

Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES

Jackelline Ferreira Cordeiro (UFG) - jackelline.ufg@gmail.com

THIAGO ALVES (UFPR) - thiagoalves@ufpr.br

Resumo:

Este artigo propõe um modelo de mensuração dos custos para cursos de graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas (ou outros que tenham uma estrutura de funcionamento semelhante). Desenvolveu-se a partir de uma pesquisa bibliográfica e documental, tendo como parâmetro a estrutura de custo de um curso de graduação da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás (UFG). O modelo emprega concepção de custeio do método ABC utilizando o número de alunos matriculados por curso, unidade, campus e universidade como direcionadores de custos para realizar o rateio das despesas da instituição federal de ensino superior analisada (IFES) às unidades de custo: os cursos de graduação. Ainda prevê o detalhamento dos itens de despesa dos cursos, os critérios de rateio de cada item de despesa e as fontes de dados necessárias para aplicação. Constatou-se a importância de um sistema de informações de execução orçamentária e financeira com detalhamento suficiente para calcular custos por unidade. É esperado que o modelo oriente o custo anual total e o custo-aluno-ano dos cursos de graduação de uma IFES, uma vez que o conhecimento do valor do custo-aluno-ano por curso nas IFES é estratégico para a gestão financeira e para tomada de decisão sobre expansão da oferta de educação superior no período de 2014-2024 estabelecida no Plano Nacional de Educação (PNE - Lei 13.005/2014). O custo-aluno no contexto do PNE qualifica o debate acerca do investimento em educação superior nas instituições públicas e privadas com os recursos públicos.

Palavras-chave: Custos no setor público. Custeio ABC. IFES.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES

Resumo

Este artigo propõe um modelo de mensuração dos custos para cursos de graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas (ou outros que tenham uma estrutura de funcionamento semelhante). Desenvolveu-se a partir de uma pesquisa bibliográfica e documental, tendo como parâmetro a estrutura de custo de um curso de graduação da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás (UFG). O modelo emprega concepção de custeio do método ABC utilizando o número de alunos matriculados por curso, unidade, campus e universidade como direcionadores de custos para realizar o rateio das despesas da instituição federal de ensino superior analisada (IFES) às unidades de custo: os cursos de graduação. Ainda prevê o detalhamento dos itens de despesa dos cursos, os critérios de rateio de cada item de despesa e as fontes de dados necessárias para aplicação. Constatou-se a importância de um sistema de informações de execução orçamentária e financeira com detalhamento suficiente para calcular custos por unidade. É esperado que o modelo oriente o custo anual total e o custo-aluno-ano dos cursos de graduação de uma IFES, uma vez que o conhecimento do valor do custo-aluno-ano por curso nas IFES é estratégico para a gestão financeira e para tomada de decisão sobre expansão da oferta de educação superior no período de 2014-2024 estabelecida no Plano Nacional de Educação (PNE - Lei 13.005/2014). O custo-aluno no contexto do PNE qualifica o debate acerca do investimento em educação superior nas instituições públicas e privadas com os recursos públicos.

Palavras chaves: Custos no setor público. Custeio ABC. IFES.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

Introdução

O conceito de cidadania tem sido colocado em destaque em nossos dias pelo fato de que muitas pessoas estão voltando a atenção à essência dele. Considerando a construção do conceito moderno de cidadania, conforme comentado por Ritt e Costa (2014), tal conceito foi simbolizado na Declaração Francesa como sendo o reconhecimento legal da liberdade e igualdade de todos perante a lei, bem como a conversão do homem como sujeito possuidor de direitos e obrigações. Atualmente, a noção de cidadania tem se ampliado, incorporando direitos políticos, econômicos, sociais, culturais, difusos e coletivos.

No Brasil, a busca pelo exercício da cidadania é evidente através das ações de pessoas que conscientemente lutam para que seus direitos sejam garantidos. De acordo com Mayer (2014), exercer a cidadania é estar em pleno gozo das disposições constitucionais, conceito este que converge a um dos objetivos da educação de um país, o de preparar o cidadão para o exercício da cidadania, visto que é preciso construí-la através da capacidade de participar, organizar e intervir socialmente.

Perante o cenário comentado nos parágrafos anteriores, nota-se que a sociedade brasileira está mais propensa às noções de cidadania, dado que passou a buscar melhores

resultados também no que tange ao dinheiro investido por meio do pagamento de tributos ao Estado para que este reverta em forma de serviços e bens públicos de boa qualidade e bom desempenho. Neste âmbito, a demanda por qualidade e eficiência no Setor Público tem movido as pessoas a buscar maiores informações sobre as atividades do Estado. Na realidade, são diversos os motivos que impulsionaram a procura por essas informações, alguns são comentados por Silva (2007), como o aumento da complexidade do ambiente socioeconômico; a pressão da sociedade por maior participação do Estado em ofertar bens públicos de qualidade; a necessidade dos gestores públicos prestarem conta de seus atos, em função do maior nível de fiscalização da eficiência e da eficácia da alocação dos recursos; o aumento na rapidez das mudanças sociais, políticas econômicas e a melhor formação dos gestores públicos.

Diante deste cenário recente, o tema “Custos no Setor Público” tem angariado relevância, visto que pode ser utilizado como meio para se mensurar o valor do que se gasta na esfera pública e, por sua vez, permitir análises mais acuradas sobre a eficiência dos serviços prestados, bem como os resultados alcançados, incluindo até mesmo quais foram os benefícios gerados a partir da aplicação de determinado recurso. Utilizar estrategicamente a análise de custos é ponto chave para que a Administração Pública também seja orientada para os resultados esperados pela sociedade, já que o custo é um componente desse resultado a ser atingido, conforme Silva (2007).

Ao adentrar o tema “Custos no Setor Público”, o enfoque é direcionado ao “Custo da Educação nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) no Brasil”. Segundo o Censo do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), em 2013 havia 2.391 Instituições de Educação Superior no Brasil, sendo 301 Instituições públicas (incluindo Universidades, Faculdades, Centros Universitários, IFs e CEFETs) e 2.090 da iniciativa privada e outras. Das 301 Instituições Públicas de Educação Superior no Brasil, 106 são de jurisdição da esfera federal, 119 da esfera Estadual e 76 da esfera Municipal. No Estado de Goiás, havia 81 Instituições de Educação Superior, sendo que 73 são Instituições Privadas/outras e 8 são Instituições Públicas. Destas últimas, há apenas a Universidade Federal de Goiás (UFG) como Universidade de jurisdição da esfera Federal no Estado.

A administração Pública, em décadas recentes, está sendo estruturada com vistas a atender um novo e mais alto patamar de exigência dos seus usuários. A sociedade demanda mais transparência e qualidade dos gastos públicos. No entanto, para que esses requisitos sejam cumpridos faz-se imprescindível que o setor público implante e de fato utilize sistemas de informações mais acurados e com ênfase na apuração dos custos dos serviços prestados, conforme Silva (2007). Em consonância com Gaetani e Schwartzman (1990) e Silva (2007), esta pesquisa parte do pressuposto de que é pertinente às IFES adotarem um sistema de informações gerenciais capaz de prover relatórios que permitam calcular os custos dos serviços prestados bem como indicadores importantes para a tomada de decisões estratégicas como o indicador de custo/aluno dos cursos de graduação. Ante o exposto, o objetivo deste artigo é propor um modelo para mensuração de custos para cursos de graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas (ou de áreas com estrutura de funcionamento semelhante) a partir da análise de itens de despesa de um curso de graduação da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás (UFG).

A elaboração de um sistema de custos que seja adequado às peculiaridades das IFES se faz essencial, pois além de servir como fonte de informações gerenciais, visa à melhoria da eficácia e permite uma gestão efetivamente autônoma, de acordo com Peter *et al.* (2003). Na visão de Magalhães *et al.* (2010), conhecer o custo por aluno nos cursos oferecidos por uma universidade é essencial, pois informa o gasto de cada órgão da Instituição em relação ao orçamento, bem como os cursos com possibilidade de expansão sem acarretar gastos excessivos para a instituição. Elaborar uma base de informações confiável significa

proporcionar condições para que não só as IFES, como também o governo e a sociedade reflitam o papel dessas Instituições no desenvolvimento do país e possam se reorganizar, evitando desperdícios, principalmente de pessoas, além de oferecer aos cidadãos maiores oportunidades de acesso ao ensino superior público de qualidade. Assim, pesquisas desenvolvidas no âmbito de se mensurar os custos do Setor Público, principalmente no âmbito da Educação Superior, são de extrema importância no Brasil visto que é necessário saber o custo dos serviços prestados para analisar o custo-benefício das escolhas e decisões governamentais. Sabendo-se, também, que o Brasil é considerado um país em desenvolvimento e que para atingir seu pleno potencial é indispensável buscar soluções que sejam pautadas em otimizar os recursos e não apenas reduzir os gastos públicos.

O artigo está dividido em quatro partes. Após a introdução, apresentam-se o Referencial Teórico, Legal e Empírico. A seção 3 abrange a Proposição de Modelo de Apuração de Custos nas IFES com os procedimentos metodológicos. Nas considerações finais são apresentados e discutidos os principais resultados e dificuldades no decorrer da pesquisa.

2 Referencial Teórico, Legal e Empírico

Como já comentado na parte introdutória, apesar de o termo cidadania possuir uma pluralidade de significações, esta pesquisa enfatiza a cidadania sob a ótica do conhecimento e reconhecimento dos direitos e obrigações do homem.

O exercício da cidadania está, conforme Mayer (2014), intimamente entrelaçado ao acesso à justiça, já que o acesso à justiça é tido como meio de efetivação da cidadania. Dessa maneira, não se pode falar em cidadania se não houver acesso à justiça. No entanto, a construção da efetiva cidadania é um processo contínuo e complexo, caminho este que deve ser trilhado por meio da educação, considerando que o conhecimento conduz os indivíduos a lutar por seus direitos. Um dos fenômenos da cidadania vem ocorrendo em décadas recentes, trata-se da constante busca e cobrança por resultados satisfatórios e justos dos serviços prestados pelo Setor Público. A exemplo deste fenômeno, Alfonsin *et al.* (2015) comentam que o ano de 2013 entrará para a História brasileira como o ano das “manifestações de junho”, visto que ocorreram mobilizações de massa promovidas em várias cidades brasileiras em junho e julho de 2013. Em relação ao conteúdo das manifestações, pode-se dizer que iniciaram com forte apelo à questão do direito ao transporte público coletivo frente ao aumento da passagem de um sistema de transporte público caro e ineficiente, além disso, emergiram dezenas de reivindicações ligadas à qualidade dos serviços públicos analisados em uma perspectiva mais ampla, a saber, educação, saúde e ética na política.

Alfonsin *et al.* (2015), ainda aborda o contraste entre os gastos públicos com os megaeventos, a citar os gastos públicos empregados na Copa do Mundo de Futebol Fifa 2014 diante da precariedade dos serviços públicos que são garantidos como sendo direitos fundamentais inscritos na Constituição Federal. Tal dicotomia foi evidenciada pelas manifestações de todo o país, em uma crítica social poderosa traduzida em um movimento de massas inédito no Brasil. Assim, pouco a pouco houve uma diversificação surpreendente das pautas, reveladora da existência de inúmeras insatisfações sociais reprimidas. De fato, ainda que as manifestações de junho de 2013 não tenham tido as características de um “movimento”, conjectura Alfonsin *et al.* (2015), certamente podem ser classificadas como um acontecimento histórico de grande relevância na construção dos direitos de cidadania no Brasil, em função de sua magnitude e das reações que provocaram.

A Constituição Federal do Brasil, no art. 205, versa sobre a educação como direito de todos e dever do Estado e da família, esta será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da

cidadania e sua qualificação para o trabalho. O artigo 207 ainda endossa que as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

Uma incógnita pertinente e desafiadora no que tange ao financiamento da educação superior pública federal é elucidar quais seriam os recursos necessários para manutenção e desenvolvimento das instituições mantidas pela União. Esta questão é levantada em vista do que está contido no artigo 55 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), que afirma: “Caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, *recursos suficientes* para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas”. Encontrar o mecanismo de financiamento que responderia satisfatoriamente a esse questionamento é uma das mais complexas tarefas a serem enfrentadas na implantação da autonomia prevista no artigo 207 da Constituição Federal, assim salienta Amaral (2008). O autor argumenta também sobre a programação financeira das IFES, esta se dá por uma sistemática mista de dois tipos de financiamento, o Financiamento Incremental ou Inercial e o Financiamento por Fórmulas. Os recursos financeiros a serem estabelecidos num determinado ano baseiam-se nos recursos do ano anterior; o volume de recursos é estabelecido pelo Governo Federal e aprovado pelo Congresso Nacional sem nenhuma consulta sobre as reais necessidades das instituições. Para melhor compreensão dos termos, o *Financiamento Incremental ou Inercial* designa que os recursos financeiros a serem estabelecidos num determinado ano baseiem-se nos recursos do ano anterior e o *Financiamento por Fórmulas* se dá pelo estabelecimento de variáveis e indicadores institucionais que participam de uma expressão lógica indicando ao final qual percentual ou valor deve-se direcionar para cada Instituição que participa da distribuição.

A aprovação do Plano Nacional de Educação (PNE), Lei nº 13.005/2014, também indica a importância do conhecimento dos custos para um efetivo financiamento da educação superior no país como forma de cumprir as metas estabelecidas. O PNE é um instrumento de planejamento do Estado brasileiro que orienta a execução e o aprimoramento de políticas públicas educacionais para o período de 2014 a 2024. O PNE define objetivos e metas para a educação em todos os seus níveis, etapas e modalidades: básica (infantil, ensino fundamental, médio, profissional etc.) e superior (graduação e pós-graduação).

A Meta 12 trata do acesso à educação superior cujo objetivo é elevar a taxa bruta de matrícula na educação superior para cinquenta por cento e a taxa líquida para trinta e três por cento da população de dezoito a vinte e quatro anos, assegurada a qualidade da oferta e expansão para, pelo menos, quarenta por cento das novas matrículas, no segmento público. A Meta 12 conta com 21 estratégias, sendo que a segunda se refere à ampliação da oferta de vagas por meio da expansão e interiorização da rede federal de educação superior, dentre outras. Para tal expansão será necessário investimento federal, no entanto, há escassez de mecanismos gerenciais nas IFES que possibilitem o cálculo do custo de um curso de graduação ou de pós-graduação, caso houvesse tal mecanismo, o investimento poderia ser mais bem direcionado, contribuindo, dessa maneira, para consecução da Meta 12 bem como economia de recursos públicos. De acordo com Magalhães *et al.* (2010), a mensuração de custo por aluno poderá fornecer orientação quanto ao modo das IFES se expandir sem se onerar, bem como a melhor forma de aproveitar sua estrutura física.

A Meta 14 refere-se ao acesso à pós-graduação *stricto sensu* / Ampliação do número de titulados: “elevar gradualmente o número de matrículas na pós-graduação *stricto sensu*, de modo a atingir a titulação anual de sessenta mil mestres e vinte e cinco mil doutores”. Para Magalhães *et al.* (2010), há necessidade de crescimento das IFES, porém os recursos públicos são insuficientes para atender a demanda da sociedade, por este motivo, torna-se evidente a importância da gestão de custos no setor público.

A Meta 20 consiste em “ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de sete por cento do Produto Interno Bruto (PIB) do país no quinto ano de vigência desta lei e, no mínimo, o equivalente a dez por cento do PIB ao final do decênio”. Conforme esta meta, há previsão de aumento no investimento educacional no Brasil, inclusive no Ensino Superior. Por outro lado, o governo terá de decidir qual parcela será aplicada ao setor privado (por meio de programas de financiamento estudantil em Instituições de ensino particulares) e ao setor público. Neste sentido, as IFES precisam dispor de soluções gerenciais e administrativas que auxiliem a evidenciar sua necessidade de expansão e investimento educacional se orientando por meio de relatórios de custos e sistema operacional. Um sistema de custos pode proporcionar algumas vantagens às IFES, sendo que um eficiente sistema de apropriação de custos conduzirá a análises realmente importantes, como por exemplo, em vez de se comparar diferentes IFES com suas peculiaridades, poderia se comparar um indicador em comum, por exemplo, o custo por aluno de determinado curso em diferentes IFES; o custo por ensino de graduação; o custo por ensino de pós-graduação; o custo da elaboração de uma tese de mestrado ou de um artigo publicado, entre outros, assim destaca Gaetani e Schwartzman (1990).

Segundo Alonso (1999, p.44), estão interligadas as medidas de custos e as de eficiência. Na Administração Pública, não há de se medir a eficiência sem haver previamente as medidas de custos, pois a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Carente de um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública poderá abrir margem para encobrir ineficiência. Dado que os recursos financeiros são públicos, a conta para a sociedade poderá aumentar em grau maior que os benefícios proporcionados pelos serviços públicos prestados. Para medir a qualidade dos serviços públicos é necessário fixar indicadores e direcionadores, bem como saber o custo dos serviços ofertados. Entretanto, constitui-se um desafio mensurar o custo das atividades no Setor Público. Para dirimir questões de custo, a Contabilidade de Custos pode ser utilizada como ferramenta chave. No entanto, há peculiaridades que devem de ser levadas em conta na área pública já que divergem da maneira como se calcula o custo dos bens e serviços privados.

O modelo de Gestão do Estado, previsto na Constituição Federal, deve buscar a avaliação de seus resultados pela eficiência e pela eficácia. No entanto, não há um sistema que permita o controle de despesas por programa e por unidades administrativas. Assim, visto que este assunto ainda não foi normatizado, não há um sistema de custeio nem estímulo legal para que as unidades estabeleçam o controle de seus custos. Isso, por sua vez, impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, como afirma Silva (2007).

Conforme Amaral (2004) para calcular o “custo do aluno”, no sentido dos recursos aplicados no ensino, temos que considerar que ele varia de instituição para instituição, dependendo do que representam as atividades de pesquisa e de extensão no contexto das atividades institucionais, e, portanto, não seria viável utilizar modelos muito simplificados que simplesmente dividem os gastos pelo número de alunos. Assim, a metodologia para o cálculo do custo dos alunos das IFES, ainda segundo Amaral (2004), deverá considerar as atividades de ensino, pesquisa e extensão, além de não considerar o pagamento de inativos, pensionistas e precatórios como gastos relacionados ao “custo do aluno”. Ainda na concepção de Amaral (2000, p. 73-89):

(1) existe uma relação direta entre o percentual das despesas que se destinam ao ensino e o número de mestres e doutores da instituição e, então, supõe-se que a instituição cujo quadro docente é formado por 0% de mestres e doutores, destina ao ensino 100% de seus gastos e aquela que possui 100% dos professores com a titulação de mestre ou doutor, dirige ao ensino 65% de seus gastos; (2) as instituições que possuam mais alunos de mestrado e doutorado em relação ao total de seus alunos de nível superior, gastarão mais com pesquisa e extensão e considera-

se que a instituição com maior número relativo de alunos de mestrado e doutorado dedica mais 10% de seus gastos à pesquisa e à extensão, enquanto que a instituição com o menor número relativo de alunos de mestrado e doutorado não terá diminuição nos seus gastos com o ensino, permanecendo o valor encontrado no item 1; (3) as instituições com maiores conceitos CAPES nos programas de pós-graduação gastam mais com pesquisa e extensão, o que fará com que aquela instituição que possua todos os seus programas com conceito máximo dedique ainda mais 5% dos seus gastos com ensino. Além disso, os gastos com inativos, pensionistas e precatórios não são computados como gastos com o ensino e, dos recursos dos Hospitais Universitários, 35% são considerados como recursos dirigidos ao ensino e 65% como recursos para a pesquisa, extensão e atendimento à saúde da população.

O Tribunal de Contas da União, por meio da Decisão Plenária nº. 408/2002, determinou que as IFES incluam no Relatório de Gestão Anual um conjunto de indicadores para avaliação de desempenho, esta determinação incentiva as IFES a pesquisarem uma metodologia apropriada para definir quais indicadores a serem utilizados e quais são as premissas a serem levadas em consideração. A proposta de uma metodologia padrão para se avaliar as IFES poderia ser usada para fins de comparação, no entanto, ressalta-se que cada IFES possui peculiaridades que realçam a desigualdade de comparação, por exemplo, algumas IFES possuem zoológico (Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT), museus (Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ) e centros de promoção de concursos (Universidade de Brasília – UnB). Conforme salienta Silva (2007), essas diferenças influenciam os custos a serem apurados em cada Instituição. Por esse motivo, são necessárias pesquisas acuradas sobre os conceitos referentes à Contabilidade de Custos, isso se aplica especialmente no caso de indicadores de produtividade como o custo por aluno, que se não mensurado com metodologia apropriada poderia induzir a decisões equivocadas (Gaetani e Schwartzman, 1990; Amaral, 2002).

3 Proposição de modelo – apuração de custos para IFES

Mazzon (1998) e Ackoff (1975), citados por Alves (2012), comentam que a construção de modelos conceituais representativos da realidade é utilizada pela ciência como meio de obtenção de conhecimento. Constitui uma maneira de decompor a realidade complexa do mundo real em estruturas simplificadas por meio de um processo de idealização visando tornar possível a análise, previsão ou simulação do comportamento de certo fenômeno, estrutura ou processo de estudo. Este artigo aborda um modelo que pretende reproduzir a realidade do custeio de cursos de graduação na área de Ciências Sociais Aplicadas tendo em vista o indicador custo-aluno-ano de um curso de graduação.

A elaboração deste modelo se deu a partir da observação de componentes de custos dos cursos da FACE/UFG. Para fins de exemplificação, foi selecionado o curso de Ciências Contábeis no ano de 2014. É sabido que todo modelo constitui uma tentativa de aproximação com a realidade, por este motivo, são passíveis de aperfeiçoamentos a partir das aplicações. Atualmente a FACE oferta três cursos de graduação: Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Dois deles, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, oferecem turmas matutinas e noturnas de 40 vagas a cada uma. O curso de Administração possui turmas somente no período noturno, até o momento. Além da graduação, a FACE oferta os programas de Mestrado na área de Administração e Ciências Econômicas.

Sabe-se que, por definição de funções, uma IFES brasileira com status de universidade deve desenvolver atividades em três eixos que compõem suas funções e objetivos finalísticos: ensino, pesquisa e extensão. No eixo do ensino, a UFG mantém cursos de graduação e pós-

graduação *lato sensu e stricto sensu* (mestrado e doutorado). O modelo proposto neste artigo refere-se aos custos das atividades do ensino de graduação.

Adicionalmente, outra característica do modelo proposto é que se refere à apuração do custo anual, uma vez que a execução orçamentária e financeira de uma IFES é anual e os relatórios das atividades docentes também.

A pesquisa desenvolvida tem natureza bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica, segundo Vergara (2005), é de grande utilidade para se conhecer as contribuições científicas do passado sobre determinado fenômeno. A investigação foi também documental, pois foram utilizados documentos internos à UFG que tratam do objeto de estudo. Ainda segundo a autora, a investigação documental pode ser realizada em documentos conservados em órgãos públicos e privados de qualquer natureza.

Quanto ao método de custeio adotado, na concepção de Peter *et al.* (2003), o Custeio baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*) é o mais adequado para o caso de apuração de custos nas IFES, pois estas Instituições apresentam características tais como: (1) grande diversidade de produtos/serviços; (2) elevada estrutura de custos fixos. De acordo com Bornia (2002), a ideia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da Instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos a essas atividades. Segundo Martins (2003) o maior dilema e a “espinha dorsal” do Custeio ABC consiste na arte da escolha dos direcionadores de custos, que são os fatores que determinam a ocorrência de uma determinada atividade. Neste artigo, o número de alunos foi utilizado como direcionador para atribuir os custos das atividades às matrículas dos cursos de graduação. Esta escolha metodológica permitiu transformar o montante de custos dos cursos em um indicador comparável entre cursos: o custo-aluno-ano.

Ao utilizar o número de matrículas, este modelo optou por utilizar os diversos níveis de agrupamentos de alunos da universidade (no sentido matemático de conjuntos e subconjuntos) conforme a especificidade da subconta (vide o quadro 2, coluna direcionador de custos).

Nos quadros a seguir, onde se lê “IFES” será tomada a UFG como referência. Do mesmo modo, a “unidade” refere-se à faculdade ou instituto ao qual o curso em análise está vinculado (nesta proposta, a FACE é a unidade-referência). O “campus” é o espaço sede da unidade na cidade (campus II da UFG, neste caso) e o “curso” é o objeto da análise de custo para o qual o modelo calculará o custo de funcionamento e o indicador de custo-aluno-ano.

O quadro 1 apresenta as colunas de “Contas”, “Descrição” e “Fonte de Dados”. O objetivo deste quadro é explicar as contas que podem compor o custo de um curso de Graduação (tomando como referência o Curso de Ciências Contábeis da FACE/UFG). A primeira coluna se refere às contas, a segunda refere-se à descrição dessas contas e a terceira refere-se à fonte de dados em que deveria ser possível encontrar os valores correspondentes.

Quanto a fonte de dados, o quadro 1 mostra que para o modelo ser aplicado são necessárias as seguintes fontes: Relatório Anual de Atividades Docentes, folha de pagamentos, relatório de execução da Unidade, relatório de execução da IFES.

Figura (quadro) 1 - Plano de Contas de um Curso de Graduação das Ciências Sociais Aplicadas

Contas		Descrição	Fonte de dados
1	Salário	Salários e benefícios dos trabalhadores	
1.1	Docentes do Curso	Professores em exercício em sala de aula (que ministraram aulas para o Curso)	Relatório Anual de Atividades Docentes e Folha de Pagamentos
1.2	Docente em cargo de Coordenação de Curso	Professor em cargo de Coordenador (gratificação para a função)	Relatório Anual de Atividades Docentes e Folha de Pagamentos
1.3	Docentes de outros Cursos da Unidade	Professores em exercício em sala de aula (que ministraram aulas para o Curso no ano)	Relatório Anual de Atividades Docentes e Folha de Pagamentos
1.4	Docentes no Curso que atuam em outras Unidades da IFES	Professores em exercício em sala de aula (que ministraram aulas para o Curso no ano)	Relatório Anual de Atividades Docentes e Folha de Pagamentos
1.5	Docentes substitutos com contrato por tempo determinado	Professores Substitutos e Temporários (que ministraram aulas para o Curso no ano)	Relatório Anual de Atividades Docentes e Folha de Pagamentos
1.6	Direção e Vice Direção da Unidade	Diretor e Vice-Diretor	Relatório Anual de Atividades Docentes e Folha de Pagamentos
1.7	Profissionais Administrativos	Servidores da Coordenação Administrativa	Folha de Pagamentos
1.8	Profissionais - Apoios Acadêmicos	Servidores da Coordenação Acadêmica	Folha de Pagamentos
2	Serviços de Funcionamento e Manutenção da Unidade	Serviços para funcionamento da Unidade	
2.1	Energia elétrica	Tarifa de consumo de energia elétrica	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
2.2	Água e esgoto	Tarifa de fornecimento de água e coleta de esgoto	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
2.3	Telefone	Tarifa dos serviços de telefonia	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
2.4	Acesso à internet	Tarifa dos serviços de acesso à internet	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
2.5	Serviços terceirizados	Despesa com contratação de serviços terceirizados de recepção, limpeza e segurança patrimonial	Relatório de Execução Orçamentária da Unidade
3	Material de Consumo da Unidade	Materiais consumidos pelas atividades na Unidade	
3.1	Material Didático	Material de ensino (giz, papel, canetas pincéis de quadro branco, tinta/toners para impressoras e outros)	Relatório de Execução Orçamentária da Unidade

Quadro 1 - Plano de Contas de um Curso de Graduação das Ciências Sociais Aplicadas (continuação)

Contas		Descrição	Fonte de dados
3.2	Material de Escritório	Materiais de escritório para consumo exclusivo nas atividades administrativas	Relatório de Execução Orçamentária da Unidade
3.3	Material de Operação e Manutenção	Material de limpeza, higiene e similares	Relatório de Execução Orçamentária da Unidade
4	Manutenção Predial	Custos com manutenção de prédios, equipamentos e materiais permanentes	
4.1	Centro de Aulas	Gastos para manter as instalações dos Centros de Aulas (utilizados pelo curso)	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
4.2	Reformas no Prédio da Unidade	Obras de restauração e reposição em decorrência do tempo de uso da infraestrutura; reformas e alterações nas instalações e dependências	Relatório de Execução Orçamentária da Unidade
4.3	Manutenção de bens duráveis da Unidade	Conservação de móveis e equipamentos, tais como conserto de computadores, impressoras, projetores, etc	Relatório de Execução Orçamentária da Unidade
5	Despesas centralizadas da IFES	Despesas com oferecimento de benefícios e assistências aos estudantes	
5.1	Serviços de manutenção do Campus	Serviços de segurança, energia elétrica, água e esgoto, telefonia e internet no Campus	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
5.2	Serviços de Assistência Estudantil	Benefícios de Bolsa-Alimentação, Bolsa-Permanência, etc	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
5.3	Biblioteca do Campus	Parcela rateada referente à manutenção da Biblioteca do Campus	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
5.4	Gasto com Administração Geral da IFES (Gabinete da Reitoria)	Parcela rateada referente à Administração Geral da IFES	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
5.5	Pro Reitoria de Administração	Parcela rateada referente à Pro Reitoria de Administração e Finanças da IFES	Relatório de Execução Orçamentária da IFES
5.6	Pro Reitoria de Graduação	Parcela rateada referente à Pro Reitoria de Graduação da IFES	Relatório de Execução Orçamentária da IFES

Fonte: Elaborada pelos autores.

No quadro 1, na conta “Salário”, a proposta para calcular o valor destinado à docência e cargo de coordenação no curso de Graduação, Direção e Vice Direção da Unidade (subcontas 1.1 a 1.8) é utilizar o Relatório Anual de Atividades Docentes utilizado pela UFG. Este relatório apresenta o quantitativo de horas destinadas às atividades desenvolvidas pelos docentes em cada ano, inclusas todas as Faculdades na UFG e também aqueles docentes contratados por tempo determinado. O preenchimento pelo docente na UFG é obrigatório. O relatório anual de atividades docentes coleta a informação e subdivide a carga horária desempenhada pelo docente no ano nas categorias de: “ensino” (carga horária do ensino, carga horária teórica do ensino, carga horária acessória do ensino e carga horária em orientação), “pesquisa” (carga horária em projetos e produção intelectual), “extensão” (carga horária de atividades de extensão), “qualificação” (carga horária em atividades de formação e qualificação) e “administrativa” (carga horária em atividades administrativas). Deste modo, é possível calcular a proporção das horas destinadas ao ensino de graduação de cada professor para cada curso de graduação por ano e custeá-las aplicando a proporção de horas de dedicação à remuneração anual total de cada docente. Para isso, basta designar 100% ao valor total de horas executadas e encontrar a parte correspondente de horas destinadas ao ensino naquele ano (veja a tabela 1).

Para encontrar a parcela referente ao ensino, basta usar o raciocínio que 100% é equivalente ao total de rendimentos anuais. Considerando, a título de exemplo, que a IFES gastou R\$ 100.000,00 com despesas anuais de folha de pagamento para um docente que atuou no curso. Logo, para saber a destinação de carga horária e valores para a atividade de ensino, primeiramente deve-se selecionar as atividades relacionadas ao ensino de graduação do curso e, em seguida, encontrar os valores correspondentes.

Tabela 1 - Identificação da proporção da carga horária de um docente com ensino de graduação a partir do relatório anual de atividades

Atividades	Horas destinadas	Horas por atividade em %	Valor em reais R\$
ENSINO			
Carga Horária Teórica do Ensino	412	21,5	21.500,00
Carga Horária do Ensino	96	5	5.000,00
Carga Horária Acessória do Ensino	300	15,6	15.600,00
Carga Horária em Orientação	134	7	7.000,00
PESQUISA			
Carga Horária em Projetos	332	17,3	17.300,00
EXTENSÃO			
Carga Horária em Atividades de Extensão	62	3,2	3.200,00
QUALIFICAÇÃO			
Carga Horária em Qualificação	124	6,4	6.400,00
ADMINISTRATIVAS			
Carga Horária em Atividades Administrativas	280	14,6	14.600,00
Carga Horária Acadêmica Especiais	180	9,4	9.400,00
Carga Horária do Afastamento	0	0%	0
Carga Horária Executada Anual	1920	100%	100.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na tabela 1, o foco é para as atividades de ensino a fim de computar o percentual do salário dos docentes destinados ao ensino no curso. Além disso, o Relatório Anual de Atividades Docentes especifica as disciplinas e cursos que o professor ministrou aulas em cada ano, o que ajuda a identificar a carga horária e o valor destinado a disciplinas do curso. Dessa maneira, é possível extrair apenas as cargas horárias destinadas às disciplinas ministradas anualmente pelos docentes em cada curso. Além disso, também é possível extrair o percentual de horas dedicadas a Coordenação de Curso de Graduação, Direção e Vice Direção da Unidade.

Ainda no grupo de conta “Salários”, nas subcontas 1.6 a 1.8 é possível encontrar o valor correspondente através da folha de pagamentos no caso dos servidores técnicos administrativos federais, já no caso dos servidores terceirizados os valores devem ser encontrados em Relatório de Execução Orçamentária da Unidade. Nos grupos de contas “Serviços” até “Outras Despesas” os valores podem ser encontrados em Relatórios de Execução Orçamentária da IFES ou da Unidade, desde que previamente elaborados.

O quadro 2 apresenta os procedimentos para alocação de custos em Curso de Graduação da Área de Ciências Sociais Aplicadas. Os procedimentos de alocação de custos são basicamente demonstrados na Coluna “Procedimentos de Alocação de Despesas da IFES ou Unidade para o Curso”, nesta coluna o total estimado de gasto em cada subconta é dividido pelo direcionador de custos definido para aquele item.

Ainda no quadro 2, as colunas de “Despesa Total da IFES ou Unidade”, “Despesa alocada ao Curso” e “Custo-aluno-ano do Curso” estão hachuradas de cinza claro pois o objetivo deste artigo consiste em propor um modelo de apuração de custos para Cursos de Graduação na Área de Ciências Sociais Aplicadas nas IFES. Trabalhos futuros poderão aplicar o modelo.

Quadro 2 – Procedimentos para alocação de custos em Curso de Graduação da Área de Ciências Sociais Aplicadas

	Contas	Despesa Total da IFES ou Unidade	Direcionador de Custos	Procedimentos de Alocação de Despesas da IFES ou Unidade para o Curso	Despesa alocada ao Curso	Custo-aluno-ano
1	Salário					
1.1	Docentes do Curso		Número de alunos do curso no ano	Percentual de horas dedicadas ao Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos do curso no ano		
1.2	Docente em cargo de Coordenação de Curso		Número de alunos do curso no ano	Percentual de horas dedicadas à coordenação do Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos do curso no ano		
1.3	Docentes de outros Cursos da Unidade		Número de alunos do curso no ano	Percentual de horas dedicadas ao Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos do curso no ano		
1.4	Docentes no Curso que atuam em outras Unidades da IFES		Número de alunos do curso no ano	Percentual de horas dedicadas ao Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos do curso no ano		
1.5	Docentes substitutos com contrato por tempo determinado		Número de alunos do curso no ano	Percentual de horas dedicadas ao Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos do curso no ano		
1.6	Direção e Vice Direção da Unidade		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de horas dedicadas à Direção e Vice Direção na Unidade x Total de cada Salário respectivo ao cargo no ano / Número de alunos da Unidade no ano		
1.7	Profissionais Administrativos		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de horas dedicadas ao Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos da Unidade no ano		
1.8	Profissionais - Apoios Acadêmicos		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de horas dedicadas ao Curso de Graduação x Total do Salário no ano / Número de alunos da Unidade no ano		

Quadro 2 – Procedimentos para alocação de custos em Curso de Graduação da Área de Ciências Sociais Aplicadas (continuação)

	Contas	Despesa Total da IFES ou Unidade	Direcionador de Custos	Procedimentos de Alocação de Despesas da IFES ou Unidade para o Curso	Despesa alocada ao Curso	Custo-aluno-ano
	2 Serviços de Funcionamento e Manutenção da Unidade					
2.1	Energia elétrica		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de Tarifa Energia Elétrica da Unidade x Valor gasto com Tarifa Energia Elétrica anual na IFES / Número de alunos da Unidade no ano		
2.2	Água e esgoto		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de Tarifa de Água e Esgoto da Unidade x Valor gasto com Tarifa de Água e esgoto anual na IFES/ Número de alunos da Unidade no ano		
2.3	Telefone		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de Tarifa Energia Elétrica da Unidade x Valor gasto com Tarifa Energia Elétrica anual na IFES / Número de alunos da Unidade no ano		
2.4	Acesso à internet		Número de alunos da Unidade no ano	Percentual de Tarifa Energia Elétrica da Unidade x Valor gasto com Tarifa Energia Elétrica anual na Universidade / Número de alunos da Unidade no ano		
2.5	Serviços terceirizados		Número de alunos da Unidade no ano	Folha de Pagamento anual - terceirizados / Número de alunos da Unidade no ano		
	3 Material de Consumo da Unidade					
3.1	Material Didático		Número de alunos da Unidade no ano	Total anual gasto com Material Didático / Número de alunos da Unidade no ano		
3.2	Material de Escritório		Número de alunos da Unidade no ano	Total anual gasto com Material de Escritório / Número de alunos da Unidade no ano		
3.3	Material de Operação e Manutenção		Número de alunos da Unidade no ano	Total anual gasto com Material de Operação e Manutenção / Número de alunos da Unidade no ano		
	4 Manutenção Predial					
4.1	Centro de Aulas		Número de alunos dos Centros de Aulas no ano	Gasto com manutenção Predial dos Centros de Aulas / Número de alunos dos Centros de Aulas no ano		
4.2	Reformas no Prédio da Unidade		Número de alunos da Unidade no ano	Gasto anual com Reformas no Prédio da Unidade / Número de alunos da Unidade no ano		
4.3	Manutenção de bens duráveis da Unidade		Número de alunos da Unidade no ano	Gasto anual com manutenção de bens duráveis na Unidade / Número de alunos da Unidade no ano		
	5 Outras Despesas					
5.1	Serviços de manutenção do Campus		Número de alunos do Campus	Gasto anual com serviços de segurança, energia elétrica, água e esgoto, telefonia e internet no Campus / Número de alunos do Campus		
5.2	Serviços de Assistência Estudantil		Número de alunos IFES	Gasto com Serviços de Assist. Estudantil da IFES / Número de alunos IFES		
5.3	Biblioteca do Campus		Número de alunos IFES	Gasto com Biblioteca da IFES / Número de alunos IFES		
5.4	Gasto com Administração Geral da IFES (Gabinete da Reitoria)		Número de alunos IFES	Gasto com Adm. Geral da IFES / Número de alunos IFES		
5.5	Pro Reitoria de Administração		Número de alunos IFES	Gasto com Pro Reitoria de Administração da IFES / Número de alunos IFES		
5.6	Pro Reitoria de Graduação		Número de alunos de Graduação da IFES	Gasto com Pro Reitoria de Graduação da IFES / Número de alunos de Graduação da IFES		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Considerações finais

Esta pesquisa propõe um modelo de apuração de custos para Cursos de Graduação na Área de Ciências Sociais Aplicadas nas IFES, tal modelo é factível desde que sejam elaborados pela IFES e Unidade previamente os relatórios e dados necessários para sua aplicação. O objetivo inicial desta pesquisa consistia em propor e aplicar o modelo de custos, porém, não foi possível sua aplicação devido à dificuldade em se obter todos os dados: Relatório de execução orçamentária da IFES, relatório de execução orçamentária da Unidade e folha de pagamentos. Todavia, reconhece-se que a Universidade constitui-se de uma organização extensa e complexa, logo, um modelo de apuração de custos será igualmente extenso e de complexa aplicação.

Comentando-se sobre o modelo de apuração de custos desta pesquisa, este iniciou com a parte de salários, visto que o curso de graduação é um serviço prestado a comunidade, sendo assim, a parte mais onerosa dos custos desse serviço se enquadra nos salários, as demais subcontas do modelo foram elencadas de acordo a análise dos custos aplicáveis ao curso. Este modelo pode ser considerado como uma tentativa de avançar frente à dificuldade do setor público em apurar o custo dos serviços oferecidos à população. De tamanha relevância a preocupação com os custos do ensino público em todos os níveis incluindo o nível superior de educação, este modelo demonstra a necessidade de pesquisas que contribuam para a apuração dos custos do ensino público oferecido, tendo em vista o disposto no PNE em suas metas 12, 14 e 20 onde versam sobre a expansão do número de vagas nas IFES e o investimento governamental para tal expansão.

O modelo de apuração de custos pode ser considerado uma estratégia de gestão pública para administrar de maneira eficiente os recursos já aplicados nas IFES bem como a previsão de recursos futuros, corroborando a isso, a tomada de decisão poderá contar com indicadores que orientem a melhor escolha sobre o uso do dinheiro público.

Com vistas à importância da educação para o pleno exercício da cidadania, esta última incorporada pelas cobranças da sociedade por eficiência e eficácia no setor público, em especial nas IFES, esta pesquisa buscou saber a existência de relatórios gerenciais de custos detalhados na IFES tida como referência para o modelo de apuração de custos. Diligências foram realizadas e chegou-se a conclusão que é possível a aplicação do modelo de custo proposto desde que a Instituição tenha por alvo a elaboração de relatórios supracitados e interesse em divulgar ou relatar os dados requeridos em pesquisas deste cunho. Para tanto, é imprescindível que a IFES adote em sua política organizacional um conjunto de estratégias de gestão financeira voltadas para apuração de custos. Reconhece-se que vários passos precisam ser dados neste sentido, mais importante ainda é iniciar o quanto antes este processo onde sejam elaboradas reformas com vistas à aplicação de rotinas administrativas que colaborem com as estratégias citadas. Futuras pesquisas poderão abordar aplicação deste modelo bem como contribuir para a consecução dos relatórios e dados necessários para a aplicação.

O modelo proposto possui potencial de aplicação e de adaptação de contas e subcontas aos diversos cursos oferecidos nas IFES, apesar de que pode ser discutida a utilização dos direcionadores de custos em cada etapa além das limitações pertinentes ao custeio ABC adotado, como por exemplo, o fato de se segregar as atividades de ensino e pesquisa que são interligadas. Salienta-se que este modelo não constitui a solução definitiva dos problemas de custos enfrentados pelas IFES, na verdade esta é uma tentativa de avançar na busca de condições favoráveis à apuração dos custos. Portanto, são necessárias novas pesquisas que possam contribuir para um melhor ajuste do modelo à realidade; que façam apontamentos de limitações do modelo em sua rodagem e apontem adequações pertinentes.

Referências

- ALFONSIN, Betânia de Moraes *et al.* **As Manifestações de Junho de 2013, o processo de construção dos direitos de cidadania no Brasil e o direito à Cidade.** Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/15200>>. Acesso em: 01/06/2016.
- ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público.** Revista do Serviço Público. Brasília, n. 1, p. 37-62, jan.-mar. 1999.
- AMARAL, Nelson Cardoso. **Custo do aluno das IFES.** Mimeografado. Citado quase na íntegra em: GAZETA MERCANTIL (2000). Ensino Superior: Síntese das Informações. Panorama Setorial. São Paulo-SP, 2000.
- AMARAL, Nelson Cardoso. **Estado e financiamento universitário no Brasil: o fundo público federal e as instituições federais de ensino superior (1989-2001).** 231f. Tese (Doutorado em educação) – Universidade Metodista de Piracicaba, Taquaral, 2002.
- AMARAL, Nelson Cardoso. **Autonomia e Financiamento das IFES: Desafios e Ações.** Avaliação – Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior. Campinas; Sorocaba, SP, v. 13, n. 3, p. 647-680, nov. 2008.
- AMARAL, Nelson Cardoso. **Evolução do Custo do Aluno das IFES: Eficiência?** Avaliação – Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior. Campinas; Sorocaba, SP, v. 09, n. 01, p. 115 -125, mar. 2004.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01/06/2016.
- BRASIL. Lei nº. 13.005, de 25 de junho de 2014. Plano Nacional de Educação – PNE. Brasília, DF, Senado, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2014/lei/113005.htm Acesso em: 01/06/2016.
- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse> Acesso em: 01/06/2016.
- GAETANI, Francisco; SCHWARTZMAN, Jacques. **Indicadores de produtividade nas universidades federais.** Educação Brasileira, v. 12, n. 25, p. 83-104, 1990.
- 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.** RAP - Rio de Janeiro 44(3):637-66, Maio/jun. 2010.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAYER, Ana Paula. **O Acesso à Justiça e a Construção da Cidadania no Brasil.** Disponível em: <http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2723>. Acesso em: 26/11/2015.

NASCHOLD, F.; DALEY, G. **Learning from the pioneers: modernizing local government.** Part one. *International Public Management Journal*, ISSN: 1096- 7494, p. 25-51, 1999.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing.** Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.

REINERT, Nilson José; REINERT, Clio. **Método ABC – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior.** IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

RITT, Caroline Fockink; COSTA, Marli M. Moraes da. **Cidadania no Brasil: sua construção a partir de uma ótica humanista voltada aos direitos humanos e a necessária superação de velhos paradigmas.** 2014. Disponível em: www.conpedi.org/manaus/arquivos/.../caroline_fockink_ritt2.pdf. Acesso 01/06/2016.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. *et al.* **Custos no Setor Público.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.