XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Análise da adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34

Iara Márcia de Faria (UFV) - iara.marcia@ufv.br

Ney Paulo Moreira (UFV) - ney.moreira@ufv.br

Edna Valdirene Freitas Fernandes (UFV) - edna.fernandes@ufv.br

Cleyde Cristina Rodrigues (UFU) - cleyde.rodrigues@ufv.br

Michelle Aparecida Vieira (UFV/CRP) - michellevieiracco@gmail.com

Resumo:

A literatura indica que a gestão de custos no setor público ainda apresenta baixa maturidade, caracterizada pela limitada adoção de sistemas de informação de custos e por dificuldades em sua implementação. Nas universidades federais brasileiras, esse quadro é agravado pelas restrições orçamentárias, reforçando a necessidade de práticas que promovam maior eficiência na gestão dos recursos. Nesse contexto, a NBC TSP 34 estabelece diretrizes para a implementação de sistemas de custos e incentiva o uso dessas informações na tomada de decisão. Assim, este estudo teve como objetivo analisar o nível de adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34. A pesquisa caracteriza-se como qualitativa, descritiva e ex post facto, baseada na análise documental dos Relatórios de Gestão das 69 universidades federais referentes ao exercício de 2024. Os dados foram tratados por meio da análise de conteúdo, com abordagem dedutiva, cujas categorias foram definidas a priori. Os resultados mostram que apenas três universidades evidenciaram todos os elementos considerados na pesquisa relativos à implementação do sistema de custos, ao método de custeio, ao objeto de custo e aos custos atribuídos aos respectivos objetos. Verificou-se, ainda, expressiva heterogeneidade na forma de evidenciação das informações de custos, dificultando a comparação entre as instituições. Conclui-se que, embora tenham sido observados avanços na implementação de sistemas de custos em algumas universidades, a adesão à NBC TSP 34 ainda é limitada, evidenciando desafios para a consolidação da gestão de custos e para o aumento da comparabilidade das informações divulgadas pelas universidades federais.

Palavras-chave: *Custos no setor público. NBC TSP 34. Universidades federais.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Análise da adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34

RESUMO

A literatura indica que a gestão de custos no setor público ainda apresenta baixa maturidade, caracterizada pela limitada adoção de sistemas de informação de custos e por dificuldades em sua implementação. Nas universidades federais brasileiras, esse quadro é agravado pelas restrições orçamentárias, reforçando a necessidade de práticas que promovam maior eficiência na gestão dos recursos. Nesse contexto, a NBC TSP 34 estabelece diretrizes para a implementação de sistemas de custos e incentiva o uso dessas informações na tomada de decisão. Assim, este estudo teve como objetivo analisar o nível de adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34. A pesquisa caracteriza-se como qualitativa, descritiva e *ex post facto*, baseada na análise documental dos Relatórios de Gestão das 69 universidades federais referentes ao exercício de 2024. Os dados foram tratados por meio da análise de conteúdo, com abordagem dedutiva, cujas categorias foram definidas a priori. Os resultados mostram que apenas três universidades evidenciaram todos os elementos considerados na pesquisa relativos à implementação do sistema de custos, ao método de custeio, ao objeto de custo e aos custos atribuídos aos respectivos objetos. Verificou-se, ainda, expressiva heterogeneidade na forma de evidenciação das informações de custos, dificultando a comparação entre as instituições. Conclui-se que, embora tenham sido observados avanços na implementação de sistemas de custos em algumas universidades, a adesão à NBC TSP 34 ainda é limitada, evidenciando desafios para a consolidação da gestão de custos e para o aumento da comparabilidade das informações divulgadas pelas universidades federais.

Palavras-chave: Custos no setor público. NBC TSP 34. Universidades federais.

Área Temática: Aspectos tributários e modelos de custeio aplicados ao setor público

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público iniciou-se em 2008, com a tradução e adaptação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) para as Normas Brasileiras Contábeis do Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Nesse contexto, em 2011 foi aprovada a NBC T 16.11 - Sistema de Informações de Custos do Setor Público, tornando obrigatória a implementação de sistemas de custos a partir de 1º de janeiro de 2012.

A adesão das entidades públicas e a utilização do Sistema de Informações de Custos, no entanto, se mostraram incipientes (Messias, Ferreira, & Soutes, 2018; Mota, Oliveira, Nunes, & Figueirêdo Junior, 2022). Estudos sobre a implementação de sistemas e ferramentas de gestão de custos em entidades

governamentais concluíram que essa prática ainda precisava ser desenvolvida (Mota et al., 2022). Em particular, no que se refere à gestão estratégica de custos, a literatura aponta que as experiências ainda são embrionárias, tanto no Brasil quanto no cenário internacional (Messias et al., 2018).

No âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), Mota et al. (2022) verificaram que 40% das instituições não utilizavam sistemas de avaliação de custos, indicando dificuldades na integração dos sistemas de informação. Esse cenário torna-se ainda mais relevante diante da intensificação dos cortes orçamentários nas universidades federais a partir de 2015 (Machado & D'Ávila, 2020), que resultaram em redução acumulada de aproximadamente 15% até 2022 (Rodrigues, Ávila, Tavares, & Barbosa, 2023), reforçando a necessidade de instrumentos que apoiem uma gestão mais eficiente dos recursos públicos.

A aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público nº 34 (NBC TSP 34) em 18 de novembro de 2021 (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2021) estabeleceu novas diretrizes e padrões para a implementação de sistemas de custos na administração pública. Com vigência a partir de 1º de janeiro de 2024, a norma aplica-se às entidades do setor público, definindo critérios para a geração da informação de custos como instrumento de governança pública. As novas diretrizes ressaltam a importância do papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos, e ainda enfatizam o uso das informações de custos para fins gerenciais.

Embora estudos anteriores tenham analisado a implementação de sistemas de custos em entidades públicas brasileiras (Araújo, Carneiro, & Santana, 2015; Messias et al., 2018; Mota et al., 2022), essas pesquisas foram desenvolvidas antes da NBC TSP 34 entrar em vigor. Assim, ainda não há evidências sobre o grau de adesão das universidades federais às diretrizes estabelecidas por essa norma. Diante desse contexto, o presente estudo é pautado no seguinte problema de pesquisa: qual o nível de adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34?

A pesquisa justifica-se, do ponto de vista prático, por evidenciar o estágio de implementação dos sistemas de custos nas universidades federais brasileiras e as práticas adotadas para a geração e divulgação das informações de custos. Sob a perspectiva teórica, contribui para ampliar o conhecimento acerca da implementação da NBC TSP 34 em instituições públicas de ensino superior, tema ainda pouco explorado na literatura nacional.

2 REVISÃO DE LITERATURA

São apresentados nessa seção os principais conceitos que permearam o desenvolvimento do estudo. Buscou-se, no decorrer do texto, discorrer sobre os marcos legais e normativos do custeio público, bem como estudos que analisaram a implementação de sistemas de custos em organizações públicas.

2.1 Sistemas de custos na gestão pública: evolução histórica e marco normativo da NBC TSP 34

Como estratégia para tornar a administração pública mais eficiente, foi publicado o Decreto Lei nº 200/1967, considerado o primeiro marco normativo a instituir o uso de um sistema de gerenciamento de custos na gestão pública governamental. O decreto atribuiu à contabilidade o papel de verificar as

despesas dos serviços públicos, de modo que os resultados da gestão fossem evidenciados.

Em 4 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), instituindo regras mais rígidas para as contas fiscais e buscando substituir um desequilíbrio fiscal prolongado por um novo modelo de finanças públicas (Breda, 2020). Entre suas determinações, o art. 50 estabeleceu a obrigatoriedade de a administração pública manter um sistema de custos que possibilitasse avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, medida implementada efetivamente apenas em 2011, com a criação do sistema de informação de custos (Jatobá, 2012).

Nesse contexto, o Ministério da Fazenda (MF), impulsionado pelo Conselho Federal de Contabilidade, editou a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184 (2008), que previu a adoção das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e da *International Public Sector Accounting Standards*, no Governo Federal, estabelecendo as diretrizes para o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais (França, Nossa, Monte-Mor, & Teixeira, 2016).

Como desdobramento desse processo, foi publicada a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n° 157 (2011), que instituiu o Sistema de Custos do Governo Federal com a finalidade de evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, fornecendo “conteúdo informacional para subsidiar as decisões de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público”. Nesse contexto, o Sistema de Informação de Custos (SIC) passou a constituir um importante instrumento de apoio à gestão, gerando informações relevantes para subsidiar a tomada de decisão e promover maior eficiência na aplicação dos recursos públicos (Cardoso & Rodrigues, 2024).

Apesar desses avanços normativos, a implementação da gestão de custos na administração pública ainda encontrava desafios. Entre 2008 e 2014 foram editadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, dentre as quais o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 16.11 - Sistema de Informações de Custos do Setor Público (CFC, 2011). A norma estruturou o sistema com base em três elementos: sistema de acumulação, sistema de custos e método de custeio, tornando obrigatória a sua adoção pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2012, ressalvadas as situações previstas em legislação específica. Apesar de incorporar inspirações internacionais, a normativa ainda não estabelecia convergência aos padrões internacionais e, em razão do caráter predominantemente conceitual, o que não favorecia avanços substanciais na gestão pública (Platt Neto & Cruz, 2022).

Como consequência, a literatura aponta que a implementação de sistemas de custos na administração pública carece ainda de desenvolvimento (Mota et al., 2022), principalmente no que se refere à gestão estratégica de custos, tendo em vista que as experiências observadas permanecem incipientes tanto no Brasil quanto em outros países (Messias et al., 2018).

Diante dessas limitações, a aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público n° 34 (NBC TSP 34) de 18 de novembro de 2021 (CFC, 2021) representou um novo marco para a gestão de custos. A normativa “trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de

governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos" e tem vigência a partir de 1º de janeiro de 2024 (CFC, 2021, p. 2).

Embora a NBC TSP 34 represente o processo de amadurecimento normativo, sua principal contribuição não reside apenas na atualização das diretrizes para geração da informação de custos, mas na definição de princípios e critérios para a implementação de modelos de gerenciamento de custos no setor público. Nesse sentido, a norma estabelece orientações relativas à identificação dos custos, à escolha dos métodos de custeio, à definição dos objetos de custo e ao uso das informações de custos para fins gerenciais (CFC, 2021).

Para a implantação do sistema de custos, a NBC TSP 34 determina que os custos sejam identificados, atribuídos e acumulados de forma consistente, designando à administração a responsabilidade pela escolha do método de custeio mais adequado às características da organização e às necessidades informacionais (CFC, 2021). Também determina que o método adotado seja aplicado de forma consistente, preservando a comparabilidade intertemporal, embora admita aperfeiçoamentos devidamente justificados (CFC, 2021).

A norma distingue os métodos de custeio conforme a forma de apropriação dos custos diretos e indiretos aos objetos de custo. Em organizações com menor grau de maturidade, recomenda-se o custeio direto, enquanto o aumento da relevância dos custos indiretos justifica a adoção do custeio por absorção parcial ou integral. O custeio baseado em atividades (ABC) é indicado para entidades mais maduras, desde que sua adoção apresente relação custo-benefício favorável (CFC, 2021). Para comparações entre entidades, recomenda-se a adoção de modelos padronizados de gerenciamento de custos, sendo o custeio por absorção o método preferencial para objetos finais de custos (CFC, 2021).

Além da definição dos métodos de custeio, a NBC TSP 34 orienta que os objetos de custo sejam definidos conforme as necessidades dos usuários da informação e os objetivos do modelo de gerenciamento de custos, podendo ser classificados como finais ou intermediários (CFC, 2021). Dessa forma, diferentemente da NBC T 16.11, que se concentrou na estrutura conceitual do sistema de custos, a NBC TSP 34 estabelece diretrizes operacionais para sua implementação, disciplinando aspectos relacionados aos objetos de custo, aos métodos de custeio, às responsabilidades da administração e ao uso das informações de custos como instrumento de governança.

Embora a NBC TSP 34 tenha estabelecido as diretrizes para implementação dos sistemas de custos, sua operacionalização demandou instrumentos complementares capazes de orientar sua aplicação prática. Nesse contexto, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou, em 2025, a segunda edição do Manual de Informação do Sistema de Custos (MIC). Elaborado após um amplo processo de consulta pública, o novo manual busca fomentar a transparência e o controle social ao alinhar as demandas da sociedade aos interesses governamentais, favorecendo a coordenação de políticas públicas e o alcance de resultados por meio da oferta de bens e serviços que atendam às necessidades da população (Secretaria do Tesouro Nacional, 2025).

Observa-se, portanto, que a evolução dos normativos deslocou o foco do simples reconhecimento da importância da informação de custos para o estabelecimento de diretrizes voltadas à sua implementação e utilização como

instrumento de governança, planejamento, transparência e apoio à tomada de decisão. Nessa trajetória, a NBC TSP 34 constitui um marco ao estabelecer critérios para a institucionalização da gestão de custos nas entidades públicas e orientar sua utilização como instrumento de apoio à gestão.

2.2 Estudos correlatos

Estudos anteriores buscaram analisar o processo de implementação de sistemas de custos em organizações públicas brasileiras, evidenciando tanto os benefícios quanto os desafios para a sua efetiva utilização. Dentre esses estudos, destacam-se os artigos de Araújo et al. (2015), Messias et al. (2018), Mota et al. (2022), Meincheim, Raupp, & Sacramento (2023), Cardoso e Rodrigues (2024), Silva, Assis, Garcia, Rocha, & Melo (2025) e Valentim e Lima (2025).

Araújo et al. (2015) conduziram um estudo no município de Rondônia, no qual foi observado o grau de implantação e o nível de entendimento sobre o sistema de custos. Ao analisarem dados da gestão municipal, verificaram que a cultura organizacional constitui o principal entrave para a implantação do sistema. Os autores ainda afirmam que outros fatores como a falta de pessoal qualificado e a escassez de recursos financeiros somam-se a esse cenário, tornando-se obstáculos para adoção de um sistema capaz de subsidiar a tomada de decisão pelos gestores.

Conforme verificado por Messias et al. (2018), a implementação de um sistema de custos implica limitações significativas não só no Brasil, mas também em outros países. Além dos problemas mencionados por Araújo et al. (2015), a falta de integração entre os sistemas e o excesso de exigências normativas dificultam sua implementação, constituindo barreiras que ainda precisam ser superadas. Os autores destacam ainda que a implantação de um Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) deve estar alinhada aos benefícios que esse é capaz de gerar, especialmente quanto ao apoio à tomada de decisão e ao fortalecimento da transparência na gestão pública (Messias et al., 2018).

Essas potencialidades devem se estender para diversas áreas da gestão pública, como a educação. Mota et al. (2022) verificaram que 40% das instituições federais de ensino superior (IFES) não faziam uso de sistemas de avaliação de custos. Segundo os autores, a piora da situação orçamentária e financeira dessas instituições constitui o principal fator impulsionador para a adoção desse tipo de sistema.

Por sua vez, Meincheim et al. (2023) reuniram dados de 25 estados, com a finalidade de avaliar o nível de desenvolvimento do SIC no Poder Executivo estadual no ano de 2023. Os resultados evidenciaram que a estrutura da equipe técnica e tecnológica ainda era insuficiente para promover o desenvolvimento e a implementação do sistema no prazo previsto pela NBC TSP 34.

Partindo do pressuposto de que um sistema somente cumpre a sua finalidade quando produz informações úteis aos seus usuários, Cardoso e Rodrigues (2024) destacam a necessidade de alinhamento entre as informações geradas pelo sistema de custos e as demandas dos gestores públicos. Para os autores, essas informações devem ser estruturadas de forma a subsidiar o processo decisório na administração pública.

Corroborando esse entendimento, Silva et al. (2025) evidenciam a relevância da produção de informações de custos para subsidiar as decisões

gerenciais. Os relatórios produzidos pelas universidades avaliadas demonstram a importância atribuída por essas instituições à transparência e à prestação de contas para a sociedade e órgãos de controle.

Em decorrência da necessidade de adaptar conceitos teóricos à realidade das instituições públicas, Valentim e Lima (2025) buscaram identificar modelos de gerenciamento de custos capazes de fornecer informações compatíveis com o modelo de gestão dos Institutos Federais de Educação, Ciências e Tecnologia. Os autores identificaram modelos de gerenciamento de custos que consideram a estrutura multicampi, a diversidade de cursos e a complexidade institucional, contribuindo para a melhoria no uso de recurso público e para a minimização de custos desnecessários.

Com base no que foi exposto, observa-se que a dificuldade para implementar um sistema de custos funcional em instituições públicas está relacionada a diferentes fatores, tais como resistência organizacional, insuficiência de pessoal qualificado, escassez de recursos técnicos e limitações quanto à integração entre os sistemas de informação. Essas dificuldades comprometem a implantação efetiva dos sistemas de custos e demonstram que, apesar dos avanços normativos, ainda é necessário superar esses desafios para viabilizar a implantação de sistemas capazes de produzir informações úteis ao processo decisório na administração pública. Embora a literatura tenha identificado importantes desafios relacionados à implementação dos sistemas de custos no setor público, ainda são escassos estudos que avaliem o estágio de implementação desses sistemas nas universidades federais à luz das diretrizes estabelecidas pela NBC TSP 34.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa pode ser classificada como qualitativa, descritiva e *ex post facto*. Qualitativa por utilizar a análise do conteúdo de documentos relativos à divulgação de informações de custos das universidades federais brasileiras. Descritiva, por ter como objetivo principal descrever os sistemas de apuração de custos implementados por estas instituições, indicando os elementos que os compõem. E *ex post facto* por se tratar da análise de relatórios que representam aspectos concernentes às instituições estudadas, não sendo possível a interferência do pesquisador sobre essas variáveis.

Quantos aos meios de investigação, o trabalho caracteriza-se como documental e foi realizado a partir dos Relatórios de Gestão divulgados anualmente pelas universidades. Foram consultados os relatórios relativos ao exercício social de 2024, cuja coleta dos dados ocorreu entre os meses de junho de 2025 e janeiro do ano de 2026. Para a análise dos dados foi empregada a análise de conteúdo, definida como o conjunto de técnicas de análise das comunicações que visa obter, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores, quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção ou percepção dessas mensagens (Bardin, 1977).

A análise de conteúdo se deu por meio do método dedutivo, no qual as categorias de análise foram definidas a priori. Inicialmente, realizou-se a pré-análise que, por meio da leitura flutuante, buscou identificar preliminarmente quais os conteúdos relacionados às informações de custos foram divulgados pelas universidades. Nessa etapa, buscou-se reunir todas as informações dispostas nos Relatórios de Gestão e que se relacionassem com a apuração e

gestão de custos. Foram realizadas buscas pelos termos “gestão de custos”, “sistema de custo” e “custos”. As informações localizadas foram reunidas e catalogadas, identificando-se adequadamente a universidade que as reportou.

Na etapa de exploração dos relatórios, buscou-se, por meio de categorias e temas pré-definidos com base na literatura, identificar o nível de adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34. As categorias foram catalogadas a partir das informações de custos dispostas nos Relatórios de Gestão de cada universidade, sendo organizadas em tabelas para posterior análise. O Quadro 1 resume as categorias e temas investigados, bem como suas respectivas referências.

Categoria	Temas	Referências
Implementação de sistemas de custos	Estágio de implementação do(s) sistema	Mota et al. (2022); Meincheim et al. (2023)
	Sistema(s) de custos utilizado	Valentim & Lima (2025)
Critérios de mensuração dos custos	Objeto de custo	CFC (2021)
	Método de custeio	CFC (2021)
	Atribuição dos custos	CFC (2021)

Quadro 1 – Categorias e temas utilizados na análise de conteúdo
Fonte: autoria própria

No tratamento dos resultados buscou-se realizar inferências e interpretações, no intuito de elaborar uma análise crítica e reflexiva sobre os aspectos abordados nos relatórios. Posteriormente, as informações apuradas por meio da análise documental foram analisadas e sistematizadas, possibilitando fornecer um panorama do nível de adesão das universidades federais brasileiras à NBC TSP 34.

Visando garantir uniformidade e contemporaneidade ao estudo, optou-se por analisar apenas as instituições de ensino superior organizadas academicamente como universidades, cuja categoria administrativa seja pública federal. De acordo com o censo da educação superior (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira [INEP], 2025), no Brasil existiam, em 2024, 69 instituições federais de ensino superior, constituindo, portanto, o universo da pesquisa.

Como limitação metodológica, destaca-se que a pesquisa teve como única fonte de evidências os Relatórios de Gestão das universidades federais. Embora esses relatórios constituam o principal instrumento de prestação de contas e evidenciação das informações contábeis, gerenciais e de governança dessas instituições, é possível que algumas universidades tenham apresentado avanços na implementação de sistemas de apuração e gestão de custos sem, contudo, evidenciá-los de forma explícita nos respectivos relatórios. Dessa forma, os resultados refletem o nível de divulgação das informações relacionadas à NBC TSP 34 nos Relatórios de Gestão, não permitindo afirmar, em todos os casos, a inexistência de práticas ou sistemas de custos que não tenham sido formalmente reportados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Inicialmente, buscou-se identificar quais instituições apresentaram informações acerca da gestão de custos em seus Relatórios de Gestão. Com

base nas informações evidenciadas nesses documentos, as universidades federais brasileiras foram classificadas em três grupos, de acordo com o nível de evidenciação de informações sobre gestão de custos: i) ausência de evidenciação de informações sobre gestão de custos; ii) evidenciação parcial de informações sobre gestão de custos; iii) evidenciação abrangente de informações sobre gestão de custos, conforme apresentados na Tabela 1:

Tabela 1

Evidenciação de informações sobre a gestão de custos das universidades federais brasileiras, 2024

Evidenciação	Universidades	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Ausência de evidenciação de informações sobre gestão de custos	UFAC, UFAL, UFAPE, UFBA, UFCG, UFDPAR, UFF, UFFS, UFG, UFJ, UFJF, UFMT, UFOB, UFOPA, UFPE, UFPI, UFRB, UFRJ, UFRRJ, UFSC, UFSCar, UFSJ, UFSM, UNIFAP, UNILAB, UNIVASF e UTFPR.	27	39,13%
Evidenciação parcial de informações sobre gestão de custos	FURG, UFABC, UFAM, UFC, UFCA, UFCAT, UFCSPA, UFES, UFGD, UFLA, UFMA, UFMG, UFMS, UFNT, UFOP, UFPA, UFPB, UFPR, UFR, UFRA, UFRGS, UFRN, UFRPE, UFRR, UFS, UFSB, UFT, UFTM, UFU, UFV, UFVJM, UnB, UNIFAL, UNIFEI, UNIFESP, UNIFESSPA, UNIPAMPA, UNIR e UNIRIO.	39	56,52%
Evidenciação abrangente de informações sobre gestão de custos	UFERSA, UFPEL e UNILA.	3	4,35%
TOTAL		**69**	**100,0%**

Fonte: resultados da pesquisa.

Das 69 universidades estudadas, 27 não apresentaram, em seus Relatórios de Gestão, qualquer informação sobre gestão de custos. Por sua vez, 39 universidades disponibilizaram apenas informações parciais, contemplando aspectos como o sistema de custos utilizado e as categorias de custos já evidenciadas pela instituição. Apenas três universidades apresentaram informações sobre o sistema de custos, o objeto de custo, o método de custeio e os custos apurados para os respectivos objetos de custo, elementos considerados, nesta pesquisa, como referenciais para a análise da implementação e evidenciação das informações de custos, sob a perspectiva da NBC TSP 34.

Visando identificar o nível de adesão das universidades à NBC TSP 34, analisou-se o estágio de implementação de sistemas de custos nas universidades federais brasileiras no ano de 2024. Para essa análise, foram considerados os seguintes parâmetros: i) não iniciou a implementação de sistema de custos; ii) instituiu comissão para desenvolver e implementar o sistema de custos; iii) implementou, ainda que parcialmente, algum sistema de custos; iv) não foi possível identificar o estágio de implementação de sistemas de custos, conforme demonstrado na Tabela 2:

Tabela 2
Estágio de implementação de sistemas de custo nas universidades federais brasileiras, 2024

Evidenciação	Universidades	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Não iniciou a implementação de sistema de custos	UABC e UFOP.	2	2,90%
Instituiu comissão para desenvolver e implementar o sistema de custos	UFC, UFPA, UFR, UFRN, UFT e UNIFESSPA.	6	8,70%
Implementou, ainda que parcialmente, algum sistema de custos	UFCA, UFCAT, UFCSPA, UFERSA, UFGD, UFLA, UFMA, UFMG, UFMS, UFNT, UFPB, UFPEL, UFPR, UFRGS, UFS, UFSB, UFTM, UFU, UFV, UFVJM, UnB, UNIFEI, UNIFESP, UNILA, UNIPAMPA e UNIR.	26	37,68%
Não foi possível identificar o estágio de implementação de sistemas de custos	FURG, UFAC, UFAL, UFAM, UFAP, UFBA, UFCG, UFDPAR, UFES, UFF, UFFS, UFG, UFJ, UFJF, UFMT, UFOB, UFOPA, UFPE, UFPI, UFRA, UFRB, UFRJ, UFRPE, UFRR, UFRRJ, UFSC, UFSCAR, UFSJ, UFSM, UNIFAL, UNIFAP, UNILAB, UNIRIO, UNIVASF e UTFPR.	35	50,72%
TOTAL		**69**	**100,0%**

Fonte: resultados da pesquisa.

Segundo os critérios adotados para análise, apenas duas universidades evidenciaram, em seus Relatórios de Gestão, que ainda não haviam iniciado a implementação de sistemas de custos. Outras seis instituições informaram a criação de comissões responsáveis pelo desenvolvimento e implementação do sistema de custos, enquanto 26 universidades federais relataram ter implementado algum sistema de custos, ainda que de forma parcial. Destaca-se, contudo, que para a maioria das universidades (50,72%), não foi possível identificar o estágio atual de desenvolvimento e implementação desses sistemas, seja porque os Relatórios de Gestão não apresentavam informações sobre a gestão de custos, seja pela insuficiência das informações disponibilizadas para permitir a sua classificação.

Parte das universidades que implementou, parcialmente ou plenamente, algum sistema de custos divulgou qual ferramenta é utilizada para a apuração de custos. Entre elas, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) foi o instrumento mais utilizado pelas instituições analisadas. Utilizam o SIC a UFCAT, a UFERSA, a UFLA, a UFMS, a UFPB, a UFPEL, a UFPR, a UFRGS, a UFV, a UnB, a UNIFEI e a UNIFESP.

A UNIFEI e a UFPR desenvolveram modelos próprios de apuração de custos, utilizando como base o Sistema Extrator de Dados SIC. Outras instituições como a UNIR, a UNIPAMPA, a UNILA e a UFMG, utilizam exclusivamente as ferramentas de classificação dos gastos disponibilizadas pelo Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI). A UFCSPA, por sua vez, emprega de forma integrada as ferramentas do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), do SIAFI e do Sistema de

Organização e Inovação do Governo Federal (SIORG). Já a UFU utiliza os recursos do SIORG e da Superintendência-Geral (SG), enquanto a UFMA realiza a apuração dos custos por meio de planilhas eletrônicas. Cabe ressaltar que as informações disponibilizadas por esta última instituição referem-se exclusivamente ao hospital universitário.

Esses resultados evidenciam avanços em relação aos achados de Mota et al. (2022). Enquanto os autores verificaram que, em 2018, apenas a UFRN havia definido um modelo de avaliação de custos, os dados deste estudo indicam que diversas universidades passaram a utilizar sistemas e ferramentas voltados à apuração de custos, com destaque para a ampla adoção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Além disso, atualmente, algumas instituições desenvolveram modelos próprios de apuração de custos. Apesar desses avanços, observa-se que o estágio de implementação ainda é heterogêneo, visto que muitas universidades apresentam apenas informações parciais sobre a gestão de custos e poucas evidenciam todos os elementos recomendados pela NBC TSP 34.

Dando continuidade à análise das universidades que relataram a implementação, parcial ou total, de sistemas de custos, buscou-se identificar os critérios de mensuração de custos adotados por essas instituições. Para tanto, essa categoria foi analisada em torno de três aspectos previstos na NBC TSP 34: objeto de custo, método de custeio e atribuição dos custos. Essa análise contemplou apenas as 26 universidades federais que explicitaram, em seus relatórios, terem implementado, ainda que parcialmente, algum sistema de custos, uma vez que as demais não evidenciaram informações sobre a gestão de custos ou apenas relataram a constituição de comissões para estudar o processo de implementação desse sistema.

De forma geral, verificou-se que uma parcela expressiva das universidades não apresentou, em seus Relatórios de Gestão, o objeto de custo, o método de custeio ou os custos apurados para os respectivos objetos de custo. Mesmo entre aquelas instituições que apresentaram essas informações, a evidenciação ocorreu, em muitos casos, de maneira incompleta.

No que se refere ao objeto de custo, observou-se uma grande heterogeneidade entre as universidades. A UnB, por exemplo, apenas categorizou alguns de seus custos, classificando-os em Depreciação, Limpeza, Vigilância e Restaurante Universitário. A UFRGS apurou o custo por área de atuação e por categoria, enquanto a UFGD adotou a unidade organizacional como objeto de custo, distinguindo-a entre áreas-meio e áreas-fim. De maneira semelhante, a UNIFEI demonstrou utilizar o departamento como objeto de custo; a UFPEL e a UFMG adotam as unidades organizacionais; a UFU realiza a apuração por unidade acadêmica; e a UFSB por unidade gestora. A UFERSA apresentou como objeto de custo os cursos de graduação e pós-graduação, assim como a UFCSPA e a UNILA apresentam seus custos por curso. Por sua vez, a UFDPAR e a UFRN realizam a apropriação dos custos por aluno, enquanto a UNIFESP evidenciou o custo *per capta*.

Destaca-se que, conforme a NBC TSP 34, a definição dos objetos de custo deve estar em consonância com as necessidades informacionais dos usuários e com os objetivos estabelecidos no modelo de gerenciamento de custos. Nessa perspectiva, é esperado que haja heterogeneidade na adoção desses objetos, uma vez que sua escolha influencia diretamente o nível de detalhamento das informações produzidas e a complexidade do sistema de

custos. Assim, a adequada definição dos objetos de custo é essencial para gerar informações úteis, capazes de subsidiar a tomada de decisão, apoiar a gestão e contribuir para a melhoria do desempenho institucional.

Em relação ao método de custeio, verificou-se que a UFMA, a UNIPAMPA e a UFERSA adotam o custeio por absorção, enquanto UFPEL e UNILA utilizam o custeio direto. Esses resultados evidenciam a existência de diferentes práticas no âmbito das instituições federais de ensino superior, refletindo diferentes estratégias de implementação dos sistemas de custos. Além disso, essa diversidade pode estar associada às especificidades organizacionais, às necessidades informacionais e às estratégias gerenciais adotadas em cada instituição. Nessa perspectiva, observa-se que a escolha do método de custeio não é uniforme e deve estar alinhada às finalidades do sistema de custos, podendo influenciar a forma como os custos são mensurados, analisados e utilizados no processo de tomada de decisão.

No que se refere à atribuição de custos, também notou-se expressiva diversidade entre as universidades. A UnB evidenciou os valores de custos com limpeza, depreciação, vigilância e restaurante universitário, enquanto a UFMS os atribuiu por programa e ação governamental. A UFPEL e a UFV divulgaram os custos por unidade organizacional, ao passo que a UFMA e a UFU os apresentaram por categoria. A UNILA evidenciou os valores de custo por área, por macro unidade e por categoria, enquanto a UFPB distinguiu os custos controláveis e não controláveis. A UNIFAL demonstrou os valores de custos por departamento e por faculdade, ao passo que a UFLA evidenciou apenas os custos com pessoal por departamento. A UFDPAR atribuiu os custos apurados por aluno, enquanto a UFES os associou à unidade gestora. Por sua vez, a UFPA apresentou os valores de custos por pessoal, unidade e outros. A UFRGS evidenciou os custos por área de atuação e categoria, enquanto a UFSB os atribuiu aos programas do governo. Por fim, a UFRPE apresentou os valores de custos com pessoal e com manutenção, ao passo que a UFERSA evidenciou apenas os custos com pessoal.

Entre as universidades analisadas, destacam-se aquelas que evidenciaram iniciativas voltadas ao desenvolvimento de instrumentos de apoio à gestão de custos. A UFPR, por exemplo, informou ter iniciado o desenvolvimento de um painel de custos com o objetivo de subsidiar a geração e a divulgação de informações de custos em ambiente próprio. A UNILA, por sua vez, já dispõe de um painel que apresenta uma síntese das informações de custos apuradas, segregadas por itens de custos, macro unidades (centro de custos) e atividades finalísticas ou de suporte (objetos de custos). O painel também reúne tabelas com a composição dos custos das macro unidades e explicita o modelo de mensuração de custos adotado pela instituição. Além disso, contempla uma aba destinada à evidenciação dos custos por curso, embora essa funcionalidade encontrasse temporariamente suspensa. A UNILA dispõe, ainda, de um Manual Orientativo de Custos, no qual são descritos os procedimentos metodológicos utilizados para a mensuração dos custos institucionais. De forma semelhante, a UFERSA também disponibiliza um Manual Orientativo de Custos.

Com base na análise das informações evidenciadas nos Relatórios de Gestão, considerando a implementação de um sistema de custos e a divulgação do objeto de custo, do método de custeio e dos custos apurados para os respectivos objetos de custo, verificou-se que apenas a UFPEL, a UNILA e a

UFERSA evidenciaram todos esses elementos no período analisado. Assim, considerando os critérios adotados nesta pesquisa, essas instituições demonstraram adesão aos requisitos da NBC TSP 34 relativos à implementação e à evidenciação das informações de custos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve por objetivo analisar o nível de adesão das universidades federais brasileiras às diretrizes estabelecidas pela NBC TSP 34, considerando a implementação de sistemas de custos, bem como os métodos de custeio e os objetos de custos adotados por essas instituições.

Com base nas informações evidenciadas nos Relatórios de Gestão, verificou-se que apenas três das 69 universidades analisadas evidenciaram todos os elementos previstos na NBC TSP 34 considerados nesta pesquisa. Em contrapartida, a maioria das instituições não apresentou informações suficientes para demonstrar a implementação de um sistema de custos em conformidade com a norma, embora, em muitos casos, reconheça a importância da gestão de custos e os benefícios associados à sua adoção.

O descompasso entre as diretrizes estabelecidas pela NBC TSP 34 e as práticas evidenciadas nos Relatórios de Gestão reflete o cenário observado nas universidades federais analisadas. A baixa adesão integral à norma pode estar associada à complexidade inerente à implementação de sistemas de custos, bem como as limitações de natureza técnica, operacional e organizacional. Além disso, a consolidação de uma cultura organizacional historicamente orientada para o controle orçamentário e financeiro, em detrimento da gestão de custos, pode constituir um fator que dificulta o avanço desse processo nas instituições.

Outro achado relevante da pesquisa refere-se à ausência de um modelo padronizado para a evidenciação das informações de custos nos Relatórios de Gestão. Observou-se expressiva heterogeneidade na forma de apresentação dessas informações, uma vez que as universidades adotam critérios próprios tanto para a sua estrutura quanto para o grau de detalhamento dos custos evidenciados. Essa diversidade dificulta a comparação das informações entre as instituições e limita o potencial das informações de custos como instrumento de transparência e apoio à gestão.

Como limitação da pesquisa, destaca-se a possibilidade de que algumas universidades tenham avançado na implementação de sistemas de apuração de custos sem, contudo, evidenciar tais progressos em seus Relatórios de Gestão. Essa eventual ausência de informações pode ter influenciado os resultados obtidos, uma vez que a análise foi realizada exclusivamente com base nas informações disponibilizadas por essas instituições.

Esse estudo contribui para ampliar o conhecimento acerca do nível de adesão das universidades federais brasileiras às diretrizes estabelecidas pela NBC TSP 34, ao evidenciar o estágio de implementação dos sistemas de custos e as diferentes práticas adotadas para a mensuração e evidenciação das informações de custos. Os resultados demonstram que, embora tenham sido observados avanços na adoção dessas práticas, a adesão à norma ainda é limitada e marcada por significativa heterogeneidade entre as instituições. Nesse contexto, os achados sugerem que o aprimoramento da evidenciação das informações de custos nos Relatórios de Gestão pode favorecer a transparência e a comparabilidade entre as universidades.

REFERÊNCIAS

Araújo, C. A., Carneiro, A. F., & Santana, A. F. B. (2015). Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), 20(2), 66-84. https://doi.org/10.12979/15009

Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Edições 70.

Breda, Z. (2020). O ajuste das contas públicas e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Conselho Federal de Contabilidade. https://cfc.org.br/destaque/artigo-o-ajuste-das-contas-publicas-e-a-lei-de-responsabilidade-fiscal/

Cardoso, G. P., & Rodrigues, E. C. C. (2024). Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *Brazilian Business Review*, 21(1). https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.pt

Conselho Federal de Contabilidade. (2011). *Resolução CFC nº 1.366/11 de 25 de novembro de 2011*. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1366.pdf

Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP de 18 de novembro de 2021*. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf

Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. (1967, 27 fevereiro). Dispõe sôbre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm

França. L. F. T., Nossa, V., Monte-Mor, D. S., & Teixeira, A. M. C. (2016). Disclosure das Provisões e dos Passivos Contingentes nas Demonstrações Contábeis Patrimoniais dos Estados Brasileiros e Distrito Federal. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis*. Ribeirão Preto, SP, Brasil.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. (2025). Novo Painel de Estatísticas do Censo da Educação Superior. https://www.gov.br/inep/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/inep-data/estatisticas-censo-da-educacao-superior

Jatobá, M., C. (2012). *Sistema de informação de custos do governo federal: avaliação do relatório gerencial de custos do ministério da defesa do exercício de 2011* [Monografia, Instituto Serzedelo Corrêa]. https://sites.tcu.gov.br/recursos/trabalhos-pos-graduacao/pdfs/Sistema%20de%20informa%C3%A7%C3%A3o%20de%20custos%20do%20governo%20federal_%20avalia%C3%A7%C3%A3o%20do%20relat%C3%B3rio%20gerencial%20de%20custos%20d.pdf

Lei Complementar n°101, de 4 de maio de 2000. (2000, 5 maio). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm

Machado, J. C., & D'Ávila, L. C. (2020). As consequências da variação orçamentária na implementação das estratégias de uma universidade federal. *Revista de administração da Unimep*, 18(2), 78–97. http://www.spell.org.br/documentos/ver/58610/as-consequencias-da-variacao-orcamentaria-na-implementacao-das-estrategias-de-uma-universidade-federal/i/pt-br

Meincheim, G. L., Raupp, F. M., & Sacramento, A. R. S. (2023). Estágio do sistema de informação de custos do poder executivo dos estados brasileiros e iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 17, 1-17. http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.58391

Messias, D., Ferreira, J.C., & Soutes, D. O. (2018). Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público,* 69(3), 63-82. https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961

Mota, S.C., Oliveira, A. R. V., Nunes, N. T. S., & Figueirêdo Junior, H. S., (2022). Comparative analysis of cost management in higher education brazilian federal institutions. *Revista do Serviço Público*, 73(1), 112-135. http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6948

Platt Neto, O. A., & Cruz, F. (2022). NBC T 16.11 *versus* NBC TSP 34: As Principais Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade sobre Custos no Setor Público. Anais do Anais 12ºCongresso UFSC de Controladoria e Finanças. UFSC. conf_23_own_4_1661288207041MgnGuy3ImY1OUBinco_8JvifrTprqmhJunIrJqqA3M4TlH0TKQoUJ2.tu2g09Vbh9TEJqdw.kdaATS9IsfVAl_wd1yqtcxpvbTVzooSbSgM5DRVflwof9udYfQpBgOW62QvhbdAykJKKaU19qHV84ue9I2ktLKbMbfmGhuFI.q1ZpKm0Oq.vYCAIOJoBKzS_e6GQD9Li.pdf

Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n° 157, de 09 de março de 2011. (2011, 10 março). Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. https://www.normasbrasil.com.br/norma/?id=230874

Resolução CFC n° 1.366, de 25 de novembro de 2011. (2011, 02 dezembro). *Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público*. https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm

Rodrigues, C. C., Ávila, L. A. C. de, Tavares, M., & Vieira, L. B. (2023, 15 a 17 de novembro). Reflexos dos cortes orçamentários sobre os gastos das universidades públicas federais. [Apresentação de trabalho]. XVIII Congresso Internacional de Custos e XXX Congresso Brasileiro de Custos, Natal, Rio Grande do Norte, Brasil. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5095/5107

Secretaria do Tesouro Nacional. (2025). *Manual de informações do Sistema de Custos do Governo Federal* (2ª ed.). Tesouro Nacional. https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-do-sistema-de-custos-do-governo-federal/2025/26

Silva, A. M., Assis, I. P., Garcia, L. A. A., Rocha, J. B. A., & Melo, D. C. (2025). Análise da transparência e prestação de contas nos Relatórios de Gestão de Universidades Federais. *Revista Políticas Públicas e Cidades*, 14(2), 1-24. https://doi.org/10.23900/2359-1552v14n2-87-2025

Valentim, W. F. G., & Lima, A. C. (2025). Custos no setor público: um estudo de identificação das características requeridas por um modelo de gerenciamento de custos para se adaptar ao contexto de um instituto federal de educação, ciência e tecnologia. *Revista Ambiente Contábil*, 17(2).