

Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais

Elizabete Ribeiro Sanches Silva (UNIFEI) - elizabete@unifei.edu.br

Wallace Felipe Rodrigues Francisco (UNIFEI) - wallace.feliper@hotmail.com

Davi Braga da Cruz (UNIFEI) - davibc19@hotmail.com

Bráulio Bueno (UNIFEI) - brauliobueno@unifei.edu.br

Resumo:

A gestão de custos tem se tornado um tema relevante nas organizações atuais, dada a dificuldade dos sistemas tradicionais de distribuição de custos indiretos, associada à complexidade dos processos e relacionamentos interorganizacionais. No mesmo contexto, a adoção de um sistema de custeio robusto pelas Instituições Federais de Ensino Superior se faz relevante, uma vez que este conhecimento pode demonstrar como os recursos destinados a estas instituições estão sendo aproveitados, de modo a incentivar o investimento feito e prover uma melhor gestão. Principalmente pelo fato do atual momento econômico demandar maiores controles no que se refere aos gastos públicos. Nesse sentido, o presente artigo visa apresentar os resultados obtidos através de um estudo de caso realizado em uma Universidade Federal de Minas Gerais, tendo como foco a proposta do uso do método denominado Custeio Baseado em Atividades. Para isso, além do levantamento teórico sobre o assunto, procurou-se estabelecer uma parceria com o responsável da área contábil e o coordenador de um dos cursos analisados neste trabalho, tornando possível a realização de cálculos de custos mais precisos. Observações foram feitas através de informações disponibilizadas em sistemas financeiros do governo, além de informações internas do departamento, tais como quantidades de salas, laboratórios e recursos computacionais. O objetivo é portanto, demonstrar como são alocados os gastos da universidade para alguns cursos.

Palavras-chave: *Contabilidade. Gestão de Custos. Universidade pública.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais

Resumo

A gestão de custos tem se tornado um tema relevante nas organizações atuais, dada a dificuldade dos sistemas tradicionais de distribuição de custos indiretos, associada à complexidade dos processos e relacionamentos interorganizacionais. No mesmo contexto, a adoção de um sistema de custeio robusto pelas Instituições Federais de Ensino Superior se faz relevante, uma vez que este conhecimento pode demonstrar como os recursos destinados a estas instituições estão sendo aproveitados, de modo a incentivar o investimento feito e prover uma melhor gestão. Principalmente pelo fato do atual momento econômico demandar maiores controles no que se refere aos gastos públicos. Nesse sentido, o presente artigo visa apresentar os resultados obtidos através de um estudo de caso realizado em uma Universidade Federal de Minas Gerais, tendo como foco a proposta do uso do método denominado Custeio Baseado em Atividades. Para isso, além do levantamento teórico sobre o assunto, procurou-se estabelecer uma parceria com o responsável da área contábil e o coordenador de um dos cursos analisados neste trabalho, tornando possível a realização de cálculos de custos mais precisos. Observações foram feitas através de informações disponibilizadas em sistemas financeiros do governo, além de informações internas do departamento, tais como quantidades de salas, laboratórios e recursos computacionais. O objetivo é portanto, demonstrar como são alocados os gastos da universidade para alguns cursos.

Palavras-chave: Contabilidade. Gestão de Custos. Universidade pública.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

As empresas, em geral, que desejam apresentar uma forte presença no mercado devem dispor de diversas técnicas referentes à administração para gerenciamento do custo de produção dos seus produtos. Isto é, a utilização de métodos de custeio possibilita a empresa ter um maior controle sobre os seus registros financeiros e, por consequência, possui uma maior capacidade de administrar a utilização dos recursos financeiros de uma maneira mais efetiva.

É neste contexto que apresentamos os conceitos disponibilizados através da Contabilidade Geral que, por sua vez, “trata do registro contábil das operações de produção da empresa, através das contas de custeio” (CTAE, s/d). De forma simplificada, pode-se dizer que sua utilização pode gerar diversos benefícios como o correto ajuste do preço do produto, decisões gerenciais, entre outros.

A partir destes, apresenta-se o conceito do sistema de custeio que é, de acordo com Coelho (2011), um sistema de informação e de suporte à tomada de decisão. Existem diversos métodos, como o custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Cost), Centro de Custos e Custo Padrão, sendo que cada empresa deve adotar o método que lhe for mais conveniente. Cabe ressaltar que, apesar dos diversos modelos de custeio, as empresas ainda apresentam grandes dificuldades na correta apuração dos custos de seus produtos, devido às inconsistências que muitas vezes surgem na distribuição dos seus custos indiretos.

Considera-se neste artigo que a problemática da apuração dos custos também se estende

às universidades brasileiras, haja vista que o tema vem sendo discutido e sugerido às instituições para se atentarem ao fato da necessidade de um controle mais sistemático dos seus gastos. Essa preocupação se fundamenta no atual contexto econômico de grandes transformações e contingenciamento financeiro nas instituições, principalmente as denominadas públicas.

Assim sendo, tem-se que o objetivo do presente trabalho é apresentar os resultados de método de custeio sob o enfoque das atividades relevantes, subsidiado por um estudo de caso em uma universidade federal do Estado de Minas Gerais. O foco principal foi a implementação do método de custeio ABC em dois cursos distintos, denominados neste artigo de curso A e curso B, ambos pertencentes ao mesmo departamento, com o intuito de demonstrar uma nova maneira de alocar os gastos aos respectivos cursos desenvolvidos, visão que até então não era concebida pela gestão da universidade estudada.

2 Referencial Teórica

A contabilidade é uma ciência que se fundamenta em fornecer informações aos seus usuários “a respeito do desempenho, evolução, risco e oportunidades do patrimônio de uma entidade” (MAURER, 2012). Assim sendo, tal ciência se mostra atrativa por ser capaz de tratar assuntos que variam dos mais simples aos mais complexos.

No mercado de trabalho, a contabilidade é fundamental por conta de sua relevância nas tomadas de decisão. Isto é, por ser capaz de gerenciar os patrimônios destas empresas, ela compreende e auxilia as tomadas de decisões que buscam o aumento de seus lucros ao extremo sem, necessariamente, afetar outras áreas tais como, por exemplo, o custo do produto em questão. Neste âmbito, entende-se que a gestão dos custos para a produção é de extrema importância para a empresa.

A Gestão de Custos é um fator fundamental para as empresas e organizações que possuem objetivo de obtenção máxima de lucros e melhor alocação dos seus recursos. É por esse motivo que são realizadas análises de distribuição de atividades, matérias primas e de recursos humanos, levando em consideração as horas de trabalho, a quantidade de matéria prima utilizada, bem como o preço por unidade.

As atividades desenvolvidas por uma empresa buscam atender seus objetivos de curto, médio e longo prazo. Assim, todas as atividades realizadas, que transformam aquela matéria prima (ou uma mistura de várias matérias primas) em produtos finais, devem agregar valor a esse produto. Dessa forma, a administração e gestão devem buscar entender os objetivos organizacionais, analisando os custos, a qualidade do serviço oferecido, o prazo de entrega e as tarefas e atividades na operação.

Em suma, a contabilidade de custos tem como objetivo compreender se um determinado produto é rentável, ou não, e se é possível reduzir seus custos (BASEGGIO, 2010). Assim sendo, é possível que a mesma possa ser aplicada a qualquer tipo de entidade. Dentro do setor público, por exemplo, a Contabilidade Pública é “um ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, das ocorrências da fazenda pública e do patrimônio público” (MAURER, 2012).

De acordo com Maurer (2012), a contabilidade pública, independente da área, “tem como base a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Neste contexto, para se obter uma gestão pública eficiente sugere-se que ferramentas gerenciais, como por exemplo a contabilidade de custos, sejam implementadas, já que os resultados obtidos servirão também para medir o desempenho das atividades e dos serviços públicos realizados (SOTHE, 2012).

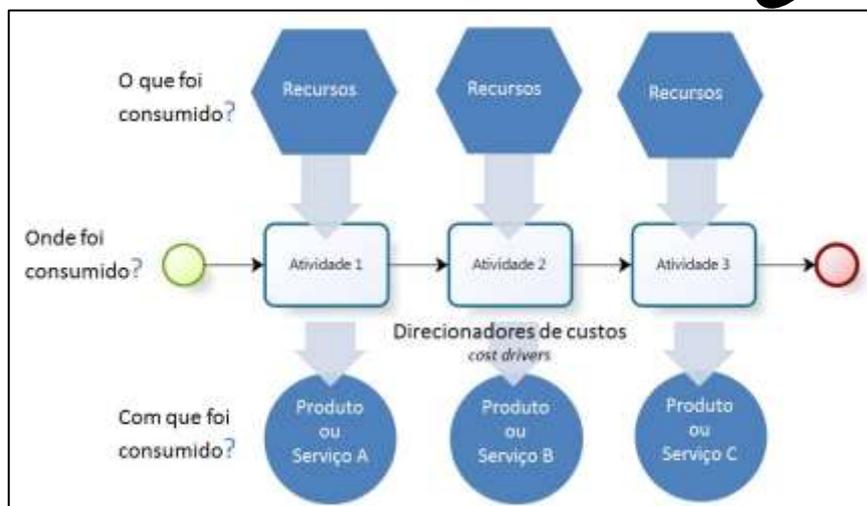
No âmbito de uma universidade federal, por exemplo, tem-se que suas atividades se resumem em ensino, pesquisa e extensão, de modo geral. Por este motivo, torna-se interessante

ter um melhor controle da gestão de custos para, assim, ter uma melhor distribuição dos recursos no desenvolvimento dessas atividades.

Assim, dentre os métodos de custeio disponíveis, destaca-se a utilização do Método “Activity Based Costing – ABC”, ou “Custeio Baseado em Atividades” no contexto das universidades públicas, conforme figura 1. Este é, de acordo com MAURER (2012), uma “forma de custeio mais aberta e que visa principalmente extinguir qualquer rateio”, partindo “da ideia de que os custos e despesas de uma organização podem ser impostos especificamente a uma determinada atividade, pois são elas que consomem recursos durante a sua efetivação”.

O método ABC se destaca pelo fato de distribuir os custos por meio de atividades, as quais por sua vez, podem ser definidas como uma ação que “utiliza recursos humanos, materiais, tecnológica e financeira para se produzirem bens ou serviços”. Assim sendo, para este método, torna-se interessante analisar os setores de uma empresa e identificar as suas principais atividades e o custo associado a cada uma delas para poder, ao fim, realizar o cálculo do custo final de um determinado produto ou serviço provido pela empresa em questão, conforme se apresenta na figura a seguir.

Figura 1 – Custo Baseado em Atividades



Fonte: Ávila (2016)

O método ABC torna-se interessante no contexto de uma universidade pública, por possibilitar a melhor imputação dos custos envolvidos em cada uma das suas atividades, mesmo que compartilhem o mesmo recurso em proporções diferentes, dada a complexidade das ações acadêmicas ou de gestão realizadas.

3 Contexto da Gestão de Custos das IFES

No contexto atual do Brasil, tem-se que as Instituições Federais de Ensino Superior podem ser entendidas como “universidades, centros universitários, institutos de ensino e instituições isoladas”. Em especial, as Universidades Federais são “complexas e apresentam enorme diversidade quanto às atividades que desenvolvem”. Apesar disso, todas abordam as mesmas atividades, ou seja, ensino, pesquisa e extensão (MAGALHÃES, 2010).

O entendimento e o cálculo do custo referente a cada uma destas atividades se demonstram relevantes para a sociedade, em geral, que “deseja saber se os recursos aplicados nas universidades estão lhe trazendo algum benefício, assim como para a própria instituição, que deseja melhorar a eficiência na utilização dos seus recursos”. Este cálculo e as informações acopladas a ele “contribuem para o controle e para a tomada de decisão nas instituições,

constituindo-se, também, em fonte de informação para a elaboração do orçamento” (MAGALHÃES, 2010).

O retorno à sociedade pelo investimento nas IFES, por exemplo, é um dos benefícios que a Gestão de Custos pode trazer. Neste íterim tem-se que, em 2015, a Universidade de Brasília apresentou um estudo que analisava os custos por aluno, utilizando desta informação para incentivar os alunos a participarem de projetos, ou ações, de extensão para a comunidade, uma vez que esta é a atividade menos investida (NIEDERAUER, 2015).

Assim sendo, compreende-se a importância da adoção de um sistema de custeio robusto pelas IFES, uma vez que este conhecimento pode demonstrar como os recursos destinados a estas Instituições estão sendo aproveitados, incentivar os alunos a valorizarem o investimento feito por eles e prover uma melhor gestão. Isto é, permitindo com que os recursos sejam melhor aplicados e distribuídos entre os cursos, departamentos e quaisquer divisões das IFES.

4 Descrição do Estudo de Caso

O caso analisado neste artigo é de uma universidade federal brasileira, que possui diversos cursos de graduação e pós-graduação. A universidade não possui nenhum método de custeio formal. A atual forma de custeio utilizada é rudimentar, utilizando algumas poucas bases de rateio para distribuir os custos entre todos os cursos existentes. Além disso a alocação dos recursos provindos do governo federal é baseada em um modelo de atribuição de pesos para cada curso. Como não há uma boa noção de como são estruturados os custos dentro da universidade, são desprezadas importantes variáveis que afetam os diferentes departamentos e seus respectivos cursos.

4.1 Motivação e Objetivo da Análise

Por se tratar de uma instituição de ensino e pesquisa, a alocação de recursos assertiva possibilita uma vantagem na produção de conhecimento, não apenas para a universidade, mas também para toda a comunidade.

Tendo isso em mente e a partir da proposta de um trabalho em sala de aula, foi lançado o desafio de analisar o custo da universidade e verificar a possibilidade da adoção do método ABC.

Pelo fato da universidade possuir inúmeros recursos, departamentos, cursos de graduação e pós-graduação, além de um número crescente de alunos e outras variáveis, as quais tornam complexa a análise geral da instituição em um curto período de tempo, foi determinado que apenas parte da universidade seria analisada. Nesse sentido, analisou-se apenas um departamento e seus custos mais impactantes, relacionados aos dois cursos mais significativos em termos de número de alunos.

4.2 Definição dos Itens de Custo, Atividades e Objetos de Custo

Como especificado anteriormente, apenas os itens de custo mais relevantes nos gastos da universidade foram analisados.

Durante uma reunião feita com o secretário de planejamento orçamentário da instituição, foi levantado que mais de noventa por cento dos gastos se concentram nos salários, o que é coerente, visto que, em especial os docentes, são as principais fontes geradoras de conhecimento.

Além da escolha dos salários como item de custo, foram ainda considerados mais dois itens: custo de energia elétrica e custo com limpeza, visto que são itens relevantes não apenas

na universidade como um todo, mas também no departamento analisado. Na Tabela 1 a seguir são descritos os itens de custo e sua respectiva explicação.

Tabela 1 - Itens de Custo

Item de Custo	Explicação
1. Salários	Corresponde aos salários dos docentes, servidores técnicos e administrativos, além dos estagiários. É incluído também nesse item um auxílio sobre os salários dos servidores e docentes. Foram considerados os salários de 6 servidores, 5 estagiários e 47 docentes, sendo 18 do curso A e 29 do curso B, os quais foram analisados nesse artigo.
2. Limpeza	Corresponde ao gasto com limpeza terceirizada. Esse valor foi levantado a partir do gasto total da universidade, rateado proporcionalmente ao número de funcionários de limpeza alocados no departamento, ou seja, 10% do total da universidade.
3. Energia Elétrica	Esse valor foi separado do valor geral utilizando o número de quilowatts consumido no departamento, visto que cada prédio possui um medidor independente.

Fonte: elaborado pelos autores.

No que diz respeito as atividades levantadas, focou-se nas atividades fins de uma instituição de ensino superior, ou seja, Ensino, Pesquisa, Extensão e Gestão. Ainda foi levantado a atividade de Suporte para a realização das demais atividades.

A Tabela 2 evidencia as atividades consideradas para a análise de custeio baseado em atividades, feita por este artigo.

Tabela 2 - Definição das Atividades

Atividade	Definição
1. Ensino	Atividade básica da universidade, envolve todas as ações pertinentes à formação profissional e acadêmica nos âmbitos de Graduação, Pós-Graduação e atividades de Extensão. Tais ações fazem respeito a todos os planos curriculares dos diversos programas.
2. Pesquisa	Essa atividade envolve ações pertinentes ao desenvolvimento do conhecimento através de linhas de pesquisa, grupos, iniciações científicas e similares
3. Extensão	Assume-se como atividades de extensão todas as ações que envolvam a comunidade. Inclui-se ainda projetos especiais tais como desenvolvimento de drones para competições e similares.
4. Gestão	Atividade que consiste no planejamento e coordenação das atividades do departamento e dos cursos.
5. Suporte	As atividades de suporte se concentram em aspectos administrativos e de manutenção visando o bom funcionamento das atividades fins.

Fonte: elaborado pelos autores

A escolha dos objetos de custo se deu por dois motivos principais, o primeiro devido à pouca ou nenhuma noção do custo para a manutenção de um curso de graduação na universidade pública e o segundo motivo se deve ao fato da disciplina obrigatória do curso, a qual deu origem a esse estudo. Esses cursos A e B utilizam-se dos mesmos docentes do departamento, porém com diferentes atribuições de carga horária. Deve-se considerar que o departamento analisado possui também outros cursos, denominados neste artigo simplesmente de “Outros”. A Tabela 3 lista os objetos de custo junto ao seu significado.

Tabela 3 - Definição dos Objetos de Custo

Objetos de Custo	Significado
1. Curso A	Corresponde ao curso mais antigo do departamento, com número médio de alunos.
2. Curso B	Corresponde ao curso novo do departamento, mas com maior número de alunos.
3. Outros	Corresponde aos vários outros cursos que possuem número menor de alunos.

Fonte: Elaborado pelos autores

5 Resultados e Análise

Após serem definidos os itens de custos e as atividades mais relevantes, dois estágios foram necessários para o custeio dos objetos de custo.

No primeiro estágio, com base nos direcionadores de custo, foram determinadas as proporções que incidiam sobre as atividades listadas. A tabela 4 lista tais proporções e, na tabela 5, fica evidente os valores em reais de cada item de custo direcionados para cada uma das cinco atividades.

Tabela 4 - Proporção dos direcionares de custo

Itens de Custo	Valor (R\$)	Direcionador de Custo	Ensino	Pesquisa	Extensão	Gestão	Suporte
			%	%	%	%	%
Salários	7.368.230,94						
Servidores e Estagiários	320.128,03	Atividades de suporte	0,00%	0%	0%	0%	100%
Docentes	7.048.102,90	Horas de Trabalho*	51,30%	19,40%	14,00%	15,30%	0%
Limpeza Geral	235.557,18	Área	21,83%	4,48%	0,56%	0%	73,13%
Limpeza Sala de Professores	9.994,01	Horas de Trabalho*	51,30%	19,40%	14,00%	15,30%	0%
Energia Geral	1.021,39	Área	21,83%	4,48%	0,56%	0%	73,13%
Energia Sala de Professores	950,02	Horas de Trabalho*	51,30%	19,40%	14,00%	15,30%	0%

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 5 - Valores atribuídas nos direcionadores de custo

Itens de Custo	Valor (R\$)	Direcionador de Custo	Ensino Valor (R\$)	Pesquisa Valor (R\$)	Extensão Valor (R\$)	Gestão Valor (R\$)	Suporte Valor (R\$)
Salários	7.368.230,94						
Servidores e Estagiários	320.128,03	Atividades de suporte	-	-	-	-	320.128,03
Docentes	7.048.102,90	Horas de Trabalho*	3.615.676,79	1.367.331,96	986.734,41	1.078.359,74	-
Limpeza Geral	235.557,18	Área	51.422,13	10.552,96	1.319,12	-	172.262,96
Limpeza Sala de Professores	29.994,01	Horas de Trabalho*	15.386,93	5.818,84	4.199,16	4.589,08	-
Energia Geral	31.021,39	Área	6.771,97	1.389,76	173,72	-	22.685,94
Energia Sala de Professores	3.950,02	Horas de Trabalho*	2.026,36	766,30	553,00	604,35	-
TOTAL	7.668.753,54		3.691.284,18	1.385.859,83	992.379,41	1.083.553,18	515.076,94

Fonte: Elaborado pelos autores

No segundo estágio, distribuí-se os montantes totais de cada atividade sobre os objetos de custo seguindo os direcionadores informados. Na tabela 6 encontra-se as proporções utilizadas no rateio e, na tabela 7, os valores em reais.

Tabela 6 - Proporção das atividades sobre os objetos de custo

Atividades	Valor (R\$)	Direcionador de Atividades	Curso A	Curso B	Outros
			%	%	%
Ensino	3.691.284,18	Carga Horária dedicada dos docentes	15,36%	13,48%	71,16%
Pesquisa	1.385.859,83	Número de Alunos	23,1%	14,14%	62,76%
Extensão	992.379,41	Número de Projetos	12,5%	12,5%	75%
Gestão	1.083.553,18	Carga Horária Geral dos cursos	25,75%	25,99%	48,26%
Suporte	515.076,94	Carga Horária Geral dos cursos	25,75%	25,99%	48,26%

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 7 - Valores em reais das atividades sobre os objetos de custo

Atividades	Valor (R\$)	Direcionadores de Atividades	Curso A Valor	Curso B Valor	Outros Valor
Ensino	3.691.284,18	Carga Horária dedicada pelo docente	566.981,25	497.585,11	2.626.717,82
Pesquisa	1.385.859,83	Número de Alunos	320.181,41	195.931,91	869.746,51
Extensão	992.979,41	Número de Alunos	124.122,43	124.122,43	744.734,56
Gestão	1.083.553,18	Carga Horária Geral do Curso	279.008,76	281.642,42	522.902,00
Suporte	515.076,94	Carga Horária Geral do Curso	132.629,37	133.881,31	248.566,26
TOTAL	7.668.753,54		1.422.923,22	1.233.163,17	5.012.667,15

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme é evidenciado pelas tabelas anteriores, a atividade de maior custo no departamento analisado é a de Ensino, seguido por Pesquisa e Extensão. Essa informação é condizente com a realidade da instituição, visto a alta demanda de alunos nos diversos cursos. Convém ressaltar que esse departamento leciona para cursos de toda a universidade.

Nota-se, porém, que itens de custo de caráter geral e administrativo são alocados em maior proporção na atividade de Suporte. Isso se deve ao fato desses itens serem a base de funcionamento do instituto, dando suporte as demais atividades. Vale ressaltar ainda que, por mais que tais itens possuam proporção expressiva sobre a atividade de Suporte, não possui o maior impacto sobre os objetos de custo, uma vez que os salários de docentes é o item de maior valor na análise.

No que tange ao rateio das atividades sobre os objetos de custo, percebemos que o valor final do curso A frente ao curso B, apenas se torna maior devido à atividade de Pesquisa que, no curso A, corresponde a aproximadamente 63% a mais do valor do curso B.

O objeto de custo “Outros” refere-se à compilação dos demais cursos presentes no departamento, os quais não foram considerados para esse artigo. Obviamente os outros cursos apresentam o maior valor frente aos Cursos A e B, pois são destinados aos cursos de toda a universidade, compreendendo disciplinas básicas tais como matemática. Entretanto, vale destacar o rateio sobre as atividades Gestão e Suporte que, devido ao direcionador envolvido, evidencia uma alta carga horária dos cursos A e B em relação aos demais. Em outras palavras, a soma da carga horária de tais cursos se mostra maior que a soma da carga horária dos cursos presentes no objeto “Outros”.

Faz-se necessário essa ressalva, devido ao aumento do custo nos cursos mediante ao aumento da carga horária. Mesmo em atividades como Ensino em que se utilizou a carga horária ministrada no ano, observa-se esse fenômeno da carga horária sobre os custos.

6 Conclusão

Por fim, após toda a análise gerada, pode-se concluir que o método ABC é viável para o controle dos custos na universidade, entretanto, é preciso apurar, com mais precisão, métricas capazes de direcionar todos os itens de custo para os diversos objetos de custo existentes dentro da universidade. O estudo de caso apontou que o ideal seria efetuar os cálculos com todos os cursos oferecidos na universidade, uma vez que os docentes atuam em diversos cursos e seu custo (salário) é um dos itens mais impactantes.

Atualmente, a universidade abordada neste artigo, possui um Sistema Integrado de Gestão. Este permite que diversas informações, tais como número de alunos, carga horária do curso ou dos professores, dados sobre as atividades de pesquisa e/ou extensão, possam ser

armazenados de forma conjunta. Entretanto, não há nenhum módulo que permita a gerência dos custos da universidade.

Neste ínterim, como um possível trabalho futuro, ressalta-se a necessidade do desenvolvimento de um sistema de apoio para gestão dos custos dos cursos. Este sistema poderia ser integrado ao Sistema atual da universidade para que pudesse acessar os dados necessários, facilitando o processo dos cálculos desejados. Desta forma, um funcionário responsável poderia cadastrar novos custos, alocando-os nas “categorias” corretas para que, quando necessário, o sistema pudesse gerar um relatório completo com os dados referentes ao custo de cada aluno de um determinado curso.

Ressalta-se ainda que, numa possível implementação desse sistema, o ideal seria separar as unidades acadêmicas, visto que cada unidade possui suas peculiaridades tanto no que se refere aos itens, como no que se refere aos objetos de custo.

Outra linha de trabalho que pode ser seguida a partir do que fora proposto por este artigo é tratar a universidade em geral para o cálculo dos custos. Isto permite com que os números obtidos sejam ainda mais próximos do real, uma vez que este novo estudo deveria considerar o cruzamento de custos entre departamentos, evidenciado por departamentos que prestam serviços básicos para os demais.

Referências

AVILA, R. 2016 **Contabilidade de Custos: O que é e como fazer**. Disponível em: <<http://blog.luz.vc/o-que-e/contabilidade-de-custos/>>. Acesso em: <18 Ago. 2016>

BASEGGIO, N. et al. **A utilização da contabilidade de custos na formação do preço de venda**. 2010. Disponível em: <<http://www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo04.pdf>>. Acesso em: <12 Ago. 2016>.

COELHO, A. M. M. S. M. **Os Sistemas de Custeio e a Competitividade da Empresa**. 2011. 82 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Instituto Politécnico do Porto, 2011.

CURSO TÉCNICO-ECONÔMICO DE ASSESSORIA EMPRESARIAL – CTAE. **Introdução à Contabilidade de Custo e Plano de Contas**. Disponível em: https://www3.fcc.unicamp.br/neit/images/stories/CTAE_CD2/introducao_a_contabilidade_de_custos_em_plano_de_contas.pdf. Acesso em: 13 Jun. 2016.

MAGALHAES, E. A. et al. **Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, Jun 2010.

MAURER, M. R. **Gestão de custos na esfera pública, um estudo de caso na coordenadoria especial de cultura**. 2012. 83 f. Dissertação (Pós Graduação em Contradoloria e Gestão Empresarial) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2012.

NIEDERAUER, M. Portas abertas ao Cidadão. **Correio Braziliense**, 05 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.correio braziliense.com.br/app/noticia/eu->

estudante/ensino_ensinosuperior/2015/03/05/ensino_ensinosuperior_interna,474102/portas-abertas-ao-cidadao.shtml>. Acesso em: 11 ago 2016.

SOTHE, A.; KREUZBERG, F.; SCAPIN, J.E. **Custos no setor público**: análise dos artigos posteriores a publicação do estudo nº12 do IFAC. 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG416.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2016.

Congresso Brasileiro de Custos