgão (caso do mandato de vereador que pode ser acumulado) e se o afastamento for para estudo e este estiver dentro da política de capacitação do órgão para seus servidores.

Soares (2014), explica que para a adequação da metodologia e cômputo das despesas com técnicos administrativos e com docentes afastados do órgão deve ser levado em consideração como data base o dia 31 de dezembro do ano corrente mesmo tendo o servidor se

afastado apenas por alguns meses. Tal adequação tem a justificativa que assim serviria para compensar aquelas despesas com servidores que passaram a maior parte do ano afastados, mas que por casualidade no dia que se chamou de data base, estivessem em pleno exercício de suas funções.

Outras subtrações são os casos contemplados em leis trabalhistas, que sabemos, foram pensados para os trabalhadores da iniciativa privada. Porém são contemplados na Lei 8112/90 que versa sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da união, das autarquias e das fundações públicas federais, são as licenças por motivo de doença, acidente no trabalho, gestante e adotante e as que apenas os servidores públicos tem direito que são; capacitação, tratamento de saúde e acompanhamento de pessoa da família.

Os dados que apresentamos a seguir foram extraídos do sistema SIAFI junto com o sistema Tesouro Gerencial e equivalem aos anos de 2013 a 2017 cabendo aqui uma ressalva, ao coletar os dados verificamos que nos anos de 2010 a 2012 as despesas cuja natureza corresponde às de pessoal e encargos sociais não foram computadas pelo sistema, em consulta ao departamento nos foi informado que as mesmas eram lançadas direto por órgão superior em Brasília-DF nos anos anteriores a 2012 e que o órgão só passou a administrar e lançar os respectivos valores a partir de 2013.

Quadro 09 -Cálculo dos Custos Correntes no IFPE

Descrição da conta	Ano 2017		Ano 2016		Ano 2015	
	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas
(+) Despesa Corrente do Órgão	487.567.398,27	474.402.982,68	434.482.686,62	422.279.054,21	371.489.056,10	361.155.640,70
(-) Aposentadorias e Reformas	67.496.530,30	67.496.530,30	55.175.836,14	55.175.836,14	49.756.265,79	49.756.265,79
(-) Pensões do Órgão	18.303.875,54	18.303.875,54	16.948.072,12	16.948.072,12	15.384.198,99	15.384.198,99
(-) Sentenças Judiciais Órgão	1.541.586,89	1.541.586,89	791.801,13	791.801,13	657.408,36	657.408,36
(-) Despesa com Pessoal Cedido - Docente	674.965,30	674.965,30	549.866,40	549.866,40	497.562,66	497.562,66
(-) Despesa com Pessoal Cedido - Téc Administrativo	337.482,65	337.482,65	274.933,20	274.933,20	248.781,33	248.781,33
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - docente	168.741,32	168.741,32	137.466,60	137.466,60	124.390,66	124.390,66
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - Téc Administrativo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Custo Corrente do Órgão	399.044.216,27	385.879.800,68	360.604.711,03	348.401.078,62	304.820.448,31	294.487.032,91

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Quadro 10 - Cálculo dos Custos Correntes no IFPE (Continuação)

Descrição da conta	Ano 2014		Ano 2013	
	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas
(+) Despesa Corrente do Órgão	304.752.495,20	293.280.378,90	270.679.677,96	255.785.251,28
(-) Aposentadorias e Reformas	43.812.176,97	43.812.176,97	39.940.580,68	39.940.580,68
(-) Pensões do Órgão	14.001.679,98	14.001.679,98	12.924.903,37	12.924.903,37
(-) Sentenças Judiciais Órgão	488.539,35	488.539,35	539.608,47	539.608,47
(-) Despesa com Pessoal Cedido - Docente	438.121,77	438.121,77	399.405,81	399.405,81
(-) Despesa com Pessoal Cedido - Téc Administrativo	219.060,88	219.060,88	199.702,90	199.702,90
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - Docente	109.530,44	109.530,44	99.851,45	99.851,45
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - Téc Administrativo	0,00	0,00	0,00	0,00
Custo Corrente do Órgão	245.683.385,81	234.211.269,51	216.575.625,28	201.681.198,60

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Apresentamos a seguir uma análise dos dados comparada com o referencial teórico apresentado anteriormente e abordaremos as fragilidades do método segundo os pesquisadores e prosseguindo com as apontadas pelos entrevistados da área na coleta dos dados.

O primeiro valor solicitado pelo método através do modelo sugerido pelo TCU são as despesas correntes apuradas durante o ano corrente. A pesquisa busca verificar se o método seria adequado para a apuração do custo corrente/aluno equivalente no IFPE sendo assim os valores levantados para o cálculo levam em consideração as modalidades de ensino que a instituição oferece desde o ensino médio técnico, também chamando de integrado, passando pela modalidade subsequente, que são os cursos técnicos como também os superiores e mestrados.

A apuração dos valores correspondentes às despesas correntes levou em consideração todas as despesas incorridas durante os anos apresentados. Apesar de o método ser pensado para o cálculo apenas do ensino superior, aqui aparece o primeiro ajuste ao método na tentativa de averiguar sua adequação ao órgão, foram consideradas como despesas correntes todas aquelas que fazem com que a instituição possa ofertar suas modalidades de ensino. Tendo uma visão indissociável do que podemos chamar de educação, considerando que uma instituição que oferta

vários níveis de ensino, levantar apenas os de nível superior não corresponderia com a sua realidade.

Uma outra adequação, apresentada nos quadros 9 (nove), e 10 (dez) foi o levantamento das despesas empenhadas (valor do crédito orçamentário ou adicional utilizado para fazer face a compromissos assumidos) e das despesas liquidadas (valor correspondente ao direito adquirido pelo credor após entrega do bem ou serviço prestado) pois o modelo não menciona em qual fase da despesa o valor deverá ser apurado. Tal fator foi levantado pela área técnica e de pronto foi estimulado e apresentado.

Os pesquisadores Machado, (2002); Amaral, (2004); Mauss e Souza, (2008) e Costa e Silva (2011) apresentam em seus trabalhos métodos que levam em consideração a totalidade dos recursos recebidos pela instituição para manter seu trabalho e sua função no desenvolvimento das atividades para a qual foi criada. Porém, argumentam que para uma comparabilidade entre instituições tal índice estaria prejudicado devido a não existir uma regularidade entre as despesas incorridas entre as mesmas.

Uma outra linha de pesquisadores como Peñaloza, (1999), Peter et al, (2003) e Morgan e Costa (2004) apontam que o levantamento dos custos de uma instituição deve ser produzido mediante aos recursos que a mesma recebe ou produz (para aquelas que geram receitas), podendo assim serem comparadas independentemente do seu porte ou estrutura.

Os entrevistados (entrevistados 1 e 2) da área que geram os dados aqui apresentados apontam que as despesas correntes devem ser apuradas em sua totalidade levando em consideração todos os recursos envolvidos para o produto final que justamente é formação de alunos nos diversos cursos e modalidades que a instituição oferece. Com relação às receitas produzidas pelo órgão, quando questionados sobre as mesmas, os membros da equipe que foram entrevistados (entrevistados 1 e 2) relataram que a instituição produz sim receitas em algumas unidades, porém as mesmas são arrecadadas na conta única da união através do documento intitulado GRU – Guia de Recolhimento da União e que o órgão não tem a disponibilidade orçamentária sobre esses valores não podendo assim serem abatidos dos gastos gerados pelo mesmo.

O método também não considera as despesas de capital que são aquelas incorridas em compra ou produção de um bem. Machado(2002) em seu trabalho defende que essas despesas

devem sim ser deduzidas do cálculo por entender que as mesmas agregam valores a instituição e contribuem para a valorização do mesmo, porém critica o modelo por não apresentar em sua estrutura o cálculo das depreciações dos bens de capital que é considerada e reconhecida como uma despesa pela contabilidade e deveria assim ser mensurada e considerada para o cálculo. Outros trabalhos analisados que recomendam o levantamento e a aplicação para apuração dos custos por aluno nas instituições foram os de Peter *et al*, (2003) e Mauss e Souza, (2008).

A área técnica da instituição tem em sua estrutura profissionais de diversas formações tendo uma parcela considerada de contadores e administradores e os mesmos (entrevistados 1 e 2) logo apontaram também sentirem falta no modelo da apuração desse tipo de despesa pois tem sido cobrado com bastante intensidade que a instituição tenha dados concretos e eficientes da apuração das depreciações dos seus bens. Isso mostra o quanto os órgãos públicos vêm se adequando cada vez mais às normas internacionais de contabilidade pública e aos novos princípios da contabilidade. Tudo isso vem sendo notado e aperfeiçoado com a mudança do enfoque orçamentário que a contabilidade pública tinha para o patrimonial atualmente exercido.

A proposta não deixa claro qual o modelo de custeio empregado na metodologia de apuração dos custos, apurando sem diferenciação as áreas envolvidas como custos administrativos, do ensino, da pesquisa e da extensão. Os pesquisadores apontam como o ideal para se apurar o custos em instituições de ensino o modelo de custeio baseado em atividades pois teria esse modelo maior adequabilidade tendo em vista que esse tipo de instituição tem em sua grande maioria custos indiretos (PERTER *et al*, 2003; CARMO e SILVA, 2011).

A área técnica (entrevistados 1 e 2) aponta que para a estrutura que o IFPE possui seria indiferente se o método fosse por atividade ou ABC e explica que a instituição tem um viés que aponta não existir essa diferenciação entre custos administrativos ou de ensino, para os mesmos as atividades desenvolvidas pela área administrativa do órgão são de suma importância para que o mesmo possa executar sua missão. As atividades de pesquisa e extensão também fazem parte do currículo da mesma mostrando ter semelhança com as universidades, mas não ao ponto de serem separadas principalmente ao nível de orçamento e gasto.

Dando continuidade à análise do cálculo, os próximos valores correspondem a subtrações do valor das despesas correntes que devem ser tratadas como despesas que não

corroboram para o produto ou serviço desejado que é o valor do custo por aluno estamos falando das despesas com aposentadorias e reformas, pensões e sentenças judiciais que a instituição desembolsou durante o exercício financeiro.

A literatura aponta linhas que defendem a inclusão desses valores no cálculo como é o caso de Peñaloza, (1999) em estudo realizado na Universidade Estadual de São Paulo. O mesmo argumenta que esses valores correspondem a uma fatia considerada da folha de pagamento, que a tendência das mesmas será sempre aumentar com o decorrer do tempo e que esses valores estimulam o salário médio aumentar devido à titulação média do pessoal docente aposentado ser maior.

Peter *et al* (2003) em seu modelo recomenda a exclusão mais sugerindo que a compensação desses valores seja realizado através da construção de um fundo de pensão para as aposentadorias e pensões vindouras e que o mesmo passaria a fazer parte de uma nova metodologia para o cálculo apresentando-se como um *upgrade* do modelo.

A área técnica (entrevistados 3 e 4) concilia entendimento de que os valores devem sim serem abatidos do cálculo e argumentam que os servidores aposentados contribuíram quando em exercício para que o recebimento de suas aposentadorias, reformas e pensões fossem concedidas posteriormente tendo para os cofres públicos um efeito de receita onde o governo poderia ter com isso multiplicado através dos meios propícios.

Entendem ainda que esses gastos serão contínuos para o governo tendo a instituição vida perene ou que a mesma sendo extinta, como vemos vários casos de instituições que não mais existem, seus servidores ativos foram servir em outros órgãos e seus aposentados continuam recebendo suas aposentadorias e pensões.

Os outros gastos que são abatidos do valor das despesas correntes correspondem às despesas com servidores que estão exercendo suas atividades em outros órgãos seja ele Federal, Estadual ou Municipal e aqueles que estão afastados no país ou exterior, mas que continuam recebendo sua remuneração sem com isso contribuírem para o fim institucional do órgão que o ensino são elas:

- (-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão
 - (-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão
 - (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão
 - (-) Despesa com afastamento País/Exterior – técnico- administrativo do órgão
- (BRASIL, 2007, p.6).

Na literatura analisada não observamos referência que possamos estabelecer como uma forma diferente de serem apuradas essas despesas, e de forma análoga ao que foi defendido por Peter *et al* (2003), Morgan e Costa (2004) e Magalhães *et al* (2010) onde as despesas com aposentadorias e pensões não contribuem para o produto final de instituição, essas despesas devem ser deduzidas das despesas correntes.

Na consulta a área responsável (entrevistados 3 e 4) por apurar os dados foi salientado que essas despesas no IFPE não são apuradas e pagas de forma separadas das despesas com o pessoal que atua no órgão. Argumentam ainda que a cedência ocorre de duas formas; com ônus para a instituição que cede ou com ônus para a que solicita.

A gestão do órgão vem trabalhando uma política em que a cedência de servidores para outros órgãos deve ser evitada e argumenta que o quadro de servidores da instituição é pequeno para quem vem em uma fase de crescimento constante nos últimos dez anos pulando de 5 (cinco) unidades para 16 (dezesesseis) atuais.

Salientamos que a área responsável (entrevistados 3 e 4) sugeriram que se atrelasse um valor percentual para esses gastos sobre as despesas pagas nas aposentadorias do órgão tendo em vista as mesmas ponderações estabelecidas anteriormente. Os percentuais repassados e estabelecidos para o cálculo foram 1% (por cento), 0,5% (por cento) e 0,25% (por cento) respectivamente para as despesas com docentes cedidos para outras instituições, despesas com técnicos administrativos também cedidos para outras instituições e despesas com afastamento de docentes do órgão no país ou exterior.

A área técnica (entrevistados 3 e 4) argumenta que o órgão possui um plano de capacitação para seus servidores e assim os afastamentos são na sua quase totalidade para capacitação seja ela no país ou fora dele. Quanto à cedência a política estabelecida pela instituição é a de que se o órgão solicitante for Federal o ônus continua sendo do IFPE por entender que os gastos terminam sendo da União, mas nas cedências para as esferas Estaduais e Municipais serão esses com ônus para o requisitante salientando que a prática procura sempre ser evitada pelos argumentos já mencionados.

4.2 Apuração do Fator Aluno Equivalente no IFPE

Na apuração do outro fator que deverá fazer parte do cálculo do índice faremos junto com a apresentação dos dados, a descrição e apresentação das adequações que foram realizadas para que apurássemos o denominador da fórmula, pois como já esclarecido, o trabalho consiste em averiguar a adequabilidade do método de apuração do custo corrente/aluno equivalente estabelecido para as universidades ao IFPE.

Como já esclarecido o IFPE não dispõe de cursos nas áreas de medicina, porém possui cursos técnicos integrados (modalidade que integra o ensino médio com o técnico) técnicos subsequentes (modalidade de cursos técnicos que não equivalem ao superior), sendo assim para apuração do aluno equivalente retiramos da fórmula o número de alunos de residência médica e incluímos os das modalidades aqui mencionadas ficando a fórmula para a apuração assim estabelecida:

$$AE = ATE + AGE + APGTI;$$

Onde o ATE corresponde ao Aluno Técnico Equivalente.

Para apurar o montante dos alunos dos cursos técnicos foi estabelecida a mesma sistemática para apuração dos alunos de graduação com algumas adequações necessárias a fórmula.

As adaptações necessárias para que possamos estabelecer o quantitativo de alunos equivalentes para os cursos técnicos estão relacionadas com o Coeficiente de Retenção e o peso do grupo. O IFPE não possui ainda uma sistemática para apuração do Coeficiente de Retenção com isso utilizamos o estabelecido pelo documento do MEC para os cursos ofertados pelo órgão.

O documento ainda estabelece que devem ser seguidas as seguintes orientações para o cálculo do fator aluno equivalente: a totalidade dos alunos matriculados no ano nos períodos em que a instituição ofertar o curso; os alunos de pós-graduação e de residência médica que já relatamos não existir na instituição.

Salientamos aqui que os dados do ano 2017 ainda não estavam disponíveis para a apuração do valor ATE (Aluno Técnico Equivalente) apurando-se assim os anos de 2015 e 2016 para cálculo do índice.

Após os referidos esclarecimentos apresentados, seguem quadros com os valores calculados por curso ofertado pelo IFPE.

Quadro 11 - Cálculo do Aluno Equivalente dos Cursos Técnicos

Curso	ATE 2015	ATE 2016
Curso Técnico em Agricultura Familiar na Modalidade de Educação de Jovens e Adultos - PROEJA	0,00	0,00
Técnico em Administração	47,2	58,4
Técnico em Agricultura	3,2	58,4
Técnico em Agroindústria	1419,184	1027,648
Técnico em Agropecuária	1652,61	1128,23
Técnico em Artes Visuais	112,25	44,25
Técnico em Automação Industrial	283,4	111,264
Técnico em Computação Gráfica	153	136,2075
Técnico em Construção Naval	91,264	64,264
Técnico em Edificações	984,464	1059,464

Técnico em Eletroeletrônica	368,384	351,448
Técnico em Eletrônica	430,088	543,496
Técnico em Eletrotécnica	788,232	1023,56
Técnico em Enfermagem	95,94	31,824
Técnico em Hospedagem	43,2	44,72
Técnico em Informática	176,9175	219,405
Técnico em Informática para Internet	477,12	327,24
Técnico em Instrumento Musical	40,545	18,75
Técnico em Logística	169,50	103,50
Técnico em Manutenção e Suporte em Informática	234	350,24
Técnico em Mecânica	477,88	359,728
Técnico em Mecatrônica	241,624	185,888
Técnico em Meio Ambiente	220,24	195,5

Técnico em Petroquímica	76,296	59,608
Técnico em Qualidade	75	151,04
TÉCNICO EM QUÍMICA Técnico em Química	864,56	763,096
Técnico em Redes de Computadores	96,75	129,8925
Técnico em Refrigeração e Climatização	256,12	203,856
Técnico em Saneamento	239,25	388,86
Técnico em Segurança do Trabalho	1261,6	1061,728
Técnico em Telecomunicações	186,496	315,904
Técnico em Zootecnia	88,115	95,895
Total	11.654,429	10.613,306

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Quadro 12 - Cálculo do Aluno Equivalente de Graduação

Curso	AGE 2015	AGE 2016
Licenciatura em Química	125,2	106
Licenciatura em Música	20	45,22

ENGENHARIA MECÂNICA Engenharia Mecânica	202,5	110
Enfermagem (Bacharelado)	78,5	217,635
Licenciatura em Física	69,20	70,20
Licenciatura em Matemática	85,68	114,45
Licenciatura em Geografia	39	56,8
Engenharia Civil	0	386,48
Agronomia	86	76
Total	706,08	1.182,79

Fonte: Elaborada pelo Autor.

Quadro 13 - Cálculo do Aluno Equivalente de Pós-Graduação (Mestrado)

Curso	APGTI 2015	APGTI 2016
Mestrado em Gestão Ambiental	0,00	0,00
Mestrado em Educação	0,00	0,00
Total	0,00	0,00

Fonte: Elaborada pelo Autor

Quadro 14- Cálculo do Aluno Equivalente no IFPE

Descrição da Modalidade	Quantidade de Aluno Equivalente 2015	Quantidade de Aluno Equivalente 2016
ATE – Aluno Técnico Equivalente	11.654,429	10.613,306
AGE- Aluno de Graduação Equivalente	16.531	18.079,34
APGTI – Aluno de Pós-Graduação	0,00	0,00
TOTAL	28.185,43	28.692,65

Fonte: Elaborada pelo Autor

Após apuração do segundo fator que o modelo do TCU apresenta passamos a apreciá-lo seguindo a metodologia proposta no presente trabalho que é a de avaliar a adequação do método

segundo a literatura e a análise do discurso dos servidores envolvidos nas áreas que deram suporte para obtenção dos dados.

Como já observado o modelo só leva em consideração os alunos de cursos de graduação, pós-graduação e residência médica. Adequamos o método para que pudéssemos também apurar o quantitativo de alunos equivalentes nas modalidades técnico subsequente e integrado usando os mesmos parâmetros disponibilizado no documento norteador para o cálculo.

O documento apresenta em seu anexo I uma tabela com grupos de cursos, peso por grupo, área de conhecimento e fator de retenção. Em nossa metodologia para apuração da quantidade de alunos equivalentes nos cursos técnicos aplicamos a analogia e a equivalência dos mesmos com relação aos cursos superiores nas respectivas áreas de conhecimento como também a duração média e o fator de retenção aplicado no método.

Na literatura estudada, essa forma de atrelar pesos diferentes por grupo de cursos, área de conhecimento e nível de escolaridade é defendida por Amaral (2004), Morgan e Costa (2004) e Carmo e Silva (2011) porém, os mesmos atribuem outros parâmetros para apuração do aluno equivalente.

Contrapondo-se a essa linha de pensamento Peter *et al* (2003), afirmam ser rudimentar essa forma de apuração por trabalhar uma quantidade de dados muito agrupados dificultando a comparabilidade entre instituições.

Magalhães *et al* (2010), trabalharam com matrículas efetivadas no período para apuração dos custos considerando assim o quantitativo de alunos um fator determinante para apresentação dos produto final da instituição como também suas modalidades como ensino, pesquisa e extensão.

O setor responsável no IFPE pela formulação dos dados aqui necessários para a composição do cálculo é a Pró-Reitoria Institucional - PRODIN, a qual apresentamos o método proposto pelo TCU aos entrevistados e os indagamos se o mesmo seria valido para apuração no órgão. Os entrevistados (entrevistados 5 e 6) argumentaram que o cálculo tem uma simetria com o que hoje já vem sendo apurado pelo setor com relação aos indicadores de gestão, porém afirmaram que os dados estariam defasados quanto ao peso por grupo e o fator de retenção. Afirmam ainda que esses dados apresentam uma dinâmica muito grande e que devem ser

atualizados com frequência pois um documento apresentado em 2007 não mais serviria de base para a apuração.

4.3 Apuração do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente no IFPE

A apuração de índice consiste em uma divisão do valor do custo corrente pela quantidade aluno equivalente apurados na instituição IFPE. Salientamos que os dados apresentados correspondem aos anos de 2015 e 2016 e justificamos a ausência dos anos anteriores por falta de dados consistentes. Quanto ao ano 2017 os dados ainda não estavam disponíveis para o fator aluno equivalente como relatado anteriormente

Quadro 15 - Cálculo do Valor do Custo Corrente/Aluno Equivalente no IFPE

Descrição	Valor		Valor	
	2015 Empenado	2015 Liquidado	2016 Empenado	2016 Liquidado
Custo Corrente no IFPE	304.820.448,31	294.487.032,91	360.604.711,03	348.401.078,62
Aluno Equivalente no IFPE	28.185,43	28.185,43	28.692,65	28.692,65
Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente	10.814,83	10.448,21	12.567,85	12.142,51

Fonte: Elaborada pelo Autor

Com base na literatura estudada o método estabelecido pelo TCU utiliza um sua metodologia o modelo de acumulação de custo por processo tendo o sistema de custeio utilizado o baseado em um custo histórico seguindo os modelos trabalhados por Peñaloza (1099), Peter *et al* (2003), Amaral (2004), Morgan e Costa (2004), Magalhães *et al* (2010). Outra linha de pensadores recomenda a utilização do custo padrão por entenderem que para a avaliação do que foi produzido com o que foi estimado esse método apresenta-se mais eficaz.

A área técnica (entrevistados 1 e 2) apontou como falha que o método não menciona se o cálculo será realizado com as despesas empenhada ou pagas no exercício como também qual o tratamento que será dado com as despesas liquidadas e pagas da conta restos a pagar de exercício anteriores e se os valores de restos a pagar cancelados serão abatido do cômputo caso seja estipulado que a referência para o cálculo será o despesas liquidadas e pagas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito do presente trabalho foi avaliar a adequabilidade do método estabelecido pelo TCU para apuração do índice Custo Corrente/Aluno Equivalente no Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia de Pernambuco utilizando a literatura pesquisada e o discurso dos entrevistados de áreas que trabalham diretamente com os dados necessários para a realização da pesquisa.

Utilizando uma metodologia da análise do discurso para os entrevistados, com uma revisão da literatura existente buscou-se identificar o método de custeio utilizado e compará-lo com os trabalhos dos pesquisadores aplicando os dados extraídos dos sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial.

Buscou-se identificar e avaliar no método aplicado pela metodologia do TCU as variáveis; modelo de custeio empregado, modelo de acumulação de custos, abordagem dada aos indicadores que afetaram diretamente no valor final tais como; aposentadorias e pensões, despesa como servidores afastados, despesas com servidores cedidos pelo órgão tendo essas variáveis uma sintonia com as definidas pelos pesquisadores citados nesse trabalho.

As contribuições dos servidores das áreas estimuladas na pesquisa foram de suma importância para identificarmos as fragilidades do método e tiveram harmonia com as apontadas também nos estudos publicados. Sabemos que o trabalho do dia-a-dia é que realmente faz perceber se um caminho traçado para uma missão está sendo o mais curto e eficaz entre os existentes.

As fragilidades identificadas pelos gestores estão tanto por parte do modelo como por parte da instituição e que agora poderão melhorar ou implantar uma forma de mensurar os gastos com a instituição. O produto de uma instituição de ensino seja ela pública ou privada, de nível superior ou técnico, que trabalhe pesquisa e extensão será sempre o aluno formado, e se essa formação estiver dentro do tempo estimado para isso acarretará em eficácia e eficiência alcançada pela instituição.

Os recursos públicos estão cada vez mais escassos e os gestores que priorizarem a utilização de métodos de mensuração e avaliação de indicadores estarão se sobressaindo sobre os demais.

Diante da proposta apresentada pela pesquisa, apontam seus entrevistados que o método para ser utilizado pelo órgão teria que ser alterado em vários fatores e indicadores que o mesmo trabalha. Não souberam avaliar se seria mais vantajoso realizar as alterações necessárias ou se a construção de um novo método para a instituição. Lembrando que um modelo não será eficaz para todas as instituições, mesmo tendo elas singularidades com as atividades executadas.

Sendo assim seria inviável que cada instituição elaborasse sua forma de avaliar seus custos pois a comparabilidade com as demais estaria aí comprometida como defende os pesquisadores aqui levantados.

A comparação é uma forma de se saber como um gestor ou gestores estão se saindo em suas atividades e o mercado seja público ou privado se reporta a esse tipo de avaliação. Não tivemos como comparar os gastos dessa instituição com uma privada até porque não era essa a nossa intenção, sendo assim não podemos avaliar se um aluno do IFPE custa demasiadamente aos cofres públicos.

Não foi tema do trabalho avaliar também o produto final ou seja se esses alunos formados estão ingressando no mercado de trabalho e se estão, qual a relação dessa inclusão com o ensino produzido e repassado para eles. Tema esse que pode ser trabalhado em outros estudos futuros.

Um outro ponto se depara com a questão social que as instituições públicas têm como dever. A manutenção muitas vezes de cursos de pouca procura e de alto custo como também a formação de poucos estudantes está diretamente ligada ao dever social em que estas estão obrigadas a cumprir.

Seguindo como as fragilidades apontadas e identificadas na literatura e nos discursos dos gestores para o modelo proposto pelo TCU destacamos: distinção dos custos para níveis intermediários como os cursos técnicos e tecnólogos como também para áreas distintas como pesquisa e extensão; a não utilização no modelo das despesas com depreciação lançadas na conta de despesas correntes; não fica claro em que fase da execução orçamentária (empenho, liquidação ou pagamento) os valores são apurados; não foi mencionado que tratamento é dado aos valores que são executados da conta restos a pagar processados e cancelados posteriormente.

Os entrevistados (entrevistados 1, 2 3 e 4) ainda apontaram que o método não seria eficaz caso fossemos determinar os custos por unidades (*Campus*) separadamente tendo em vista

a execução das despesas com pessoal serem realizadas por uma única unidade (Reitoria) não sendo possível mensurar os custos com servidores docentes e técnicos administrativos de cada unidade. Apontaram ainda que a instituição passa por uma expansão no seu quadro de servidores e que a frequente troca de unidade de trabalho por servidores através da remoção tornar-se-ia inviável o levantamento e apuração dos gastos por centro de custos. (evidenciado no item 3.4.8) Sendo assim, das ponderações apontadas pelos entrevistados e das fragilidades ressaltadas na literatura citada a adequabilidade do método Custo Corrente/Aluno Equivalente proposto pelo TCU, para o IFPE não se apresenta conveniente e oportuna para servir de indicador as gestores do órgão.

Como sugestão para futuras pesquisas sugerimos a procura de fontes internacionais, aprofundamento nas publicações nacionais, utilização de outros métodos de apuração dos custos da área privada que possam ser utilizados na esfera pública e até mesmo a elaboração de um modelo que possa mensurar os custos nos Institutos Federais de Educação e Tecnologia e que também possam ser mensurados por unidade ou centro de custo.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Nelson C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência. **Avaliação**, v. 9, n. 2, p. 115-26, 2004.
- ALONSO Borba, José; DA SILVA Flores, Luiz Carlos. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **RAP - Rio de Janeiro**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.
- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BISQUERRA, Rafael; SARRIERA, Jorge C.; MATÍNEZ, Francesc. **Introdução à estatística: enfoque informático com o pacote estatístico SPSS**. Bookman Editora, 2009.
- BONACIM, Carlos Alberto Grespan; DE ARAÚJO, Adriana Maria Procópio; DE SOUZA MIRANDA, Claudio. Modelo conceitual de mensuração do resultado econômico em entidades públicas. **ABCustos**, v. 3, n. 2, 2015.
- BORGES, Thiago Bernardo; DO CARMO MARIO, Poueri; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública-RAP*, 2013, 47.2.
- BORINELLI, M. L.. Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e das práticas. **Tese de Doutorado**. Universidade de São Paulo, 2006.
- BRASIL.Constituição(1988).Constituição da República do Brasil.Brasília,DF: Senado,1988.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n. 406, de 20 de junho de 2011**. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília, DF. 2011. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em 14 jul. 2016.
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBCT16.1–Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>
- _____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBCT16.2–Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.3–Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.4–Transações no Setor Público Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.5– Registro Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.6– Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.7– Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.8– Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.9–Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBCT16.10– Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.366 de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBCT16.11–Sistema de Informações de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.437/13 de 22 de março de 2013.** Altera, Inclui e Exclui as NBCT16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10, 16.11–. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc>

Decreto-Lei n.º 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, 27 de fevereiro de 1967.

Decreto n.º 93.872 de 23 de Dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de dezembro de 1986.

Ministério da Educação. Educação Profissional e Tecnológica. Disponível na internet <http://portal.mec.gov.br/setec>. Acesso em 06 de jul 2017.

Ministério da Educação – Secretaria de Educação Superior. **Cálculo do Aluno Equivalente para Fins de Análise de Custos de Manutenção das IFES**. MEC. Brasília, fev.2005.

Lei Complementar n.º101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de maio de 2000.

Lei n.º 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, 23 de março de 1964.

Lei nº 11.892 de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 30 dez. 2008.

MPOG. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de informações de custos no Governo Federal**: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília, set/2008.

MPOG.Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. Edição 2014. Brasília,2013.

Portaria n.º 157 de 09 de Março de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 de março de 2011.

Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º1078/2004** – Segunda Câmara – de 05 de julho de 2004. Brasília, 2004.

Tribunal de Contas da União. *Orientação para o cálculo dos indicadores de gestão*. Decisão TCU n.º 408/2002 — Plenário. 2005 Disponível em: <www.uff.br/catalogo/documento/pdf/indicado.pdf>. Acesso em 14 jul. 2017.

Tribunal de Contas da União. **Decisão TCU nº 582/2002**, de 24 de abril de 2002. Brasília, 2002.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Texto para discussão 9: administração pública gerencial: estratégia e estrutura para um novo Estado. 1996.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMARA, R. R. Análise de Conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. **Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia**, Juiz de Fora, v. 6, n. 2, p. 179-191, 2013.

CAMPAGNONI, Mariana; NETO, Orion Augusto Platt. A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2012 conforme metodologia do TCU. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 2, 2015.

CARMO, Erinaldo Ferreira *et al.* Políticas públicas de democratização do acesso ao ensino superior e estrutura básica de formação no ensino médio regular. **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, v. 95, n. 240, 2014.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. 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, 2011.

COSTA, Vera Lúcia Cabral. CONSIDERAÇÕES SOBRE ESTUDOS DE GASTO E CUSTO-ALUNO. 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flavio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Ed. Fórum: Belo Horizonte, 2007.

DA SILVA SUZART, Janilson Antonio. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 39, 2012.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: **Congresso USP de Iniciação Científica**. 2009.

DALLORA, Maria Eulália LV; FORSTER, Aldaisa C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino-considerações teóricas. *Medicina (Ribeirao Preto. Online)*, 2008, 41.2: 135-142.

FREITAS, Carneiro Alexandre de *et al.* Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, 2012.

MAGALHÃES, Maria de *et al.* Apuração do custo por aluno do ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa. 2007.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. 2 ed, São Paulo Editora Atlas SA, 2009.

DONATTI, Alexandre Bruno Coelho; BONACIM, Carlos Alberto Grespan; ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. Transparência e Accountability com a Divulgação do Resultado Econômico para Entidades Públicas—O Caso das Escolas Municipais de Ensino Fundamental de uma Cidade do Interior Paulista. **Qualitas Revista Eletrônica**, v. 14, n. 2, 2013.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício C.; NOBREGA, Marcos. Ética na gestão pública e exercício da cidadania: o papel dos tribunais de contas brasileiros como agências de *accountability*. O caso do Tribunal de Contas de Pernambuco. In: *VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal*. 2002. p. 8-11.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 1. ed. – São Paulo: Atlas, 1985.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

HANSEN, Don R. Gestão de Custos: contabilidade e controle. Tradução Robert Brian Taylor; 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HAYS, Steven W.; PLAGENS, Gregory K. Human resource management best practices and globalization: the universality of common sense. *Public Organization Review*, 2002, 2.4: 327-348.

HORNGREN, Charles; GEORGE, FOSTER; DATAR, S. Cost Accounting: a Managerial Accounting. 2000.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTS. **Perspectives on cost accounting for government**. New York, 2000. (Study 12). Disponível em: <http://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>. Acesso em: 16 jul. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. *Dicionário de termos de contabilidade*. Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JUNIOR, José Hernandez Perez. *Contabilidade de custos para não contadores*. Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S. COOPER. Robin. *Custo & Desempenho—Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo*. São Paulo: Editora Futura, 1998..

KETTL, Donald F. *The global public management revolution*. Brookings Institution Press, 2006.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de Custos**. 4 ed. São Paulo: IBRASA, 1975.

LEONE, George SG. **Contabilidade de custos**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUQUE, Carlos A. *et al.* O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2008.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 221 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.

MAGALHÃES, Elenice Maria de *et al.* A política de treinamento dos servidores técnico-administrativos da Universidade Federal de Viçosa na percepção dos treinados e dos dirigentes da instituição. 2007.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de *et al.* The cost of undergraduate education in federal institutions: the case of the Federal University of Viçosa. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p. 637-666, 2010.

MAGALHÃES, Roberto. Mecanismos sociais, políticos e jurídicos de controle da Administração Pública. 2013.

MAHER, Elizabeth A. *et al.* Malignant glioma: genetics and biology of a grave matter. **Genes & development**, v. 15, n. 11, p. 1311-1333, 2001.

MARCHESI, Álvaro; MARTIN, Elena. **Qualidade do ensino em tempos de mudança**. Artmed, 2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Tomás Sparano; DA ROCHA, Daniela Torres; CRUZ, June Alisson Westarb. Uma Análise Crítico-Epistemológica da Administração: Construção, Reconstrução e Desconstrução?. *Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais*, 2015, 12.2.

MARTINS, Eliseu, *et al.* **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1980.

Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel; FRAK, George W. **Contabilidade de Custos**. 1 ed São Paulo: Atlas, 1974.

MEDEIROS, Luiz Edgar. **Contabilidade de custos: um enfoque prático**. 1 ed Ortiz Porto Alegre:, 1994.

MOLL, Jaqueline. **Educação Profissional e Tecnológica no Brasil Contemporâneo: desafios, tensões e possibilidades**. Artmed Editora, 2009.

MORGAN, Beatriz Fátima. *A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília*. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal.

MUTULA, S.; WAMUKOYA, J. M. Public sector information management in east and southern Africa: Implications for FOI, democracy and integrity in government. **International Journal of Information Management** [S.I.], n. 5, p. 333-341, 2009.

- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo EV. Contabilidade avançada. *Frase*, 1998.
- NETO, Felicíssimo Cardoso. **Contabilidade De Custos**. Clube de Autores, 2007.
- OLIVEIRA, Ramon de. Possibilidades do Ensino Médio Integrado diante do financiamento público da educação. **Educação e Pesquisa**, v. 35, n. 1, 2009.
- PEÑALOZA, Verónica. Um modelo de análise de custos do ensino superior. **Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior**, v. 2, p. 3, 1999. Disponível em: < nupps.usp.br/downloads/docs/dt9902.pdf > Acesso em: 17 jul. 2017.
- PEROSSO, Jose Osnir. *Custo industrial*. Atlas, 1982.
- PETER, Maria da Glória Arrais *et al.* Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity base costing. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 2003. *Anais eletrônicos...* Atibaia, São Paulo: Enanpad, 2003.
- REINERT, José Nilson; REINERT, Clio. Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. 9. 2005. *Anais eletrônicos...* Florianópolis, 2005. CD-ROM.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. Saraiva, 1997.
- ROCHA, W.; MARTINS, E. A. 1999. Custeio alvo (targetcosting). *Revista Brasileira de Custos*, São Leopoldo, 1, (1): 83-94.
- RICCIO, Edson Luiz. Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, 124: 68-75, jul/ago, 2000.
- SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão do Sistema**. In IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2011, Brasília. **Painel 18/063**. Brasília, 2011.
- SÁ, A. L. de. A modernidade de Custos de Produção. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade*. Porto Alegre, p. 46-49, 2000.
- SCARPIN, Jorge Eduardo; SÖTHE, Ari; KREUZBERG, Fernanda. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo n 12 do IFAC. **CAP Accounting and Management**, v. 2013, n. 6, p. 186-201, 2012.
- SCHMIDT, P. *Historia do Pensamento Contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia De Souza. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 2, p. 243-260, 2004.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; TEIXEIRA, Hígor Medeiros; NIYAMA, Jorge Katsumi. Evidenciação contábil em entidades desportivas: uma análise dos clubes de futebol brasileiros. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. 2009.

SILVA, A. H. *et al.* **Análise de conteúdo**: fazemos o que dizemos? Um levantamento de estudos que dizem adotar a técnica. in: **IV Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade**, Brasília, Nov. 2013.

SILVA, Moacir M. da *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal para os municípios**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SIQUEIRA, Moema Miranda de. Eficácia da administração pública: imposição democrática. **Revista de Administração de Empresas**, v. 30, n. 1, p. 65-72, 1990.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOARES, Otávio José Moura. Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco. 2014.

SOUZA, Marcos Antonio de; BATISTA FONTANA, Fernando; DAL SOTTO BOFF, Caroline. Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul-RS. *Contabilidade Vista & Revista*, 2010, 21.2.

SÖTHER, Ari *et al.* Sistema de custeio na administração pública municipal: uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal de Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste - SC. **Revista ABCustos**. Rio Grande do Sul, n. 2, p. 62-83, maio/ago. 2010.

VANDERBECK, Edward J.; NAGI, Charles F. Contabilidade de Custos. Tradução Robert Brian Taylor; 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia. **Planejamento financeiro**. IESDE BRASIL SA, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WIEMER, A. P. M.; RIBEIRO, D. C. Custos no serviço público. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2004.

YIN, R. K.; **Estudo de Caso**: planejamento e métodos / Trad. Daniel Grassi, 2 Ed., Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZANLUCA, Júlio César. Manual de Contabilidade de Custos. *São Paulo: Portal de Contabilidade*, 2005.