

Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro

Andre Pereira Batista (UFRJ) - andrepmatista1@gmail.com

Gabriel Corrêa Teles de Assis (UFRJ) - gabriel.tassis@gmail.com

Claudia Ferreira da Cruz (UFRJ) - claudiacruzba@gmail.com

André Luiz Bufoni (UFRJ) - bufoni@facc.ufrj.br

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo verificar o custo dos serviços oferecidos por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividades. Esses serviços são o curso de Graduação e o curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis, que correspondem aos objetos de custeio propostos. Para tanto, foi realizado levantamento dos principais custos incorridos no segundo semestre de 2016, por meio das informações disponíveis do Portal da Transparência do Governo Federal, correlacionadas às consultas aos sistemas de informações orçamentárias e financeiras, aos relatórios internos da instituição e outras fontes de dados de acesso livre. Aliado a isso, foi realizada entrevista com a diretora da unidade e disponibilizado para consulta o Plano de Desenvolvimento Institucional interno, que trouxe informações relacionadas ao funcionamento e à estrutura administrativa e acadêmica da unidade. Foram então, elencadas as atividades de ensino, pesquisa e administrativas, que contribuem para a geração dos serviços finais. Para alocar os itens de custos às atividades, foram selecionados direcionadores de custos a fim de se verificar o montante dos custos relacionados aos objetos de custeio propostos. Os resultados mostram a aplicabilidade do Custeio ABC no contexto da unidade em estudo, revelando-se como uma ferramenta de apoio ao gestor, no processo de tomada de decisão, bem como corroborando com a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Palavras-chave: Custos, Setor público, Custeio ABC

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Custeio Baseado em Atividades no Serviço Público: um Estudo de Caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro

Resumo

Este trabalho tem por objetivo verificar o custo dos serviços oferecidos por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividades. Esses serviços são o curso de Graduação e o curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis, que correspondem aos objetos de custeio propostos. Para tanto, foi realizado levantamento dos principais custos incorridos no segundo semestre de 2016, por meio das informações disponíveis do Portal da Transparência do Governo Federal, correlacionadas às consultas aos sistemas de informações orçamentárias e financeiras, aos relatórios internos da instituição e outras fontes de dados de acesso livre. Aliado a isso, foi realizada entrevista com a diretora da unidade e disponibilizado para consulta o Plano de Desenvolvimento Institucional interno, que trouxe informações relacionadas ao funcionamento e à estrutura administrativa e acadêmica da unidade. Foram então, elencadas as atividades de ensino, pesquisa e administrativas, que contribuem para a geração dos serviços finais. Para alocar os itens de custos às atividades, foram selecionados direcionadores de custos a fim de se verificar o montante dos custos relacionados aos objetos de custeio propostos. Os resultados mostram a aplicabilidade do Custeio ABC no contexto da unidade em estudo, revelando-se como uma ferramenta de apoio ao gestor, no processo de tomada de decisão, bem como corroborando com a transparência na aplicação dos recursos públicos.

Palavras-chave: Custos. Setor público. Custeio ABC

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

1 Introdução

Em tempos de crise econômica e política, gerada por denúncias e constatações de corrupção envolvendo agentes públicos e políticos, nunca foi tão importante e essencial a discussão quanto ao controle dos custos e qualidade do gasto público. Além disso, as consequentes restrições orçamentárias por que passa a Administração Pública no Brasil, sugerem um acompanhamento gerencial mais acurado em suas atividades. Essa discussão tem como foco, dentre outros, o controle dos custos dos serviços prestados à sociedade pelo ente governamental, visando tanto à otimização na gestão dos recursos públicos, quanto ao cumprimento do princípio constitucional da eficiência (CF, Art. 37, caput).

A temática de custos no serviço público merece especial atenção quando se trata de custos no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Essas instituições têm como atividades, o ensino superior, a pesquisa e a extensão. No entanto, o universo que compõe as universidades públicas brasileiras e a estrutura sobre as quais se encontram apoiadas abrange uma gama de atividades. Por exemplo, a manutenção de laboratórios de pesquisas, que requer investimentos tecnológicos constantes e progressivos, a gestão dos hospitais universitários, que contam com atendimentos a casos de alta complexidade médica, a conservação de museus e patrimônios históricos, a edição de livros, para a divulgação do conhecimento científico, dentre outros.

Com essa diversidade de atividades, é imprescindível a utilização de uma metodologia de custos, tão abrangente, envolvendo custos fixos e variáveis, quanto específica, com base nas múltiplas naturezas de atividade. Peter *et al.* (2003) sugerem a adoção da metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como a mais adequada fundamentação conceitual de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras.

Conforme Silva *et al.* (2016), a importância da adoção de um sistema de custeio robusto pelas IFES se baseia no fato de que este conhecimento pode mostrar como os recursos destinados a estas instituições estão sendo aproveitados, incentivar os alunos a valorizarem o investimento feito para eles, ou seja, realizado em função deles, e prover uma melhor gestão.

Sendo assim, o estudo tem por objetivo verificar o custo dos serviços entregues à sociedade por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), sob a ótica da metodologia de Custeio Baseado em Atividades (método ABC), no período referente ao segundo semestre do ano de 2016. Esses serviços são o curso de Graduação em Ciências Contábeis e o curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis.

A relevância do presente trabalho, elaborado no formato de estudo de caso, está em tentar proporcionar aos gestores o conhecimento sobre os custos decorrentes da execução das atividades do departamento, bem como fornecer-lhes subsídio para implementação de ações que otimizem a alocação dos recursos públicos.

Estudos anteriores apresentaram propostas da utilização do custeio baseado em atividades para a mensuração dos custos incorridos nas universidades públicas, conforme se observa nas pesquisas de Peter *et al.* (2003), Cordeiro e Alves (2016) e Silva *et al.* (2016), sendo os dois últimos pertinentes aos custos incorridos em cursos de graduação das instituições objeto das análises.

Aliado a isso, com o intuito de dar continuidade às pesquisas nesta área, o levantamento de custos proposto buscará ampliar a natureza das amostras, abrangendo os dados relacionados às atividades de ensino, pesquisa e extensão, de modo a oferecer informações de custos nas três dimensões de atuação do departamento de ensino.

A pesquisa tem por base a análise dos dados constantes em relatórios obtidos através do Portal da Transparência do Governo Federal, associada às informações disponíveis nas páginas eletrônicas do departamento de ensino em questão, e da aludida instituição, bem como os dados obtidos por meio do acesso à informação e/ou entrevistas com gestores das áreas acadêmica e administrativa.

2 Referencial Teórico

A mensuração de custos no setor público vem sendo abordada de diversas maneiras no decorrer do tempo, tanto por imposições legais, que acabam motivando a implantação de sistemas de custos nos órgãos governamentais, quanto por meio de pesquisas e estudos.

2.1 Mensuração de custos no setor público

A Lei Ordinária nº 4.320/1964, o Decreto-Lei 200/1967 e a Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) remetem ao cumprimento de normas relativas à gestão orçamentária e financeira das Entidades da Administração Pública. Os citados instrumentos legais já traziam em seu conteúdo a necessidade de apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. Mais recentemente, em decorrência ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, foi editada a NBC T 16.11 para tratar especificamente da mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Apesar da obrigatoriedade legal, Monteiro e Pinho (2017) constataram que seu estágio de implantação ainda é muito embrionário, haja vista as dificuldades encontradas como, a

falta de sistemas informatizados adequados, ou mesmo a inexistência de regras punitivas para a não adoção dos normativos sobre o assunto. Visando atender às imposições legais e aliado à necessidade gerencial de mensuração de custos na esfera pública, foi criado em 2011, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC).

A implementação da ferramenta, desenvolvida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, teve por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzissem à alocação mais eficiente do gasto público (STN, 2017).

Conforme consta na página eletrônica do Tesouro Nacional (STN, 2017), o sistema se utiliza da extração de dados de sistemas estruturantes para a geração de informações, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE). Para a construção do SIC, não foi adotada a sistemática de rateio de custos, além de não ter sido contemplada solução que permita fazer alocação dos custos, o que para fins de informações aos gestores, no que tange à otimização na alocação dos recursos públicos, não se mostra favorável.

Ao analisar as dificuldades ou possíveis causas da não utilização de metodologia de custeio pelas Universidades Federais brasileiras, Santos *et al.* (2016), reconhecem que há dificuldades na implantação de um sistema de custos no âmbito das IFES, devido à complexidade das atividades, a magnitude do trabalho, o acompanhamento na implantação do sistema e, por fim, da ausência de uma cultura de apuração e controle de custos públicos em todo o território nacional. É importante ressaltar que desde a edição da Lei 4.320/64, já era necessária e desejável a apuração dos custos no setor público, conforme dispõe o Art. 85 do referido dispositivo legal.

Santos *et al.* (2016) comprovaram, com base nas informações disponíveis nos Relatórios de Gestão (2015), que, de um total de 80 IFES analisadas, apenas 4 utilizavam algum tipo de sistema de apuração de custos, sendo o SIC utilizado por apenas uma unidade.

Sobre a não utilização do SIC pela UFRJ, constam as informações transcritas a seguir, disponíveis no Relatório de Gestão da instituição, referentes ao exercício financeiro de 2015:

Considerando que o sistema SIC (Sistema de Informações de Custos) do Governo Federal não atende as necessidades plenas de informações gerenciais desta Unidade [UFRJ], optou-se por outra iniciativa via sistema SIPAC (Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contrato) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Após sua introdução, alguns módulos se mostraram incompatíveis com as diversas Unidades Gestoras que a UFRJ possui, levando após algumas reuniões ao acerto de adaptações que elevariam e muito o custo do sistema. A área de desenvolvimento de sistemas da UFRJ, Superintendência de Tecnologia da Informação (SuperTIC), já está em processo de desenvolvimento de um aplicativo próprio para a integração a alguns módulos do SIPAC [...]. (Relatório de Gestão 2015, p. 189)

Alonso (2014) afirma que não há cultura de custos no serviço público no Brasil. Segundo o autor, para os agentes públicos, o que vale é o cumprimento da lei, não fazendo parte de sua cultura a consciência de que não basta apenas cumpri-la, mas que é necessário fazê-lo com bom desempenho, com economia de recursos (eficiência) e com a satisfação dos usuários desses serviços (eficácia). Aliado a isso, há certa resistência à apuração de custos por parte dos agentes políticos, uma vez que, a partir disso, teriam de justificar seu eventual baixo desempenho (ALONSO, 2014).

Segundo Behr, Goularte e Tomasel (2015), a cultura no Estado brasileiro é de controlar o orçamento, a execução orçamentária e não o controle do custo dos produtos e/ou serviços, não havendo interesse de saber se o consumo poderia diminuir ou se o gasto realmente está sendo eficaz.

A melhoria do desempenho da administração pública é uma necessidade que vem sendo evidenciada, exigindo que o governo ofereça mais serviços com menos recursos. Daí a prioridade para a qualidade do gasto público (ALONSO, 2014). Nesse aspecto, a metodologia de custeio baseado em atividades propõe uma mensuração de custos capaz de atender às demandas do serviço público por informações que podem melhorar o processo de tomada de decisão.

2.2 O método *Activity Based Costing* – ABC

De acordo com Martins (2010, p. 87), “o Custeio Baseado em Atividades é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Tais distorções ocorrem ao se atribuir custos indiretos a produtos/serviços, por meio de um único critério de rateio, baseado em horas de mão de obra, por exemplo, ou por meio de critérios incompatíveis com determinadas atividades, o que acarreta custeamento excessivo de determinado item, que consome menos custos, em detrimento de outros, maiores consumidores de custos.

Sendo assim, o custeio ABC busca resolver essa questão ao reconhecer que os custos são causados por atividades. Segundo Jiambalvo (2013), as mensurações das atividades que causam os custos em que se incorrerá são denominadas direcionadores de custos, que são utilizados como bases de alocação dos custos indiretos aos produtos/serviços. Horngren, Datar e Foster (2004) afirmam que o ABC pretende aprimorar o sistema de custeio (1) identificando mais custos diretos; (2) expandindo os conjuntos de custos indiretos; e (3) modificando as bases de alocação de custos.

Almeida (2010) descreveu o processo de implantação do método de custeio ABC em uma instituição de nível superior privada. O autor apurou os custos totais das turmas e o custo de aluno/turma. Para identificar as atividades desempenhadas e os direcionadores de atividades e de custos, foram realizadas entrevistas com os responsáveis pelas áreas que absorvem custos indiretos. Na instituição pesquisada, os custos indiretos representavam 73,69% do total, condição que favoreceu a aplicação da metodologia ABC. Segundo o autor, é plenamente possível a aplicação do método em instituições de nível superior.

2.3 O método ABC aplicado ao setor público

Conforme Silva *et al.* (2016), dentre os métodos de custeio disponíveis, destaca-se a utilização do método ABC, ou Custeio Baseado em Atividades, no contexto das universidades públicas.

Machado e Holanda (2010), ao proporem diretrizes e um modelo conceitual de custos, afirmam que não haveria maiores dificuldades em adotar o custeio por atividades no setor público, já que toda ação governamental é decomposta em atividades/projetos, que podem ser decompostas em atividades menores. Segundo os autores, a partir dos custos acumulados nas atividades/projetos ou nos departamentos, identificam-se os direcionadores de consumo dos recursos por essas atividades, que, com base nos direcionadores de custos devidamente identificados, são alocados aos produtos e serviços.

Vazakidis, Karagiannis e Tsialta (2010) buscaram apresentar em seu estudo, os princípios e procedimentos básicos do Custeio ABC, a fim de examinar se a implementação desse método seria possível para uma organização do setor público. Com a pesquisa, constatou-se que a aplicação deste método de custeio foi capaz de fornecer detalhamento sobre os custos incorridos, juntamente com informações relacionadas às estimativas de custos, podendo ser facilmente implantado pela administração local. Os resultados da pesquisa mostraram que a utilização deste método em conjunto com novas tecnologias e novas técnicas

de gerenciamento pode resolver as deficiências do setor público quando da execução de suas atividades, para que os usuários dos serviços tenham um atendimento mais eficaz.

Peter *et al.* (2003) verificaram a importância de um sistema de custos que atendesse às particularidades das atividades universitárias, fornecendo informações gerenciais para uma gestão eficiente. Os autores sugeriram um sistema alternativo ao Sistema de Apuração de Custos (SAC) adotado pelo Ministério da Educação (MEC) à época. Como esta metodologia ocultava o valor das atividades exercidas dentro do ambiente acadêmico, tornava-se impossível a avaliação de departamentos ou cursos isolados, baseada em seus custos. Com base em uma amostra que compreendeu as dez maiores universidades federais brasileiras, de acordo com o volume de recursos investido pelo Governo Federal, concluíram que 80% dos gastos totais dessas universidades correspondem a gastos fixos, o que justifica um tratamento dedicado a estes, qual seja, o método de custeio ABC.

Segundo Cordeiro e Alves (2010), esforços com vistas a mensurar os custos no setor público, sobretudo no âmbito da Educação Superior, é fundamental principalmente na análise do custo-benefício das decisões que o gestor público possa tomar. Assim é possível, por exemplo, avaliar o número de vagas ofertadas para determinado curso, por meio da análise do custo-aluno-ano. De acordo com os autores, não foi possível aplicar o método ABC na universidade pesquisada, devido à dificuldade na obtenção dos dados. Concluíram ainda que para um ambiente complexo e extenso como o pesquisado, o modelo de apuração de custos será igualmente complexo e extenso. A aplicação do modelo proposto será viabilizada à medida que a Instituição tenha o interesse em divulgar os dados requeridos para pesquisas dessa natureza.

Para Silva *et al.* (2016), a preocupação em apurar os custos das universidades brasileiras deve-se ao contexto econômico de mudanças e restrições financeiras em que estas estão inseridas. Além disso, a adoção de um sistema de custeio robusto mostra como os recursos estão sendo destinados e incentivam a valorização do investimento por parte dos alunos. Ainda de acordo com os autores, o método ABC é o mais adequado para ser aplicado às universidades, por “possibilitar a melhor apuração dos custos envolvidos em cada uma das suas atividades, mesmo que compartilhem do mesmo recurso em proporções diferentes, dada a complexidade das ações acadêmicas ou de gestão realizadas.” (SILVA *et al.*, 2016).

3 Metodologia

O presente trabalho foi concebido sob a estratégia de estudo de caso. De acordo com Yin (2001, p. 32), o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Ainda, segundo o autor, esta estratégia é escolhida quando se examina fenômenos em que não é possível a manipulação de comportamentos relevantes. A ampla capacidade de evidências, tais como documentos, artefatos, entrevistas e observações, é um importante diferencial em relação a outras estratégias de pesquisa.

Quanto aos objetivos, o estudo classifica-se como exploratório, à medida que propõe um enfoque para a atribuição de custos ao departamento da unidade acadêmica analisada, que não utiliza nenhuma metodologia para mensurar os custos decorrentes de suas atividades.

Segundo Gil (2001), no estudo de caso utiliza-se sempre mais de uma técnica para a obtenção dos dados. Por esse motivo, foram realizados procedimentos como análise documental, entrevistas e levantamento de dados por meio de páginas eletrônicas e sistemas de gestão da universidade.

A metodologia do ABC pressupõe a descrição das atividades pertinentes à unidade acadêmica em estudo, que se relacionam com as atividades finalísticas da instituição. Para se

descrever os processos do desenvolvimento dessas atividades, foi realizada uma entrevista semiestruturada com a diretora da unidade pesquisada. Na ocasião, houve a disponibilização, pela diretora, das informações constantes no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da unidade.

Os dados referentes aos principais custos incorridos pelo departamento no período analisado foram levantados no Portal da Transparência do Governo Federal, onde é possível a obtenção dos valores gastos, correlacionando-se aos relatórios internos da Administração, que foram disponibilizados para a presente pesquisa após solicitação aos gestores de orçamento e de contratos da instituição. Assim, as despesas levantadas foram segregadas conforme a relação direta com as atividades da instituição e tratadas de maneira detalhada, através de consulta ao SIAFI e ao Tesouro Gerencial do Governo Federal.

Adicionalmente, foi realizada análise documental dos contratos administrativos disponíveis na página eletrônica da universidade, visando verificar as despesas referentes ao funcionamento da unidade acadêmica, tais como limpeza, vigilância, fornecimento de água e energia elétrica e serviços terceirizados vez que, de acordo com a diretora da unidade, tais despesas são custeadas pela Administração Central da UFRJ.

Quanto às despesas de pessoal (docentes e técnicos administrativos), inicialmente foi verificada, através do PDI da unidade e da página eletrônica da unidade acadêmica, a relação de professores e técnicos vinculados à mesma. Em seguida, foi realizado um levantamento, por meio do Portal da Transparência do Governo Federal, segregando-se os servidores vinculados ao Departamento de Contabilidade dos demais servidores, chegando-se ao montante dos custos de mão de obra no período pesquisado.

Após o levantamento dos dados gerais relativos ao montante dos custos e definidas as atividades a serem custeadas, buscou-se a melhor relação entre a ocorrência do custo e a produção de cada atividade, isto é, o direcionador de custo.

Custeadas as atividades, tornou-se possível conhecer o custo de cada objeto de custeio proposto, ou seja, a Graduação e a Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis. Isto proporcionará aos gestores informações relevantes sobre os custos que contribuem para a geração das atividades finalísticas da instituição, auxiliando-os na tomada de decisão.

4 Apresentação da Unidade e Delimitação da Pesquisa

A aplicação da metodologia do custeio ABC enseja o conhecimento sobre o funcionamento da instituição, sua estrutura e atividades que concorrem para a geração do produto/serviço final. Então, apresentam-se a seguir as características mais importantes do órgão e da unidade acadêmica em estudo.

4.1 Descrição do Órgão

A Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) é uma instituição de ensino, pesquisa e extensão. Com personalidade jurídica de direito público e estruturada na forma de autarquia de natureza especial, está dotada de autonomia didático-científica, administrativa, disciplinar e de gestão financeira e patrimonial, sendo vinculada ao Ministério da Educação (MEC).

Em uma visão geral do órgão com dados do Relatório de Gestão 2015¹, a UFRJ contava com cerca de 43.244 alunos de graduação e 12.149 alunos de pós-graduação. O corpo funcional era composto por 4.853 docentes ativos e 13.119 técnicos administrativos distribuídos pelas unidades acadêmicas e hospitalares da universidade, além de 655 médicos residentes em atividade. Até o citado ano, eram oferecidos 268 cursos de graduação/habilitação, 185 cursos de mestrado e doutorado e 23 cursos de mestrado profissional.

Quanto à infraestrutura física do órgão, a UFRJ encontra-se estabelecida majoritariamente em dois *campi*, a saber, *Campus* da Ilha do Fundão e *Campus* da Praia Vermelha. Além disso, funciona através de unidades isoladas, localizadas no município do Rio de Janeiro e em outros municípios do Estado. Compõe também a lista de suas propriedades, unidades localizadas nos estados do Espírito Santo e do Ceará, conforme informações do citado relatório.

4.2 Características e funcionamento da unidade acadêmica

Dentre as unidades acadêmicas da UFRJ, encontra-se a Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC), unidade integrante do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas (CCJE), com sede no *Campus* da Praia Vermelha.

De acordo com informações presentes no PDI da unidade, que será referenciado de agora em diante como PDI-FACC, atualizado em 2016, a unidade acadêmica oferece três cursos de graduação (Administração, Ciências Contábeis e Biblioteconomia e Gestão de Unidades de Informação), seis cursos de pós-graduação *lato sensu* e os cursos de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis.

Dados constantes no PDI-FACC revelam que o curso de Graduação em Ciências Contábeis possui 999 alunos matriculados, ocupando, de maneira compartilhada, cerca de doze salas espalhadas pelo *Campus* da Praia Vermelha, sendo a demanda por espaço um fator que dificulta a oferta de todas as disciplinas, componentes da grade curricular, em um mesmo período.

Quanto aos alunos vinculados ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC), foi considerado o quantitativo de 70 discentes, que corresponde ao dobro do total de vagas disponibilizadas anualmente para a formação *stricto sensu* (25 vagas para o mestrado e 10 vagas para o doutorado, conforme o PDI-FACC), considerando que a vinculação ao programa se dá, salvo exceções, pelo período mínimo de dois anos. Sendo assim, no segundo semestre de 2016, permaneciam vinculados ao programa os ingressantes em 2015 e 2016. Ressalta-se que, para fins de proposta de cálculo, não se fez distinção entre alunos de mestrado e doutorado quanto ao período de participação no curso, dada a pequena quantidade de alunos do doutorado.

Para atender tal demanda, os cursos de graduação e pós-graduação *stricto sensu* mobilizam a atuação de 46 docentes. Este quantitativo foi extraído do que consta no PDI-FACC, excetuados docentes que acumulam cargo em outros órgãos da Administração Pública, bem como aqueles que exercem funções de gestão acadêmica, não ligadas diretamente ao ensino e à pesquisa. Ainda, foram relacionados dois docentes que não estão lotados no Departamento de Contabilidade da FACC, mas que participaram do PPGCC durante o período em análise. Na estrutura administrativa, o quadro de funcionários da FACC é composto por 22 técnicos administrativos, organizados em 17 setores, conforme Quadro 1, que realizam atividades vinculadas ou não às atividades finalísticas da instituição. Estas informações foram obtidas através do PDI-FACC e confirmadas por ocasião da entrevista realizada.

Quadro 1 – Estrutura de funcionamento da unidade acadêmica

Setores	Quantitativo de Pessoal
Gabinete da Direção	1
Setor de Atividades Gerenciais	1
Setor Pessoal	1
Setor Financeiro	1
Setor de Compras	1
Setor de Patrimônio	1

Setores	Quantitativo de Pessoal
Setor de Informática	2
Almoxarifado	1
Secretaria Acadêmica Graduação	2
Secretaria Acadêmica Graduação Cidade Universitária	1
Secretaria Acadêmica <i>Stricto Sensu</i>	1
Departamento de Administração	1
Departamento de Ciências Contábeis	1
Departamento de Biblioteconomia	1
Central de Estágio	1
Administração da Sede	2
Protocolo/Arquivo	3
TOTAL	22

Fonte: PDI-FACC 2016

4.3 Delimitações do estudo

A FACC é sediada atualmente no *Campus* da Praia Vermelha. Contudo, seus cursos de graduação são oferecidos, tanto no *Campus* da Praia Vermelha, quanto em instalações da Cidade Universitária.

No entanto, para o presente estudo, não foram considerados os custos que envolvem as aulas da graduação em Ciências Contábeis e Biblioteconomia, ministradas no *Campus* da Ilha do Fundão, sendo os dados pertinentes exclusivamente ao funcionamento da unidade no Palácio Universitário da Praia Vermelha. Em tempo, os custos envolvendo a graduação em Administração não foram considerados no momento da alocação aos objetos de custeio por não fazerem parte do escopo do presente estudo.

A escolha do segundo semestre de 2016 justifica-se por ser o último período acadêmico encerrado quando do início da pesquisa. Adicionalmente, a disponibilidade de acesso aos dados contribuiu para a seleção do período.

Outrossim, só foram considerados para a presente pesquisa, os gastos efetuados com recursos consignados exclusivamente no orçamento da UFRJ, não sendo computados quaisquer gastos financiados com recursos de outras fontes, como os valores pagos aos alunos bolsistas do mestrado e doutorado do curso de Ciências Contábeis da FACC.

Além disso, não fizeram parte do estudo, os custos relacionados aos cursos de pós-graduação *lato sensu*, já que contam com outras fontes de financiamento, tais como o custeamento pelos próprios participantes, mediante pagamento de mensalidade.

5 Apresentação dos Resultados

5.1 Levantamento dos dados e limitações da pesquisa

Estabelecida inicialmente no *Campus* da Praia Vermelha e ocupando salas do Palácio Universitário, a FACC tem seus gastos fixos mensais custeados pela Administração Central da UFRJ, que é a responsável pelos contratos de grande porte, envolvendo atividades como vigilância ostensiva e limpeza, além dos gastos com fornecimento de energia elétrica, água e esgoto e telefone/internet.

Como os gastos com vigilância correspondem ao *Campus* da Praia Vermelha como um todo, foi utilizado o critério da área, em metros quadrados (m²), ocupada pela FACC para se chegar ao valor que cabe à unidade. A área da FACC foi obtida por meio de análise de um dos

contratos disponíveis na página eletrônica da Pró-Reitoria de Gestão e Governança (PR6), área responsável pelos contratos da universidade, sendo, portanto, correspondente a 2.000 m².

Já a área total do *Campus* da Praia Vermelha corresponde a 116.250,50 m², conforme informações constantes no Relatório de Gestão 2015. A razão “área da unidade/área total do *campus*” foi multiplicada pelo valor mensal do contrato de vigilância celebrado com a Administração Central da UFRJ, chegando-se ao valor alocado à FACC, conforme consta na Tabela 1.

Para os gastos com limpeza, não foi necessária esta distribuição preliminar, pois foi possível identificar, no contrato, o valor que corresponde à FACC. Do mesmo modo, o consumo de água e esgoto pôde ser identificado por unidade, estando o somatório dos valores do período especificados na Tabela 1.

Os gastos com energia elétrica foram tratados de maneira similar aos gastos com vigilância, ou seja, através do cálculo da razão “área da unidade/área total do *campus*” multiplicada pelos valores do período, já que, nos relatórios internos da Administração Central, disponibilizados para o presente estudo, não foi possível a identificação individualizada desses gastos.

Da análise da tabela em comento, verifica-se que os custos com pessoal docente são os que apresentam o maior montante, por serem eles as principais fontes geradoras de conhecimento, conforme Silva *et al.* (2016) expressaram em sua pesquisa. Neste ponto, destaca-se a participação efetiva dos professores do mestrado e doutorado nos cursos de graduação, onde todos ministram pelo menos uma disciplina por semestre, conforme informações do PDI-FACC. Na tabela constam também os custos com pessoal técnico, dedicado às tarefas administrativas.

O consumo de materiais estocáveis da unidade foi identificado, após consulta ao SIAFI, dos lançamentos a crédito na conta contábil de estoque de materiais, no semestre. Consta a seguir os valores totais dos custos identificados no segundo semestre de 2016.

Tabela 1 – Valores totais dos itens de custo no segundo semestre para a unidade pesquisada

Itens de Custo	Total
Docentes	2.691.355,49
Técnicos administrativos	449.663,28
Consumo de materiais	35.710,10
Limpeza	60.260,00
Vigilância	13.940,89
Energia Elétrica	17.935,39
Água/Esgoto	99.290,22
Total	3.368.155,37

Fonte: Elaborado pelos autores

Para o levantamento dos dados, a presente pesquisa registrou limitações, conforme relatado na sequência.

Primeiramente, não foi possível a obtenção dos dados referentes aos gastos com telefone/internet da unidade, devido à ausência de informações nos relatórios disponibilizados para o presente estudo, bem como de outras informações de acesso livre.

Verificou-se também impossibilidade de identificação e alocação dos custos com depreciação dos equipamentos em utilização pela unidade acadêmica, haja vista a universidade não realizar o registro da depreciação dos bens móveis em seus balanços.

Sobre o assunto, de acordo com o exposto no Relatório de Gestão 2015, o sistema de registro e controle analítico dos bens móveis da UFRJ, já contava, de longa data, com problemas de diversas naturezas. Diante deste cenário, buscou-se uma solução, visando à implantação de um sistema de gestão integrado, cujo módulo de patrimônio atendessem às

expectativas, como a implementação de módulos de depreciação, amortização e exaustão, o que ainda não foi realizado.

Observa-se outro ponto de limitação no estudo quando do levantamento dos custos com as atividades de extensão da unidade. Por orientação da direção da unidade durante a entrevista, foi realizada uma consulta ao Sistema de Informação e Gestão de Projetos (SIGProjⁱⁱ) do MEC. Entretanto, foi possível verificar apenas a existência dos projetos de extensão que se encontravam vigentes durante o segundo semestre de 2016, sem informações quanto aos custos decorrentes das ações de extensão.

Além disso, segundo a direção da unidade, nem todas as atividades de extensão contam com financiamento. Aquelas que são financiadas contam com auxílio financeiro a estudantes, pagos pela Pró-Reitoria de Extensão (PR-5), estrutura da Administração Central da UFRJ responsável pelo gerenciamento das atividades extensionistas. Tais bolsas têm um fluxo de pagamento interno, não tendo sido possível o levantamento de tais valores. A FACC, conforme a diretora, não possui em seu PDI nenhum direcionamento para o pagamento de bolsas.

Quanto ao quantitativo de docentes mencionados na presente pesquisa, não foi realizada distinção entre professores da graduação que dão aula exclusivamente no *Campus* do Fundão e os que ministram aulas *intercampi*. Por esse motivo, considerou-se o quantitativo total de professores discriminados no PDI-FACC, ressalvadas as aludidas exceções.

De uma maneira geral, conforme Martins (2016, p. 40), valores cujo rateio seja extremamente arbitrário devem ser evitados para apropriação aos custos.

5.2 Identificação das atividades e determinação dos direcionadores de custos

Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por “um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho” (MARTINS, 2010, p. 93).

No âmbito das universidades federais, as atividades que concorrem para a geração do produto/serviço final correspondem às atividades finalísticas da instituição, quais sejam ensino, pesquisa e extensão. Além destas, existem as atividades administrativas, que dão suporte às atividades acadêmicas.

Os estudos de Cordeiro e Alves (2016) e Peter *et al.* (2016) sugeriram a identificação e a seleção de determinadas atividades, que contribuem para o objetivo das IFES. No primeiro estudo, foram relacionadas as atividades de ensino, pesquisa, extensão, qualificação e administrativas. Para o segundo, foram elencadas as atividades de ensino, pesquisa, extensão, gestão e suporte. Com base nisso e considerando as limitações da pesquisa, optou-se por selecionar as seguintes atividades, assim definidas:

Quadro 2 – Definição das atividades da unidade acadêmica

Atividades	Definição
Ensino	Atividades pertinentes ao ensino, prestadas diretamente pelos docentes da unidade.
Pesquisa	Atividades pertinentes à pesquisa acadêmica, a que estão submetidos os alunos de graduação e pós-graduação, prestadas diretamente pelos docentes da unidade.
Administrativas	Atividades administrativas, relacionadas ou não às atividades de ensino e pesquisa, prestadas pelos técnicos administrativos.
Outras	Outras atividades não relacionadas ao ensino e pesquisa em Ciências Contábeis e às atividades administrativas.

Fonte: Elaborado pelos autores

Quanto aos direcionadores de custos, buscou-se a melhor relação entre a ocorrência da atividade e os itens de custo. Martins (2016, p. 96) afirma que “direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”.

Sendo assim, foram identificados os seguintes direcionadores de custos no presente estudo, com as respectivas proporções sobre o quantitativo total levantado.

Tabela 2 – Percentual dos direcionadores de custos

Itens de Custo	Direcionador de Custos	Ensino	Pesquisa	Administrativa	Outros
Docentes A	Apropriados diretamente	100%	-	-	-
Docentes B	Nº de alunos	93,45%	6,55%	-	-
Técnicos	Nº de setores	12,40%	6,80%	60,13%	20,66%
Consumo de materiais	Nº de setores	12,40%	6,80%	60,13%	20,66%
Limpeza	Nº de salas ocupadas	41,38%	13,79%	31,03%	13,79%
Vigilância	Nº de atividades	25,00%	25,00%	25,00%	25,00%
Energia Elétrica	Nº de salas ocupadas	41,38%	13,79%	31,03%	13,79%
Água/Esgoto	Nº de usuários	53,75%	3,64%	0,93%	41,69%

Fonte: Elaborado pelos autores

Inicialmente, tornou-se necessário segregar o item de custos das despesas com pessoal docente, devido à informação de que todos os docentes que participam do PPGCC lecionam também na graduação em Ciências Contábeis. Sendo assim o item de custo “Docentes A”, refere-se ao custo com mão de obra dos docentes dedicados somente à graduação em Ciências Contábeis, sendo alocados de forma direta.

Por sua vez, o item “Docentes B” corresponde aos docentes que lecionam na graduação e participam do PPGCC concomitantemente, tornando-se necessária a utilização do direcionador “número de alunos” para a alocação dos custos às atividades.

O item “técnicos”, que se refere ao custo de mão de obra dos técnicos administrativos, foi direcionado às atividades por intermédio das informações do “número de setores” que compõe a estrutura administrativa e acadêmica da FACC, conforme consta no Quadro 1.

De acordo com o PDI-FACC, dos 17 setores da unidade, 10 referem-se a seções que executam atividades administrativas.

Dois setores, a Secretaria Acadêmica da Graduação e a Central de Estágio tiveram que ser divididos de maneira proporcional ao total de alunos assistidos na graduação, já que também atendem a alunos de outros departamentos. O Departamento de Contabilidade foi dividido proporcionalmente ao quantitativo de alunos da graduação e da pós-graduação em Ciências Contábeis. Os demais atendem a setores fora do escopo desse trabalho.

O item de custo referente ao “consumo de materiais” foi tratado de maneira similar, com o uso do direcionador “número de setores”, já que os materiais diretos são consumidos quando da execução de atividades dos setores administrativos e acadêmicos.

Os itens de custo “limpeza” e “energia elétrica” foram relacionados ao direcionador “número de salas utilizadas”, segregando-se os espaços utilizados para ministrar as aulas (12 salas) e laboratórios de pesquisa/sala dos professores (4), das salas utilizadas para serviços administrativos (9) e outras (4), totalizando 29 salas. Essas informações foram obtidas quando da entrevista realizada.

O item “água/esgoto” foi relacionado ao direcionador “número de usuários”, que inclui, além dos docentes e técnicos, os alunos, destacando-se a necessidade de alocação proporcional ao quantitativo de alunos do total de professores pertencentes ao PPGCC, já que os mesmos também lecionam aulas na graduação.

Para o item de custo “vigilância”, foi utilizado o direcionador “número de atividades elencadas”, visando uma alocação proporcional, pois está disponível igualmente a todos, ainda que de maneira indireta. Conforme relatado anteriormente, esse custo é atribuído ao *Campus da Praia Vermelha* como um todo e não apenas à FACC.

5.3 Resultados

Com base na divisão proporcional dos direcionadores de custo selecionados, distribuíram-se, no primeiro estágio, os custos totais levantados no período para as atividades de Ensino, Pesquisa e Administrativa, conforme tabela abaixo:

Tabela 3 – Itens de custos distribuídos por atividades

Itens de Custo	Total	Ensino	Pesquisa	Administrativa	Outros
Docentes A	1.797.331,57	1.797.331,57	-	-	-
Docentes B	894.023,92	835.481,66	58.542,26	-	-
Técnicos	449.663,28	55.759,07	30.581,82	270.405,00	92.917,39
Consumo de materiais	35.710,10	4.428,12	2.428,66	21.474,27	7.379,05
Limpeza	60.260,00	24.935,17	8.311,72	18.701,38	8.311,72
Vigilância	13.940,89	3.485,22	3.485,22	3.485,22	3.485,22
Energia Elétrica	17.935,39	7.421,54	2.473,85	5.566,16	2.473,85
Água/Esgoto	99.290,22	53.254,63	3.613,91	919,83	41.392,22
Total	3.368.155,37	2.782.206,62	109.437,45	320.551,86	155.959,45

Fonte: Elaborado pelos autores

Na segunda etapa, com a determinação dos objetos de custeio, identificados como Graduação em Ciências Contábeis e Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis e tomando por base os quantitativos do direcionador “número de alunos”, é possível verificar os valores totais dos custos incorridos na geração dos produtos/serviços finais do departamento acadêmico analisado, conforme Tabela 4 a seguir.

Para alocar os custos das atividades de Ensino e Administrativa aos objetos de custeio, foi utilizado o direcionador “número de alunos”, pois foi possível identificar uma relação apropriada entre o quantitativo de discentes e o consumo dessas atividades pelos objetos de

Para a atividade de Pesquisa, foi levada em consideração a carga horária das disciplinas que trazem a obrigatoriedade de apresentação de trabalhos científicos durante o curso. Assumiu-se que todas as disciplinas obrigatórias dos cursos de Pós-Graduação em Ciências Contábeis exigem a elaboração de trabalhos científicos por seus alunos. Sendo assim, considerando as informações da ementa das disciplinas disponíveis na página eletrônica do PPGCC, verifica-se o total de dez disciplinas obrigatórias entre os cursos de mestrado e doutorado, com carga horária de 45 horas cada, o que totaliza 450 horas.

Com relação à Graduação em Ciências Contábeis, verificou-se, conforme fluxograma do curso disponível na página eletrônica da unidade, que apenas uma disciplina (Monografia) apresenta este requisito, cuja carga horária corresponde a 60 horas.

Assim, o direcionador utilizado foi a carga horária total destas disciplinas. Esta relação mostra a acentuada diferença em termos de tempo dedicado à atividade de Pesquisa entre os alunos de ambos os cursos, justificando o uso do direcionador.

Tabela 4 – Distribuição dos custos através dos direcionadores

Atividades	Valor Total	Direcionador de Custos	Objetos de Custeio	
			Graduação em Ciências Contábeis	Pós-Graduação <i>Stricto Sensu</i> em Ciências Contábeis
Ensino	2.782.206,62	Nº de alunos	2.600.022,84	182.183,78
Pesquisa	109.437,45	Carga horária	12.874,99	96.562,45
Administrativa	320.551,86	Nº de alunos	299.561,56	20.990,30
Total	3.212.195,92		2.912.459,39	299.736,54

Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 4 apresenta o custo do curso de Graduação em Ciências Contábeis, correspondente ao valor acumulado de R\$ 3.212.195,92 e dos cursos de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis, no montante de R\$ 299.736,54, durante o segundo semestre de 2016.

De posse destes valores, é possível identificar o custo de R\$ 2.915,37 por aluno de graduação e R\$ 4.281,95 por aluno de pós-graduação durante o período pesquisado. Ainda, é possível identificar os custos com que cada atividade contribuiu para a geração dos serviços públicos oferecidos pelo departamento.

O conhecimento dos custos desses serviços pode proporcionar ao gestor informações relevantes que o auxiliem no planejamento e no gerenciamento da unidade, permitindo-o avaliar questões como a possibilidade de expansão do número de vagas ofertadas em cada curso, a suficiência da relação entre o quantitativo de docentes e de alunos, a necessidade de complementação do quantitativo de servidores dedicados às atividades administrativas, além dos custos de infraestrutura da unidade para o funcionamento dos cursos.

6 Conclusão

Este trabalho teve por objetivo verificar a aplicação da metodologia de custeio ABC no âmbito do setor público, mais especificamente numa universidade federal. A unidade acadêmica escolhida foi a FACC/UFRJ, que através do seu Departamento de Contabilidade oferece os cursos de Graduação e Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis, objetos de custeio propostos no presente trabalho.

Os resultados, além de revelar os custos dos serviços oferecidos por um dos departamentos de ensino de uma unidade acadêmica, mostraram que, ao se aplicar o custeio ABC, o custo por aluno de graduação foi de R\$ 2.915,37 e o custo por aluno de pós-graduação foi de R\$ 4.281,95, durante o segundo semestre de 2016. Por outro lado, caso fossem considerados apenas o total de custos da unidade, dividido pelo número de alunos, sem levar em conta a distinção entre alunos, o resultado indicaria um custo unitário de R\$ 3.004,86 no semestre. Com isso, o custo do aluno da graduação estaria superavaliado, enquanto que o custo do aluno da pós-graduação se mostraria subavaliado.

Em termos mensais, os resultados revelam um custo de R\$ 485,89 por aluno de graduação e de R\$ 713,66 por aluno de pós-graduação. Tais custos podem ser considerados baixos quando comparados aos preços praticados em universidades privadas. A mensalidade, em um curso de condições similares especialmente quanto à qualidade dos Docentes, na cidade do Rio de Janeiro, é da ordem de R\$ 2.000,00. Mesmo com as limitações que poderiam acrescer o valor dos custos apurados, os resultados sugerem que a aplicação de recursos no Ensino Superior Público de qualidade é economicamente mais eficiente do que a alternativa de financiar a graduação na educação superior de estudantes matriculados em cursos superiores não gratuitos (Lei 10.260/2001).

A mensuração de custos no serviço público é essencial para uma gestão eficiente dos recursos disponibilizados para a prestação de serviços à sociedade. De acordo com a diretora da unidade estudada, é fundamental a mensuração de custos no setor público, pois, à medida que não estejam disponíveis essas informações no processo de tomada de decisão, as inevitáveis escolhas que se tem de fazer, dadas as constantes restrições orçamentárias, tornam-se ainda mais difíceis. Sem a informação do quanto custa cada coisa, qualquer ação que se tome, mesmo que seja uma ação bem vista, não vai resultar em benefícios para a universidade, pois não se conhecem os custos reais incorridos.

Quando da obtenção dos dados da presente pesquisa, verificou-se, além das limitações já relatadas em seção específica, uma grande dispersão das fontes de informações que compuseram os levantamentos realizados, além de dificuldades para a confirmação dos dados.

Para a satisfação do objetivo de se mensurar custos no serviço público, é preciso criar mecanismos ou mesmo incentivar as estruturas já existentes nos órgãos públicos a fim de que se dediquem especialmente a esse gerenciamento, onde deverão ser armazenados e tratados os dados referentes às despesas públicas, os dados quantitativos de gestão acadêmica, como quantitativo de alunos ativos, carga horária dos docentes dedicada ao ensino, à pesquisa e a extensão, informações da infraestrutura para o bom funcionamento das instituições, além de outras informações necessárias para o cumprimento dos objetivos organizacionais.

Como propostas para futuras pesquisas, sugerem-se estudos que mensurem os custos segregados por curso de graduação, visando o conhecimento de como a unidade acadêmica direciona seus recursos para os diferentes cursos, além de um maior detalhamento das ações que contribuem para a consecução das atividades de ensino, pesquisa e extensão, bem como para as atividades administrativas e de suporte, primando-se, não pelo detalhamento excessivo, mas pela acurácia das informações.

ⁱRelatório de prestação de contas do órgão em estudo, mais recente disponibilizado no portal eletrônico do Tribunal de Contas da União (TCU).

ⁱⁱ O Sistema de Informação e Gestão de Projetos (SIGProj) tem como objetivo auxiliar o planejamento, gestão, avaliação e a publicização de projetos de extensão, pesquisa, ensino e assuntos estudantis desenvolvidos e executados nas universidades brasileiras.

Referências

ALONSO, M. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37–63, 24 fev. 2014.

ALMEIDA, Paulo Vicente Coelho de. **Custeio Baseado em Atividades aplicado a uma Instituição de Nível Superior**. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte, 2010.

BEHR, A.; GOULARTE, J. L. L.; TOMASEL, N. Benefícios e Problemas na Implantação de um Sistema de Informação de Custos do Setor Público no Estado do Rio Grande do Sul. **Anais da XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Bento Gonçalves, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 13 ago. 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 25 de fevereiro de 1967.

_____. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília, 4 de maio de 1964.

_____. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 5 de maio de 2000.

_____. **Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001**. Dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao estudante do Ensino Superior e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 13 de julho de 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.366/2011**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 ago. 2017.

CORDEIRO, Jackeline Ferreira; ALVES, Thiago. Propostas de Modelo de Análise de custos para cursos de graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas, 2016.**

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS. **Plano de Desenvolvimento Institucional da FACC- PDI-FACC.** Rio de Janeiro, 2016.

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS. Disponível em: <http://www.facc.ufrj.br/joomla/>. Acesso em: 26 jun. 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HORNGREN, C.; DATAR, S.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial.** 11ª edição. Ed. Prentice Hall. São Paulo, 2004.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro: LTC, 2009.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, n. 44, p. 791-820, jul.-ago. 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTEIRO, Renato Pereira; PINHO, Joaquim Carlos da Costa. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. ABCustos, São Leopoldo: **Associação Brasileira de Custos**, v. 12, n. 1, p. 103-132, jan./abr. 2017 ISSN 1980-4814.

PETER, M. G. A *et al.* 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.

STN. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.** SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/sistema-de-informacoes-de-custos>>. Acesso em: 08 jun. 2017.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches *et al.*. **Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais.** **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas, 2016.**

SISTEMA DE INFORMAÇÃO E GESTÃO DE PROJETOS. Disponível em: <http://sigproj1.mec.gov.br/?goTo=home&plataforma=0>. Acesso em: 9 jul. 2017.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO. **Relatório de Gestão 2015**, Rio de Janeiro-RJ, 330. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2015.htm>>. Acesso em 3 jul. 2017.

VAZAKIDIS, A; KARAGIANNIS, I; TSIALTA, A. (2010). *Activity-Based Costing in the Public Sector-based costing in the public sector and cost of service organizations.* **Journal of Social Sciences**, 6(3), 376–382. Retrieved from http://vcmdrp.tums.ac.ir/files/financial/istgahe_mali/moton_english/21.pdf

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman. 2001.