

Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior

Marcos Roberto dos Santos (UFPR) - marcos.santos@ufpr.br

Flaviano Costa (UFPR) - flaviano_costa@hotmail.com

Simone Bernardes Voese (UFPR) - simone.voese@gmail.com

Resumo:

A legislação abordando inicialmente a temática de custos no setor público data de 1964, enquanto a apuração de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) já é tema de pesquisa desde 1977. Assim, este estudo pretende identificar as principais causas do uso (ou não) de sistema de apuração de custos pelas IFES brasileiras. Para tanto realizou-se uma pesquisa qualitativa, documental com análise de conteúdo nos Relatórios de Gestão, do ano de 2015, disponíveis no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) e das próprias instituições. Identificou-se 148 unidades que após ajustes resultou em 111 IFES para análise. Dessas, obteve-se 80 relatórios, representando 72,07% da população ajustada. Dos principais achados destacam-se o baixo uso de sistema de apuração de custos (4 unidades), assimetria de informações quanto à justificativa do não uso de algum tipo de sistema, porque aproximadamente 90% das IFES não utilizam nenhum tipo de sistema, das quais 22% simplesmente descrevem no relatório que não possuem sistema. Contudo, observa-se o elevado interesse na implantação de uma sistemática de custo, principalmente o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) com cerca de 20% da amostra. Assim, embora existam pesquisas de longa data a respeito do tema, é possível reconhecer que há dificuldades na implantação de um sistema de custos no âmbito das IFES, devido à complexidade das atividades, a magnitude do trabalho, o acompanhamento na implantação do sistema e, por fim, de uma cultura de apuração e controle de custos público em todo o território nacional.

Palavras-chave: Congresso Brasileiro de Custos. Custos. Sistemas de Apuração de Custos.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior

RESUMO

A legislação abordando inicialmente a temática de custos no setor público data de 1964, enquanto a apuração de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) já é tema de pesquisa desde 1977. Assim, este estudo pretende identificar as principais causas do uso (ou não) de sistema de apuração de custos pelas IFES brasileiras. Para tanto realizou-se uma pesquisa qualitativa, documental com análise de conteúdo nos Relatórios de Gestão, do ano de 2015, disponíveis no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) e das próprias instituições. Identificou-se 148 unidades que após ajustes resultou em 111 IFES para análise. Dessas, obteve-se 80 relatórios, representando 72,07% da população ajustada. Dos principais achados destacam-se o baixo uso de sistema de apuração de custos (4 unidades), assimetria de informações quanto à justificativa do não uso de algum tipo de sistema, porque aproximadamente 90% das IFES não utilizam nenhum tipo de sistema, das quais 22% simplesmente descrevem no relatório que não possuem sistema. Contudo, observa-se o elevado interesse na implantação de uma sistemática de custo, principalmente o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) com cerca de 20% da amostra. Assim, embora existam pesquisas de longa data a respeito do tema, é possível reconhecer que há dificuldades na implantação de um sistema de custos no âmbito das IFES, devido à complexidade das atividades, a magnitude do trabalho, o acompanhamento na implantação do sistema e, por fim, de uma cultura de apuração e controle de custos público em todo o território nacional.

Palavras-chave: Congresso Brasileiro de Custos. Custos. Sistemas de Apuração de Custos.

Área Temática: 5. Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

As IFES detentoras de 91% dos programas de pós-graduação no país contribuem de forma significativa para o desenvolvimento científico, tecnológico e econômico do país (MARINHO, 1998; SILVA, 2001) representando um elevado volume de investimentos na formação de pesquisadores e profissionais das mais diversas áreas. Em 2014 foi aprovado o Plano Nacional de Educação (PNE), o qual prevê em suas metas, o aumento da taxa de matrículas no ensino público superior e na pós-graduação *Strictu Sensu*; o aumento do nível de titulação do corpo docente das IFES; e o aumento dos investimentos na educação pública ao longo dos dez anos de vigência do PNE, com participação entre 7% e 10% do Produto Interno Bruto (PIB) do país ao longo do decênio (BRASIL, 2014).

Uma das estratégias para atingir as metas estipuladas no PNE, consiste em desenvolver estudos e acompanhamento regular dos investimentos e custos por aluno da educação superior pública, em todas as suas etapas e modalidades, por meio do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) (BRASIL, 2014). Deste modo, estudos e normas a respeito de metodologias para apuração de custos na Administração Pública, e também especificamente aplicáveis às IFES, já são discutidos a longa data, como o caso da obrigatoriedade de determinação dos custos dos serviços industriais e de dois estudos a respeito de sistemas de custos para as IFES, sendo um da década de 70 e outro da década de 80 (BRASIL, 1964; MACHADO SOBRINHO, 1977; BASTOS, 1987).

Com a promulgação da Constituição Federal Brasileira de 1988 e emendas posteriores, o Estado primou pela busca da melhoria contínua na prestação dos serviços públicos, incorporada por meio da inserção do princípio constitucional da Eficiência. Essa perspectiva foi reforçada pela edição da denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/01), na qual o legislador passou a exigir a manutenção de um sistema de custos, permitindo a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da Administração Pública (BRASIL, 2000).

A partir deste contexto destaca-se a necessidade de implantação e manutenção de um sistema de custos efetivo, capaz de fornecer informações para o bom gerenciamento das IFES, otimizando o controle dos recursos aplicados na educação superior, possibilitando assim, a obtenção dos objetivos do Estado em melhorar a qualidade do ensino superior no país, por meio da recomendada utilização da Contabilidade de Custos como instrumento para uso de reitores e administradores no processo de gestão das IFES (BASTOS, 1987). Neste contexto surge a questão de pesquisa norteados: *Quais as principais causas para o uso (ou não) de sistema de apuração de custos pelas IFES brasileiras?* Para tal, o objetivo deste trabalho consiste em apresentar as principais causas pela utilização (não) de sistemas de apuração de custos pelas IFES brasileiras, obtidos a partir dos Relatórios de Gestão disponibilizados na *internet*, no sítio eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU) e também no sítio eletrônico individual de cada IFES.

As justificativas se apresentam pela necessidade de otimização do montante de recursos aplicados nas IFES, pelo atendimento à legislação e principalmente em função da verificação do uso (ou não) de sistemáticas de apuração e controle de custos, uma vez que em pesquisa recente constatou-se que um número de servidores da área contábil/financeira das IFES desconhece o SIC ou não se consideram responsáveis por este tipo de informação (AMARAL, et al. 2014).

Logo após a introdução, o artigo está estruturado da seguinte forma: na segunda seção, é apresentado o referencial teórico, o qual fundamenta o estudo; a terceira seção refere-se à metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa; na quarta seção são apresentados e analisados os dados da investigação e a quinta seção apresenta, finalmente, as considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção destina-se a revisitar os principais itens que serviram de base para as análises dos dados da presente pesquisa. Inicialmente, tem-se uma menção à importância do controle de custos na Administração Pública, na sequência apresenta-se uma discussão sobre a relevância do controle de custos nas IFES, na terceira seção fez-se uma apresentação sucinta dos dois projetos pilotos de sistemas de custos para uso nas IFES, e finalizou-se a seção com uma revisão sobre o Relatório de Gestão e Transparência, que foi o instrumento analisado na presente pesquisa.

2.1 Custos no âmbito da Administração Pública Federal

A regulamentação relativa a apuração de custos no âmbito da Administração Pública Federal data, inicialmente, de 1964, sendo editados diversos normativos ao longo das décadas seguintes. Assim sendo, a legislação já apresenta há muito a necessidade de uso de sistema de custos como forma de demonstrar a efetividade dos resultados da administração (WIEMER e RIBEIRO, 2004). Nesses termos, Alonso (1999) evidencia em seu trabalho a necessidade de se implantar sistema de apuração de custos no âmbito da administração pública brasileira.

Nessa mesma linha argumentativa, Bitti, Aquino e Cardoso (2010), apresentaram em sua pesquisa o reflexo da legislação na adoção de sistema de apuração de custos no âmbito da administração pública. Adicionalmente, Machado e Holanda (2010) apresentaram o modelo conceitual desenvolvido e implementado junto ao Governo Federal, denominado Sistema de

Informação de Custos do Governo Federal (SIC), enfatizando o contínuo aperfeiçoamento teórico a respeito do tema e também a necessidade de mudança de comportamento dos agentes envolvidos. O Quadro 1 apresenta, de forma resumida, os normativos que regulamentam essa temática.

Quadro 01 – Normas para apuração de custos no âmbito da Administração Pública (1964-2015).

Norma	Item	Descrição/Resumo
Lei 4.320/64	art. 85	Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a manterem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais.
	art. 99	Os serviços públicos industriais, [...] manterão contabilidade especial para determinação dos custos...
Decreto-Lei 200/67	art. 79	A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão
Decreto 93.872/86	art. 137	A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-Lei nº 200/67, art. 69)
Lei complementar 101/00	art. 50	Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
	§ 3º.	A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei 10.180/01	art. 15	O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar [...] e evidenciar:
	inc. V	Os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;
Acórdão - TCU 1.078/04 Segunda Câmara	1.1.2.	Adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis
Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU 945/05	art. 1	Cria a Comissão Interministerial [...] com objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”
Decreto 6.976/09	art. 3	O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar [...] e evidenciar:
	inc. VI	Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;
Portaria - MF-STN 157/11	art. 1	Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.
	art. 2	O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.
Resolução - CFC 1.366/11	art. 1	Aprovar a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.
Portaria - MF-STN 634/13	art. 8	A informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório.
Orientação Normativa - MF-STN 01/15	art. 1	Esta Orientação Normativa dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que comporão a PCPR para o exercício de 2015.

Fonte: Legislação, elaborado pelos autores.

Em três levantamentos realizados a respeito de publicações científicas sobre o tema de custos no âmbito da administração pública, em um contexto geral, foi constatado que o tema é

pouco abordado, escasso e ainda incipiente (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2010; DE FREITAS CARNEIRO *et al.*, 2011; PADRONES; SILVA, 2015).

2.2 Custos no âmbito das IFES

No final dos anos 70, Machado Sobrinho (1977) desenhou um método para determinação de custos, como parte integrante de uma sistemática de aperfeiçoamento operacional de uma IFES. Uma década depois, Bastos (1987) também desenvolveu um modelo de apuração de custos, trazendo novos conceitos e princípios acerca do uso da Contabilidade de Custos no ensino público superior do país. Mas foi somente em 1994 que o Ministério da Educação (MEC) publicou o manual Sistema de Apuração de Custos das IFES, apresentando a base conceitual e a metodologia de implantação do Sistema de Apuração de Custos (SAC), tendo sido concebido com a finalidade de auxiliar o processo de gestão das IFES (MEC, 1994).

Nesse contexto, em 2002, o TCU editou a Decisão nº. 408/2002, na qual trouxe, dentre outros, uma fórmula específica para apuração de custo corrente/aluno, devendo integrar o relatório de gestão anual das IFES, refletindo, assim, de modo mais preciso, os custos relativos às atividades acadêmicas (BRASIL, 2002). Na sequência, uma nova sistemática de apuração de custos foi desenvolvida em 2003, quando Peter *et al.* (2003) defenderam o uso de um modelo de custos adequado às especificidades das IFES, possibilitando uma gestão mais efetiva. Um ano depois, Silva, Morgan e Costa (2004) também apresentaram um modelo de cálculo de custo-aluno, buscando superar as dificuldades encontradas pelas IFES na apuração de custos.

Já Reinert e Reinert (2005) propuseram uma metodologia para apuração de custos no âmbito das IFES, destacando superações em relação às limitações de alguns estudos realizados anteriormente bem como das próprias contribuições observadas a partir destes. Ainda em 2005, a Fundação Universidade de Brasília (FUB/UNB) publicou o Manual Modelo de Apuração de Custos da UNB 2005, no qual apresentou a base teórica e os procedimentos para a apuração de custos no âmbito da UNB (UNB, 2005).

Magalhães *et al.* (2010) em um estudo de caso, também desenvolveram uma metodologia para apuração de custos de graduação, destacando a relevância do processo de mensuração de custo para as IFES. E por fim, dentro do contexto normativo, as IFES, também devem atender ao disposto nas normas gerais que tratam do uso de uma sistemática de custos para demonstrar a efetividade de aplicação dos recursos públicos destinados à educação superior.

2.3 Projetos Piloto de Sistemas de Custos

Estão em andamento dois projetos piloto para estudos a respeito de sistemática de apuração de custos pelas IFES e hospitais universitários, um sendo realizado pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) e outro pelo Ministério da Educação.

A EBSERH, empresa pública, também vinculada ao MEC, foi constituída com a finalidade de garantir estrutura e gestão para o apropriado desempenho dos hospitais universitários vinculados às universidades ou fundações. Até o final do exercício de 2014 foram firmados 29 contratos de gestão com 24 IFES, com a elaboração de um plano de ação, que se encontra em andamento, para o desenvolvimento e implantação de um sistema de apuração de custos no âmbito dos hospitais universitários. Ainda em 2014, foi contratada a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) para auxiliar nos trabalhos, contemplando 10 hospitais e maternidades universitárias vinculadas às IFES (EBSERH, 2014).

Já o MEC, de acordo com o justificado no Relatório de Gestão da Fundação Universidade Federal de Viçosa (FUFV, 2011) instituiu, também em 2014, um Grupo de Trabalho responsável por abordar as orientações de implantação do Sistema de Custos no âmbito das IFES. Foram definidas 5 IFES para iniciar o desenvolvimento do projeto piloto do sistema de apuração de custos do Governo Federal, sendo: Universidade Federal do Rio Grande

do Norte (UFRN); Universidade de Brasília (UNB); Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS); e Instituto Federal de Minas Gerais (IFMG.).

2.4 Relatório de Gestão e Transparência

A Constituição Federal Brasileira de 1988, em seus artigos nº. 70 e nº. 71, trata da fiscalização, das competências dos controles externo e interno, da obrigatoriedade de prestar contas pelo uso (em qualquer modalidade) de recursos públicos, cabendo, especificamente ao TCU, dentre outros, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis pelo uso de recursos públicos federais (BRASIL, 1988). Com a edição da Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443 /92) as competências do tribunal foram efetivadas, sendo normatizado o julgamento de contas, devendo integrar junto ao processo de prestação de contas o Relatório de Gestão (BRASIL, 1992).

A partir da edição da Lei Orgânica do TCU foram emitidas várias Instruções Normativas (IN) estabelecendo normas de apresentação dos relatórios de gestão. Está vigente a IN nº. 63 (abrangendo os relatórios de 2015 analisados nesta pesquisa), a qual apresenta a definição do Relatório de Gestão como um conjunto organizado de elementos informacionais, capaz de permitir uma visão sistêmica da gestão de uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um determinado exercício financeiro, e da obrigatoriedade de disponibilização do relatório no portal de *internet* do TCU, para livre acesso (BRASIL, 2010).

A disponibilização do relatório para livre acesso atende ao princípio constitucional da Publicidade (BRASIL, 1988), da transparência pública (BRASIL, 2000) e do livre acesso à informação pública (BRASIL, 2011). Para o exercício de 2015 o TCU emitiu a Portaria nº. 321/15, na qual detalha as seções do Relatório de Gestão, apresentando junto ao seu anexo único, o item 7.4 - Sistemática de apuração de custos no âmbito da unidade, no qual serão apresentados: [1] diagnóstico a respeito do uso do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal ou [2] o uso de sistema próprio, contextualizando as razões pela não utilização do SIC (MEC, 2015).

3 METODOLOGIA

Utilizando-se da classificação metodológica de Martins e Theóphilo (2009) esta pesquisa pode ser classificada dentro das seguintes características: [1] quanto ao polo metodológico como um estudo positivista; [2] quanto à estratégia, em pesquisa documental; [3] quanto à técnica de coleta de dados, em análise documental e de análise de conteúdo; e [4] quanto ao polo de avaliação, em qualitativa e quantitativa.

3.1. População e Amostra

A população objeto de estudo consiste das IFES brasileiras, sendo considerados todos os tipos de entidades (Autarquia ou Fundação Pública), tipos de nomenclatura (Instituto Federal, Universidade Federal, Fundação Universidade, Universidade Tecnológica, Centro Federal Tecnológico) ou atividade (Complexo Hospitalar, Maternidade, Universidades, Institutos), porém todas alinhadas no mesmo contexto, ensino, pesquisa e extensão.

Durante o período de abril de 2016 até julho de 2016 foi coletada a relação e o orçamento das IFES existente no Portal do Orçamento do Senado Federal, na qual resultou em 148 unidades. Foram necessários alguns ajustes em função da consolidação de 28 unidades, como aconteceu com a Universidade Federal do Paraná que foi consolidada em um único relatório juntamente com o Hospital de Clínicas e com a Maternidade Victor Ferreira do Amaral. Além disso 9 unidades foram desconsideradas, por não possuírem características específicas de ensino, pesquisa e extensão.

Assim, após os ajustes da base, restaram 111 unidades disponíveis para pesquisa, consideradas como a população objeto deste estudo, representando 92,50% da base total

ajustada do MEC. Isso caracteriza um valor total de R\$ 55.689.609.030,00 para a educação superior, com representatividade de 56,91% do orçamento do ministério, conforme destaca a Tabela 1.

Tabela 1 – População de IFES disponível para a pesquisa (utilizada)

Item	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
(+) Base total do MEC	97.861.628.611		148	
(-) Unidades Consolidadas	0		28	
(=) Base IFES ajustada	97.861.628.611	100,00%	120	100,00%
(-) Unidades Desconsideradas	42.172.019.581	43,09%	9	7,50%
(=) Base IFES utilizada	55.689.609.030	56,91%	111	92,50%

Fonte: Portal do Orçamento do Senado Federal, elaborado pelos autores.

Para a escolha da amostra foi utilizado o método de amostragem não probabilístico, sendo baixados, e tabulados os relatórios de gestão de 2015 disponíveis no sítio eletrônico do TCU ou da respectiva IFES. Totalizou 80 relatórios disponíveis para análise, representando 72,07% da amostra, e em termos monetários representando 67,15% do valor total empenhado em 2015 para a educação superior, conforme detalha a Tabela 2.

Tabela 2 – Amostra de IFES tabulada e indisponível

Item	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
Base IFES utilizada	55.689.609.030	100,00%	111	100,00%
Amostra tabulada	37.393.435.624	67,15%	80	72,07%
Amostra indisponível	18.296.173.406	32,85%	31	27,93%

Fonte: Portal do TCU, portal das IFES, elaborado pelos autores.

Não estavam disponíveis no período de coleta dos dados, 31 relatórios de gestão, representando 27,93% da base utilizada.

3.2. Técnica de Coleta e Análise de Dados

Os dados relativos às execuções orçamentárias do ano de 2015 das IFES foram coletados junto ao Portal do Orçamento do Senado Federal, por meio da consulta: LOA 2015 – Despesa Execução – por órgão, filtro para o Ministério da Educação, relatório *Unid. Orç.* (Unidade Orçamentária); e exportado o relatório no formato Excel®. Os dados relativos aos Relatórios de Gestão 2015 das IFES foram coletados junto ao portal do TCU, mediante consulta dos Relatórios de Gestão, filtro para o Ministério da Educação e *download* individual dos relatórios de gestão disponíveis, no formato PDF®. Os demais relatórios, quando não disponíveis, foram baixados diretamente dos sítios das IFES. As unidades descentralizadas (Universidade e Hospital), com orçamentos distintos, mas que compuseram um único relatório de gestão, foram consideradas uma unidade.

No Relatório de Gestão de cada IFES foi identificada inicialmente a seção 7.4 - Sistemática de apuração de custos no âmbito da unidade, sendo que em alguns relatórios a seção foi apresentada sob número diferente, porém não interferindo na identificação. Na sequência foram realizadas primeiramente de forma individual, em cada relatório de gestão, seguindo os seguintes passos: [1] localização do item junto ao sumário; [2] localização do item conforme página indicada no sumário junto ao corpo do relatório no formato PDF®; [3] leitura inicial do conteúdo registrado; [4] síntese do conteúdo em três grupos (utiliza sistema de custos, não é possível identificar o (não) uso de sistema, e não utiliza sistema de custos; [5] classificação das causas pelo (não) uso de sistema, com ênfase na essência da resposta (ex.: não possui sistema

de apuração de custo, elaborando plataforma própria para apuração de custo, solicitado acesso ao SIC e aguardando, etc.) tantos quanto necessários para individualizar o entendimento; [6] agrupamento das causas em subgrupos conforme a essência de similaridade para identificar modalidades; e [7] tabulação da síntese na planilha de orçamento das IFES.

Para realizar a classificação em possui ou não possui sistema de apuração de custos foi utilizado o conceito de entidades objetos de custeio, envolvendo o conjunto das categorias: unidade de produto (ex.: produtos, serviços, peças, etc.); entidades intermediárias (ex.: departamentos, processos, projetos, etc.); e entidades primárias (material, mão de obra, etc.), (MARTINS, ROCHA, 2010). Assim, por exemplo, se a unidade apresentou no relatório a justificativa que apura apenas os custos dos departamentos/setores, tal unidade foi classificada como não possui sistema de apuração de custos, uma vez que não foi identificado o custeio das demais categorias objeto de apuração.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico serão apresentados os resultados pertinentes a análise dos Relatórios de Gestão das IFES, dividido em duas seções, sendo a primeira a análise geral, considerando-se os relatórios consolidados e a última desconsiderando-se os complexos hospitalares.

4.1 Análise das IFES

A partir da tabulação dos dados dos 80 relatórios disponíveis (denominados unidades), estes foram classificados em 3 categorias: [1] 4 unidades que utilizam algum tipo de sistema de custos; [2] 8 unidades que não foi possível categorizar por uso (ou não) em função da ausência da informação a respeito do item custos junto ao Relatório de Gestão e 1 unidade sem possibilidade de identificação do uso (ou não), totalizando 9 unidades, representando 11,25% da amostra tabulada, e [3] 67 unidades que foram classificadas como não utilizam qualquer tipo de sistema de custos. Os dados estão detalhados junto à Tabela 3.

Tabela 3 – Amostra de IFES utilizada – por categoria (utiliza, não utiliza, sem identificação e não localizado)

Item	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
Total amostra tabulada	37.393.435.624	100,00%	80	100,00%
1- Utiliza sistema de custos	3.138.621.229	8,39%	4	5,00%
2- Não é possível identificar o uso	2.238.866.784	5,99%	9	11,25%
3- Não utiliza sistema de custos	32.015.947.611	85,62%	67	83,75%

Fonte: Portal do TCU e Portal das IFES, elaborado pelos autores.

Conforme a categoria 1, apenas 4 unidades justificaram o uso de algum tipo de sistema de apuração de custos, representando 5,00% do total de unidades tabuladas, representando monetariamente R\$ 3.138.621,229,00, assim dos recursos empenhados cerca de 8% são controlados por meio de sistema de custos, demonstrando quase 90% dos recursos empenhados pelo Governo Federal para a educação superior não possuem tratamento gerencial de custos. Os sistemas utilizados são: uma unidade utiliza o sistema SIC do Governo Federal (Instituto Federal); uma unidade utiliza um sistema próprio, adaptado a partir do modelo do TCU (Fundação consolidado com o Hospital), uma unidade utiliza módulo implantando junto ao Sistema AGHUse, (Hospital), e uma unidade utiliza um sistema terceirizado (Hospital). Embora uma unidade (Instituto) tenha justificado que utiliza o SIC, foi constatado que o sistema ainda não está em conformidade com as necessidades informacionais dos gestores e administradores das IFES, estando em fase de estudos junto ao grupo piloto definido pelo MEC, porém mantendo-se como válida a justificativa apresentada no relatório, uma vez que foi objetiva, entretanto demonstrando haver assimetria de informação. Os dados detalhados estão juntos à Tabela 4.

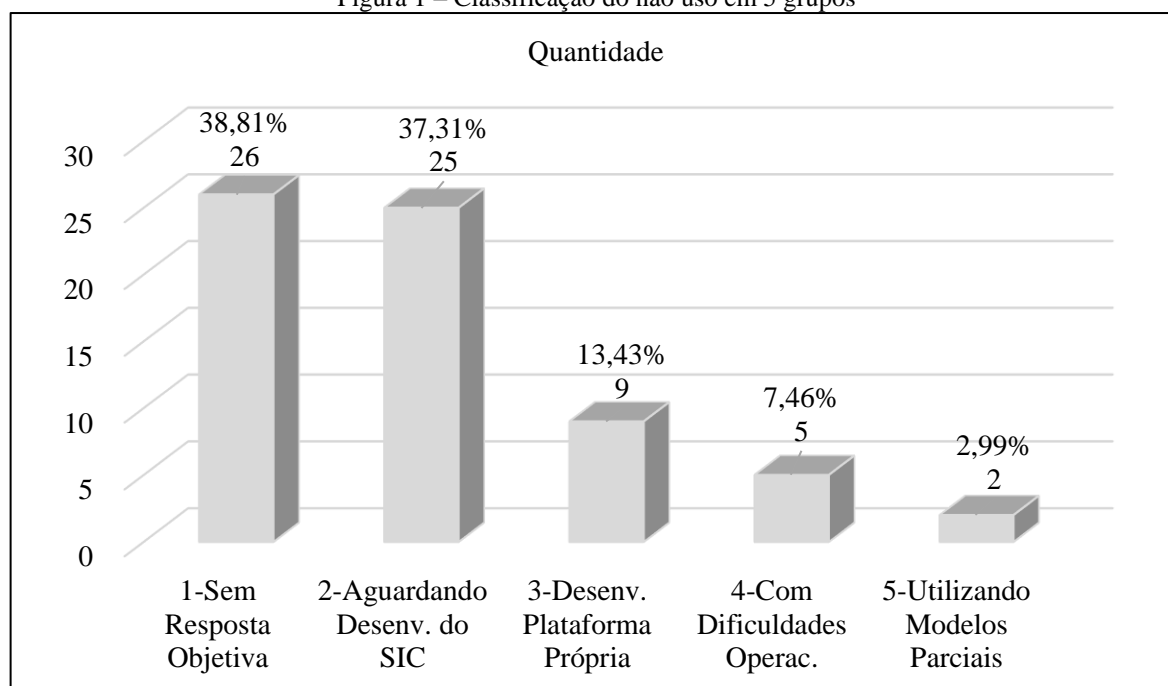
Tabela 4 – Categoria 1 – Unidades que utilizam sistemática de apuração de custos

Item	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
Utilizam sistema de custos	3.138.621.229	100,00%	4	100,00%
Usa o SIC	329.651.674	10,50%	1	25,00%
Usa o Sistema AGHUse	1.012.292.614	32,25%	1	25,00%
Usa Sistema Próprio	1.593.826.194	50,78%	1	25,00%
Usa Sistema Terceirizado	202.850.746	6,46%	1	25,00%

Fonte: Portal do TCU e Portal das IFES, elaborado pelos autores.

Contrariamente, conforme a categoria 3, foi constatado que 67 unidades não utilizam qualquer sistema de apuração de custos, representando 83,75% do total de IFES tabuladas, totalizando R\$ 32.015.947.611,00, representando 85% dos recursos empenhados. Estas unidades foram sintetizadas em 5 grupos pela mesma essência de similaridade, sendo: [1] grupo sem resposta objetiva com 26 unidades, representando 38,81% das causas apontadas e em termos monetários R\$ 11.660.033.684,00, com participação de 36,42%; [2] grupo aguardando o desenvolvimento do SIC com 25 unidades, representando 37,31% das causas e em termos monetários R\$ 13.641.546.888,00 com participação de 42,61% (participação percentual monetária maior do que a do grupo 1); [3] grupo que está desenvolvendo plataforma própria com 9 unidades, representando 13,43% das causas; [4] grupo com dificuldades operacionais com 5 unidades, representando 7,46% das causas; e [5] grupo que utiliza modelos parciais com 2 unidades, representando 2,99% das causas. Os itens estão apresentados na Figura 1.

Figura 1 – Classificação do não uso em 5 grupos



Fonte: Portal do TCU e Portal das IFES, elaborado pelos autores.

A partir da tabulação das 67 unidades que não utilizam sistema de custos, foram definidas 27 causas, ordenadas dentro dos 5 grupos conforme similaridade. Ao analisar individualmente cada causa, a principal indicada, classificada no grupo 1, foi definida como “não possui”, a qual apresentou 17 unidades, representando 25,37% do total da categoria, e monetariamente em R\$ 7.148.361.487,00, com representação de 22,33% dos valores totais. A segunda maior causa indicada, definida como “acesso restrito ao SIC”, apresentou 10 unidades, representando 14,93% do total da categoria, e monetariamente em R\$ 4.718.522.371,00, com

representação de 14,74% dos valores totais, sendo classificada no grupo 2, e as demais causas indicadas ficaram abaixo de 4 unidades por causa, variando até 1 unidade. Os dados estão detalhados junto à Tabela 5.

Tabela 5 – Categoria 3 - Causas do não uso de sistema de apuração de custos

Causas Apontadas	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
= 01 - Grupo sem resposta objetiva	11.660.033.684	36,42%	26	38,81%
Não Possui	7.148.361.487	22,33%	17	25,37%
Não se Aplica para a Unidade	993.233.940	3,10%	3	4,48%
Resposta Fora do Contexto	1.479.385.437	4,62%	1	1,49%
Não Houve Ocorrência no Exercício	278.375.425	0,87%	1	1,49%
Não Possui, o Hospital em fase de construção	702.399.370	2,19%	1	1,49%
Não Possui, o Hospital tem estudo da FIPECAFI	224.404.716	0,70%	1	1,49%
Não Foi Implantado o SIC	546.604.258	1,71%	1	1,49%
Falta de Sistema de Custos	287.269.051	0,90%	1	1,49%
= 02 - Grupo aguardando o desenvolvimento do SIC	13.641.546.888	42,61%	25	37,31%
Acesso Restrito ao SIC	4.718.522.371	14,74%	10	14,93%
Aguardando o Resultado do Projeto Piloto	4.680.244.619	14,62%	4	5,97%
Aguardando Desenvolvimento do SIC	1.041.063.055	3,25%	3	4,48%
Sem Acesso ao SIC	338.378.203	1,06%	2	2,99%
Solicitado Acesso ao SIC	722.710.076	2,26%	2	2,99%
Aguardando Orientações do MEC	247.995.108	0,77%	1	1,49%
Aguardando Liberação do SIC	1.078.134.498	3,37%	1	1,49%
Participando do Proj. Piloto, o Hospital em fase de construção	665.053.287	2,08%	1	1,49%
Aguardando Estudo de Padronização do Sistema	149.445.672	0,47%	1	1,49%
= 03 - Grupo que está desenvolvendo plataforma própria	3.734.973.318	11,67%	9	13,43%
Possui Planejamento para Implantação Futura	1.119.077.080	3,50%	3	4,48%
Pretende Construir Plataforma Própria	1.332.984.198	4,16%	2	2,99%
Previsão / Possibilidade de em 2016	680.164.215	2,12%	2	2,99%
Processo de Aquisição de Sistema	379.838.535	1,19%	1	1,49%
Iniciado Estudo a Respeito do Tema	222.909.291	0,70%	1	1,49%
= 04 - Grupo com dificuldades operacionais	2.394.633.835	7,48%	5	7,46%
Possui Dificuldades Operacionais	431.131.806	1,35%	2	2,99%
Falta de Servidores	550.215.573	1,72%	2	2,99%
Não Possui Estrutura Básica	1.413.286.457	4,41%	1	1,49%
= 05 - Grupo utiliza modelos parciais	584.759.887	1,83%	2	2,99%
Utiliza o modelo da STN adaptado	521.713.963	1,63%	1	1,49%
Utiliza o Sistema Tesouro Gerencial	63.045.924	0,20%	1	1,49%
= Total não possui sistema de custos	32.015.947.611	100%	67	100%

Fonte: Portal do TCU e portal das IFES, elaborado pelos autores.

Pela análise por grupos é possível verificar que há assimetria de informações entre os dados obtidos dos relatórios e o destacado nas normas e regulamentos, uma vez que no mínimo, as respostas poderiam ser “aguardando o estudo piloto do SIC e posterior liberação de uso pelas IFES” e “aguardando o estudo piloto do estudo da EBSEH/FIPECAFI e posterior liberação de uso pelos Hospitais”. Constatando-se inclusive, que 3 unidades relataram que o item custos não é aplicável a elas, conforme causa específica apresentada no grupo 1,

Por outro lado, ao realizar a soma dos grupos 02, 03 e 05, totalizando 36 unidades e representando 53,73% das causas, demonstra haver um movimento destas IFES em direção ao uso de um sistema de custos, evidenciando que há interesse na melhoria de gestão dos recursos públicos administrados.

4.2 Análise dos complexos hospitalares das IFES

Foram constatados a existência de 36 hospitais/maternidades, que analisados separadamente apresentaram o valor total de R\$ 5.282.283.741,00, com destaque para: [1] 3 unidades que utilizam sistema de custos, representando 8,33% da base de hospitais/maternidade; e [2] 23 unidades que não utilizam sistema de custos, representando 63,89% da base, e em termos monetários representando 48,73%, com valor de R\$ 2.574.199.582,00.. Os dados estão detalhados na Tabela 6.

Tabela 6 – Hospitais e Maternidades – base total (disponível e indisponível)

Item	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
Hospitais e Maternidades	5.282.283.741	100,00%	36	100,00%
Não utiliza sistema de custos	2.574.199.582	48,73%	23	63,89%
Unidades indisponíveis	1.246.641.304	23,60%	8	22,22%
Utiliza sistema de custos	1.290.447.069	24,43%	3	8,33%
Não é possível identificar o uso	128.540.958	2,43%	1	2,78%
Não localizado o item no relatório	42.454.828	0,80%	1	2,78%

Fonte: Portal do TCU e portal das IFES, elaborado pelos autores.

Ao desconsiderar-se os 36 hospitais e maternidades da base de pesquisa (28 consolidados, 3 individuais e 5 indisponíveis), o volume de unidades passa para 103 unidades, com valor de R\$ 50.407.325.289,00. Os destaques são: [1] 2 unidades que utilizam sistema de custos, representando 1,94% da base de IFES; [2] 67 unidades que não utilizam sistema de custos, representando 65,05% da base, e em termos monetários representando 58,41%, com valor de R\$ 29.441.748.029,00; e [3] 26 unidades indisponíveis, representando 25,24% da base, com valor de R\$ 17.049.532.102,00, representando 33,82% da base monetária. Os dados estão detalhados na Tabela 7.

Tabela 7 – IFES desconsiderando os Hospitais e Maternidades – base total (disponível e indisponível)

Item	Total empenhado 2015		Unidades	
	Valor	%	Quantidade	%
Base IFES utilizada	50.407.325.289	100,00%	103	100,00%
Não utiliza sistema de custos	29.441.748.029	58,41%	67	65,05%
Não localizado no relatório de gestão	2.067.870.997	4,10%	8	7,77%
Utiliza sistema de custos	1.848.174.160	3,67%	2	1,94%
Unidades indisponíveis	17.049.532.102	33,82%	26	25,24%

Fonte: Portal do TCU e portal das IFES, elaborado pelos autores.

Assim, ocorrendo alguma impropriedade na análise conjunta entre IFES e Hospitais/Maternidades, as quais estão em quase sua totalidade sob a gestão da EBSEH, a análise segregada permitiu verificar a inconsistência no (não) uso em separado, reduzindo limitações de análise pelas possíveis consolidações indevidas ou pela falta de informações específicas dos complexos hospitalares junto aos relatórios consolidados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou verificar quais são as principais causas pelo uso (ou não) de sistema de custos pelas IFES brasileiras, utilizando-se como base de análise os Relatórios de Gestão do ano de 2015 disponibilizados no sítio do TCU ou das próprias IFES.

O trabalho apresentou também que a legislação a respeito do tema data de 1964, conforme a Lei nº. 4.320 e que os estudos a respeito do uso de metodologias de apuração de custos nas IFES datam inicialmente de 1977, conforme estudo de Machado Sobrinho. Várias

pesquisas e normativos foram publicados ao longo das últimas décadas, porém o número de IFES que não utilizam algum tipo de sistemática se apresentou bastante elevado.

Das 80 IFES analisadas, apenas 4 justificaram o uso de algum tipo de sistema de apuração de custos, enquanto que 67 IFES, embora tenham apresentado justificativas diversas, não utilizam nenhum tipo de sistema. Não foi possível apontar especificamente a principal causa pelo não uso de algum tipo de metodologia, uma vez que o principal grupo de respostas não foi objetivo nas justificativas, porém representando 38,81% das causas pelo não uso dentre as IFES, e ainda, 8 unidades, representando 7,21% da base utilizada, não apresentaram qualquer justificativa a respeito do (não) uso de algum tipo de sistema de apuração de custos, demonstrando assimetria de informação em relação as normas, ao MEC e as demais IFES. Em pesquisa realizada a respeito do SIC e das responsabilidades dos contadores das IFES, foi constatado que muitos respondentes desconheciam a existência do SIC ou que não eram os responsáveis pela gestão do SIC (AMARAL, et al. 2014), confirmando o elevado percentual de respostas sem objetividade e injustificadas.

Em contraponto aos problemas de implantação do SIC junto às IFES pode-se citar o sucesso do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) junto à Administração Pública Federal, o qual foi implantado entre 1986 e 1987, solucionando uma série de problemas administrativos (VALENTE; DUMONT, 2003).

Outro sistema implantado, conforme determinação do TCU em 2006, foi o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV), o qual foi implantado em 2007, e que em 2016 encontra-se na 4º. etapa de monitoramento, para cumprimento de alguns itens ainda pendentes (TCU, 2016), representando aproximadamente uma década de desenvolvimento, demonstrando o elevado grau de dificuldade na implantação de um sistema especialista junto às diversas unidades do Governo Federal.

Assim, a partir do concentração de três grupos apresentadas na pesquisa, “aguardando o desenvolvimento do SIC”, “com dificuldades operacionais”, e “utiliza modelos parciais”, representando 53,73% das causas, demonstram as verdadeiras dificuldades encontradas pelas IFES (em grupos), e em conformidade com os problemas encontrados na implementação de sistemas à saber: [1] o SIC foi desenvolvido com uma abordagem única, porém é preciso destacar as diferentes características e complexidades dos diversos serviços administrados pelo Governo Federal (DANTAS, 2014), e [2] o SIC (quando plenamente desenvolvido para uso pelas IFES) ou outra metodologia de apuração de custos só poderá ser implementada por força de determinação do TCU, o qual representa o anseio da sociedade por meio do efetivo controle e indicação de melhoria dos diversos processos no âmbito da Administração Pública (BRASIL, 1988).

E ainda, dentre outras formas de efetivar o uso do SIC, consta o compromisso dos futuros governantes da Administração Pública, o envolvimento da própria academia (IFES) e também a participação da sociedade civil (por meio do Controle Social) na continuidade do projeto de implantação do SIC (MONTEIRO, et al, 2010).

Por fim, embora ainda sejam visualizadas algumas causas inibidoras do uso de um sistema de apropriação de custos junto às IFES brasileiras, resta evidente que a Contabilidade de Custos (detentora dos sistemas de apropriação custos) é uma ferramenta que oferece informações relevantes para a tomada de decisão dos gestores das IFES (SILVA; DRUMOND, 2004), e que será necessário um esforço para difundir a cultura de acompanhamento e controle de custos no âmbito das IFES.

Como indicação para próximas pesquisas, sugere-se que o estudo seja refeito em período breve, de médio prazo, a fim de avaliar a evolução do processo de uso de modalidades de apuração de custos, do ajustamento e desenvolvimento da legislação a respeito do tema custos no âmbito específico das IFES e também da verificação do alinhamento de informações entre às diversas IFES.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

AMARAL, Neuton Aldedir de Lima et al. O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014.

BASTOS, R. C. Sistemas de custos para universidades federais autárquicas. **Revista de Administração Pública**, v. 21, n. 3, p. 58-81, 1987.

BITTI, Eugenio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 7, n. 3, p. 06-24, sep. 2011.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Recuperado em 13 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

_____. Decreto nº. 6.976, de 7 de outubro de 2009. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências**. Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm

_____. Decreto nº. 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**. Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm

_____. Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm

_____. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências**. Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8443.htm

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências**. Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm

_____. Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da**

Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Recuperado em 13 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm

_____. Lei nº. 13.005, de 25 de junho de 2014. **Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências.** Recuperado em 13 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13005.htm

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm

_____. Ministério da Educação, Secretaria Executiva, Subsecretaria de Planejamento e Orçamento – SPO/SE/MEC (2016). **Orientações Suplementares para elaboração do Relatório de Gestão 2015;** v.1. Recuperado em 10 de junho de 2016 de <http://ramec.mec.gov.br/spo/orientacoes-tecnicas-da-setorial-financeira-do-mec>

_____. Ministério da Educação e do Desporto, Secretaria de Educação Superior (1994). **Sistema de Apuração de Custos das IFES,** v.1. 1994, Brasília – DF.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério da Fazenda, Controladoria-Geral da União (2005), Portaria Interministerial nº. 945 de 26 de outubro de 2005. Diário Oficial da União, seção 2, página 22, nº 208, sexta-feira, 28 de outubro de 2005.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (2011). Portaria STN nº. 157, de 9 de março de 2011. **Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.** Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. (2013). Portaria STN nº. 634, de 19 de novembro de 2013. **Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.** Recuperado em 10 de junho de 2016 de http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf

_____. Tribunal de Contas da União. (2004). TCU, Acórdão 1.078/2004, Segunda Câmara. Recuperado em 26 de junho de 2016 de <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?numeroAcordao=1078&anoAcordao=2004>

_____. Tribunal de Contas da União. (2016). TCU, Acórdão 468/2016. **4ª. Fase de Monitoramento da Implementação do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV).** Recuperado em 26 de junho de 2016 de <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces?colegiado=P LENARIO&numeroAcordao=468&anoAcordao=2016>

_____. Tribunal de Contas da União. (2002). TCU, Secretaria de Educação Superior (SESu/MEC), Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) Decisão TCU nº. 408/2002 – Plenário. Jan/2006. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão**. Recuperado em 18 de junho de 2016 de <http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/indicadores.pdf>

_____. Tribunal de Contas da União. (2010). Instrução Normativa TCU nº. 63, de 01 de setembro de 2010. **Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992**. Recuperado em 13 de junho de 2016 de <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-tcu-63-2010.pdf>

_____. Tribunal de Contas da União. (2015). Portaria TCU nº. 321, de 30 de novembro de 2015. **Dispõe sobre orientações para a elaboração de conteúdos dos Relatórios de Gestão e de informações suplementares referentes ao exercício de 2015, bem como sobre a operacionalização do Sistema de Prestação de Contas, conforme as disposições da Decisão Normativa-TCU 146, de 30 de setembro de 2015**. Recuperado em 13 de junho de 2016 de http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/Portaria_TCU_321_2015

_____. Tribunal de Contas da União (TCU). Portal de consulta dos relatórios de gestão. Exercício de 2015, Ministério da Educação. <https://contas.tcu.gov.br/econtasWeb/web/externo/listarRelatoriosGestao.xhtml>

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1.366 de 25 de novembro de 2011. **Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Recuperado em 13 de junho de 2016 de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366

DANTAS, J. M. M. (2014). Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. **VII Congresso CONSAD de Gestão Pública**, Brasília, DF.

DE FREITAS CARNEIRO, A., DA SILVA NETO, J. M., LOCKS, R.; DOS SANTOS, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, 9(18), 3-22.

DE MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. M.; WAKIM, V. R. Custo do Ensino de Graduação em Instituições Federais de Ensino Superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p. 637-666, maio/jun. 2010.

EBSERH – Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares: Relatório de Gestão 2014. Recuperado em 23 de julho de 2016 de <http://www.ebserh.gov.br/web/portal-ebserh/relatorio-de-gestao-ebserh>

Fundação Universidade de Brasília, Manual Modelo de Apuração de Custos da UNB – Brasília, 2005.

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. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, Aug. 2010.

MACHADO SOBRINHO, Benjamin de A. Universidade - uma sistemática para o aperfeiçoamento operacional. Dissertação de mestrado. Florianópolis, UFSC/EPS, 1977.

MARINHO, A. (1998). O aporte de recursos públicos para as instituições federais de ensino superior. **Revista de Administração Pública**, 32(4), 83-93.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MONTEIRO, B. R. P., PEREIRA, M. C. E., DOS SANTOS, W. V.; DE HOLANDA, V. B. O processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil. In **I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público** (pp. 1-14), 2010, Brasília/DF.

PADRONES, Kellen Gomes de Souza Almeida; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014**. XXII Congresso Brasileiro de Custos – Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2015.

Peter, M. D. G. A., Martins, E., Pessoa, M. N. M., & Peter, F. A. (2003). Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing. **ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**.

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**. 2005.

SILVA, Alberto Carvalho da. Alguns problemas do nosso ensino superior. **Estudos Avançados**, v. 15, n. 42, p. 269-293, 2001.

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, I. L. D.; DRUMOND, R. B. (2004, October). A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade** (Vol. 4).

VALENTE, A. P. D. M. A.; DUMONT, L. M. M. (2003). Controle público e orçamento federal: avaliando o papel do Siafi. **Informática Pública**, 5(1), 49-64.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2004.