

Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior

Fábio dos Santos Ramos (UNIFEI) - d2022014258@unifei.edu.br

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

Carlos Henrique Pereira Mello (UNIFEI) - carlos.mello@unifei.edu.br

Resumo:

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são de suma importância para a educação e desenvolvimento do país, mas enfrentam desafios ligados à escassez de recursos e à complexidade de suas atividades. Nesse cenário, a gestão de custos torna-se essencial para promover eficiência, transparência e responsabilização. Apesar de normativas e avanços em sistemas como o Sistema de Informações de Custos (SIC), ainda são incipientes as metodologias eficazes de apuração. O Custeio Baseado em Atividades (ABC) destaca-se como alternativa, ao vincular recursos, atividades e produtos, favorecendo decisões estratégicas, redução de desperdícios e maior clareza sobre os custos. Estudos nacionais e internacionais evidenciam benefícios do ABC em universidades, como melhor alocação de recursos, precificação, benchmarking e identificação de ineficiências, embora persistam barreiras culturais, estruturais e tecnológicas. Este trabalho, desenvolvido no âmbito de uma IFES, analisou relatórios de gestão das IFES brasileiras, identificando diferentes estágios na implantação de sistemas de custos: algumas avançaram com modelos estruturados, enquanto outras permanecem restritas ao controle orçamentário. Como contribuição, foi elaborado um formulário para diagnosticar práticas de gestão de custos, contemplando instituições sem sistema, em implantação ou já consolidadas. A aplicação permitirá mapear barreiras, processos e resultados, subsidiando propostas de melhoria baseadas em ABC/ABM e fortalecendo a eficiência, a comparabilidade e a transparência entre as universidades federais.

Palavras-chave: Relatório de Gestão. ABM. ABC. IFES.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior

RESUMO

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são de suma importância para a educação e desenvolvimento do país, mas enfrentam desafios ligados à escassez de recursos e à complexidade de suas atividades. Nesse cenário, a gestão de custos torna-se essencial para promover eficiência, transparência e responsabilização. Apesar de normativas e avanços em sistemas como o Sistema de Informações de Custos (SIC), ainda são incipientes as metodologias eficazes de apuração. O Custeio Baseado em Atividades (ABC) destaca-se como alternativa, ao vincular recursos, atividades e produtos, favorecendo decisões estratégicas, redução de desperdícios e maior clareza sobre os custos. Estudos nacionais e internacionais evidenciam benefícios do ABC em universidades, como melhor alocação de recursos, precificação, benchmarking e identificação de ineficiências, embora persistam barreiras culturais, estruturais e tecnológicas. Este trabalho, desenvolvido no âmbito de uma IFES, analisou relatórios de gestão das IFES brasileiras, identificando diferentes estágios na implantação de sistemas de custos: algumas avançaram com modelos estruturados, enquanto outras permanecem restritas ao controle orçamentário. Como contribuição, foi elaborado um formulário para diagnosticar práticas de gestão de custos, contemplando instituições sem sistema, em implantação ou já consolidadas. A aplicação permitirá mapear barreiras, processos e resultados, subsidiando propostas de melhoria baseadas em ABC/ABM e fortalecendo a eficiência, a comparabilidade e a transparência entre as universidades federais.

Palavras-chave: Relatório de Gestão. ABM. ABC. IFES.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) desempenham um papel essencial na formação educacional, na produção científica e no desenvolvimento do país. Contudo, a complexidade das atividades desenvolvidas nessas instituições e a escassez de recursos públicos tornam urgente a adoção de modelos de gestão que promovam maior eficiência, transparência e controle. A contabilidade de custos tem se destacado como instrumento fundamental para garantir a responsabilização e a efetividade na administração pública (Araújo, Carneiro, & Santana, 2015).

Apesar das exigências normativas, como a Decisão 408/2002 do Tribunal de Contas da União, e dos avanços em sistemas como o Sistema de Apuração de Custos (SAC), ainda é perceptível a ausência de metodologias eficazes para mensuração dos custos nas IFES.

Aplicações de modelos e ferramentas de custos para o serviço público ainda são incipientes na área de Engenharia de Produção. De acordo com NBC TSP 34 (CFC, 2021) “A gestão de custos no setor público é voltada à administração dos insumos, com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e à identificação e mensuração das entregas, com ênfase na avaliação de desempenho”. A apuração adequada de custos é essencial para justificar o investimento público e orientar a alocação de recursos (Morgan, 2004), além de melhorar o conhecimento estratégico

e as decisões das atividades das instituições (Magalhães, Silveira, Abrantes, Ferreira & Wakim, 2010).

Diante desse cenário, o Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing – ABC) surge como alternativa promissora. Esse modelo fornece informações mais úteis sobre custos e rentabilidade, melhorando a qualidade da gestão (Kaplan & Anderson, 2003). Parte do princípio de que atividades consomem recursos e produtos consomem atividades, criando um elo claro entre operações e custos. Além disso, o ABC permite medir a capacidade organizacional, conectando diretamente o uso de recursos às decisões estratégicas.

No contexto educacional, diversos estudos demonstram os benefícios do (Activity-Based Costing – ABC) para universidades públicas. Entre suas aplicações estão a tomada de decisão baseada em custos reais, a precificação interna e externa, a alocação eficiente de recursos e a promoção de maior transparência institucional (Whelan, 2003). A gestão de custos nas IFES é também vista como instrumento de autoconhecimento institucional e benchmarking (Magalhães et al., 2010), além de ser considerada indispensável diante da complexidade e relevância social dessas instituições (Martins & Varela, 2024).

Nesse contexto, este trabalho tem como objetivo analisar os relatórios de gestão das IFES brasileiras, com foco em identificar se as informações ali disponibilizadas possibilitam o reconhecimento de seus processos críticos, principalmente no que diz respeito aos modelos de custeio utilizados. A partir desse diagnóstico, busca-se compreender eventuais lacunas e propor melhorias que contribuam para o aperfeiçoamento da gestão universitária, especialmente no que se refere à adoção de modelos mais eficazes de mensuração e controle de custos.

2 METODOLOGIA

Este estudo adota uma abordagem qualitativa, de caráter exploratório e descritivo, visando aprofundar a compreensão sobre a gestão de custos nas IFES brasileiras.

As buscas bibliográficas foram realizadas nas bases Scopus e SciELO, além de consultas complementares em repositórios institucionais e periódicos. As estratégias de busca envolveram diferentes combinações de palavras-chave, incluindo: ABM, ABC, custos, gestão, processos, atividades, Business Intelligence, Higher Education, universities e university. Como resultado, foram identificadas publicações distribuídas entre os seguintes periódicos e fontes: *Frontiers in Psychology*, *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, *Brazilian Journal of Operations & Production Management*, *Harvard Business Review*, *Revista de Administração Pública (RAP/FGV)*, *Anais do Congresso Brasileiro de Custos (ABC)*, *Revista de Administração, Sociedade e Inovação (RASI)*, *International Public Management Review (IPMR)*, *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity* e o Repositório Institucional da Universidade de Brasília (UnB). Essas fontes forneceram a base teórica para o aprofundamento da discussão sobre modelos de gestão de custos aplicados às instituições de ensino superior.

O desenvolvimento da pesquisa ocorre em etapas sistemáticas. Inicialmente, realizou-se uma revisão da literatura acadêmica nacional e internacional sobre gestão de atividades e custos nas IFES, conforme orienta Rosa (2004), para assegurar a adequação cultural dos modelos estudados. Em seguida, foi feita a identificação de padrões, barreiras e fatores facilitadores da gestão de custos, a partir da análise de publicações acadêmicas, websites institucionais e relatórios oficiais. A contabilidade

de custos, segundo Araújo, Carneiro e Santana (2015), é vital para a eficiência e prestação de contas no setor público.

Posteriormente, foram analisados Relatórios de Gestão das IFES brasileiras, os quais tiveram suas publicações mais recentes no ano de 2024. Busca-se nos Relatórios de Gestão entender o estado atual da gestão de custos das IFES brasileiras, visando compreender qual o método de apuração de custos a universidade utiliza, além de conhecer quais são as barreiras e dificuldades que essas possuem no método de custeio utilizado.

Com base nessas análises, será proposto um formulário como proposta de investigação futura sobre a Gestão de Custos nas IFES. O objetivo será levantar dados sobre as IFES que: 1. apresentam barreiras à adoção de sistemas de gestão/apuração de custos; 2. estão em processo de implantação de algum sistema de custeio; 3. apresentam resultados da implantação de algum sistema de gestão/apuração de custos em funcionamento

3 REFERENCIAL TEÓRICO

A gestão de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) tem se consolidado como um dos pilares fundamentais para a promoção da eficiência, da transparência e da responsabilização na administração pública. Segundo Araújo, Carneiro e Santana (2015), a contabilidade de custos é essencial para assegurar a adequada alocação de recursos, permitindo aos gestores uma visão mais precisa sobre a rentabilidade das atividades institucionais. Em um cenário de crescente demanda por eficiência, a capacidade de mensurar e analisar os custos torna-se vital para a sustentabilidade e o aprimoramento da gestão universitária.

Nesse contexto, Magalhães et al. (2010) destacam que a gestão de custos também atua como instrumento de autoconhecimento institucional, facilitando o benchmarking entre universidades e apoiando o planejamento estratégico da expansão das IFES. O fortalecimento dos sistemas de custeio é visto, portanto, não apenas como uma exigência legal ou burocrática, mas como um importante diferencial no ambiente público.

A evolução dos modelos de gestão no setor público, conforme demonstrado por Martins e Varela (2024), foi impulsionada pela adoção da contabilidade por competência, que contribuiu significativamente para o aprimoramento da qualidade das informações gerenciais nas universidades federais. Em estudo empírico envolvendo 69 IFES, os autores identificaram que instituições com melhores práticas de governança, medidas pelo Índice Integrado de Governança e Gestão Públicas (iGG) do TCU, apresentaram desempenho superior no uso do Sistema de Contabilidade de Custos, conforme o ranking da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Além disso, foi constatado que fatores como estrutura administrativa, cultura organizacional e qualificação dos servidores influenciam diretamente a qualidade das informações de custos. Tais resultados evidenciam que a governança organizacional tem papel determinante na efetividade dos sistemas contábeis inovadores adotados pelas universidades públicas. Entretanto, a literatura aponta que as universidades públicas ainda enfrentam desafios significativos para a implantação de sistemas de custos eficazes, especialmente em virtude da sua complexidade como organizações multiprodutoras (Morgan, 2004).

Dentre as alternativas metodológicas, o Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing – ABC) destaca-se como uma resposta às limitações dos

modelos tradicionais. De acordo com Kaplan e Anderson (2003), o ABC considera que atividades consomem recursos e produtos consomem atividades, proporcionando uma análise mais realista da estrutura de custos organizacionais. Essa abordagem permite não apenas maior transparência, mas também subsidiar decisões estratégicas, controle de desperdícios e otimização de processos (Quesado & Silva, 2021).

A aplicação do ABC nas universidades tem demonstrado resultados positivos. Whelan (2003) relata que o uso do ABC em departamentos universitários favorece a alocação eficiente de recursos, a precificação interna e externa de serviços e o fortalecimento da transparência institucional. Estudos internacionais, como os de Abeysekera e Sharma (2023), mostram que universidades australianas adotaram o ABC para promover maior eficiência na gestão de custos e apoiar decisões estratégicas baseadas em dados mais precisos. A implementação do modelo permitiu identificar atividades redundantes, como processos administrativos duplicados e uso ineficiente de espaços físicos, além de possibilitar uma melhor alocação de custos entre ensino e pesquisa. O sistema também subsidiou decisões gerenciais relevantes, como a reestruturação organizacional, o redirecionamento de recursos para áreas prioritárias, a elaboração de relatórios mais transparentes para justificativa de financiamentos externos e o fortalecimento da legitimidade institucional frente a órgãos reguladores.

Apesar das vantagens, a implantação do ABC nas IFES enfrenta barreiras importantes. A resistência cultural à mudança é um dos principais entraves, pois requer uma transformação na forma como gestores e servidores compreendem os processos e custos institucionais (Abeysekera e Sharma, 2023). A necessidade de conhecer profundamente os processos organizacionais antes de implantar modelos de custeio também é um desafio relevante, conforme enfatizado por Araújo, Rodrigues Filho e Gonçalves (2016).

Outro obstáculo crítico é a carência de sistemas de informações gerenciais adequados. Martins, Gasparetto e Lavarda (2022) e Medeiros e Duarte (2018) ressaltam que a ausência de infraestruturas tecnológicas eficazes compromete a coleta, o processamento e a análise de dados necessários para um sistema de custos robusto. Sem essas bases, torna-se inviável operar um modelo de custeio baseado em atividades de forma eficiente.

Ademais, Melese, Blandin e O'Keefe (2004) enfatizam que uma das principais preocupações na gestão de custos pública é a alocação imprecisa dos recursos, comprometendo a eficiência e a efetividade organizacional. Rosa (2004) acrescenta que, para a implementação de modelos de gestão como o ABC nas universidades federais, é fundamental respeitar a cultura institucional. Para isso, defende que o modelo deve ser construído de forma participativa, envolvendo diferentes setores da universidade, reconhecendo a especificidade acadêmica e integrando-se às finalidades de ensino, pesquisa e extensão. Além disso, ressalta a necessidade de ações de capacitação contínua, de modo a internalizar os conceitos da gestão por atividades e garantir sua efetividade sem desconsiderar os princípios que regem a autonomia universitária.

Ademais, a falta de apoio da alta gestão institucional é apontada como fator determinante para o insucesso das tentativas de implementação do ABC. A literatura é uníssona ao destacar que a liderança deve estar comprometida com a mudança e com o fortalecimento da contabilidade como função estratégica (Whelan, 2003; Araújo, Filho & Gonçalves, 2016).

Em síntese, a gestão de custos baseada em atividades representa uma oportunidade significativa para o aprimoramento da eficiência e da transparência nas IFES. No entanto, sua adoção requer superação de barreiras estruturais, culturais e tecnológicas, demandando um esforço conjunto de planejamento, capacitação e engajamento institucional.

O Quadro 1 evidencia algumas pesquisas que fundamentaram este trabalho.

Autor (ano)	Título do Trabalho	Objetivo	Métodos utilizados	Principais conclusões
Whelan (2003)	The Impact of Activity-Based Costing in Managing the Financial Performance of a University Department.	Avaliar impacto do ABC em um departamento universitário.	Estudo de caso.	ABC apoia precificação, alocação de recursos e transparência.
Magalhães et al. (2010)	Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da UFV.	Apurar custos do ensino na UFV.	Estudo de caso com dados contábeis.	Contabilidade de custos apoia decisões por curso e centro.
Medeiros e Duarte (2018)	Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais.	Propor modelo de custos aplicável às IFES.	Diagnóstico teórico e institucional.	A ausência de sistemas de informação gerencial é um entrave à implantação de modelos de custos.
Abeysekera e Sharma (2023)	Activity-based costing technology adoption in Australian universities.	Analisar a adoção do ABC em universidades australianas.	Entrevistas qualitativas.	ABC melhora decisões, elimina redundâncias e aumenta a transparência.
Martins e Varela (2024)	Governança Pública e Sistema de Contabilidade de Custos nas Universidades Públicas Federais.	Relacionar governança e desempenho no SIC.	Análise estatística com dados das IFES.	Governança influencia positivamente a qualidade da informação de custos.

Quadro 1. Síntese das pesquisas sobre custos no contexto universitário

Fonte: Elaborado pelos autores (2025)

Dessa forma, é possível perceber que a literatura apresenta, por meio de diferentes metodologias, os benefícios que a gestão de custos, sobretudo a Gestão Baseada em Atividades, pode oferecer à uma instituição. Assim, percebe-se a importância que os autores transparecem a respeito do modelo de custeio de uma instituição de ensino superior, por isso, há a necessidade de analisar como está o cenário das IFES brasileiras com a apuração de custos, para isso, foi-se analisado os Relatórios de Gestão das Universidades Federais do Brasil.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste tópico, são analisados os Relatórios de Gestão das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras, com foco nas práticas de apuração de custos e no uso das informações geradas por esses sistemas. Observou-se que algumas instituições relatam o método de custeio adotado, apresentam dados sobre os seus custos e descrevem os obstáculos enfrentados na implantação ou operação do sistema. Por outro lado, há instituições que não apresentam dados de custos, mas mencionam a dificuldade de aderir, justificando, assim, a ausência de um sistema estruturado de custeio.

Durante o levantamento, identificaram-se diferentes formas de abordagem do tema “custos” nos Relatórios de Gestão das IFES. O gráfico sobre a informação de Sistemas de Custeio nos Relatórios de Gestão das IFES (Figura 1) ilustra a distribuição das diferentes abordagens entre as IFES.

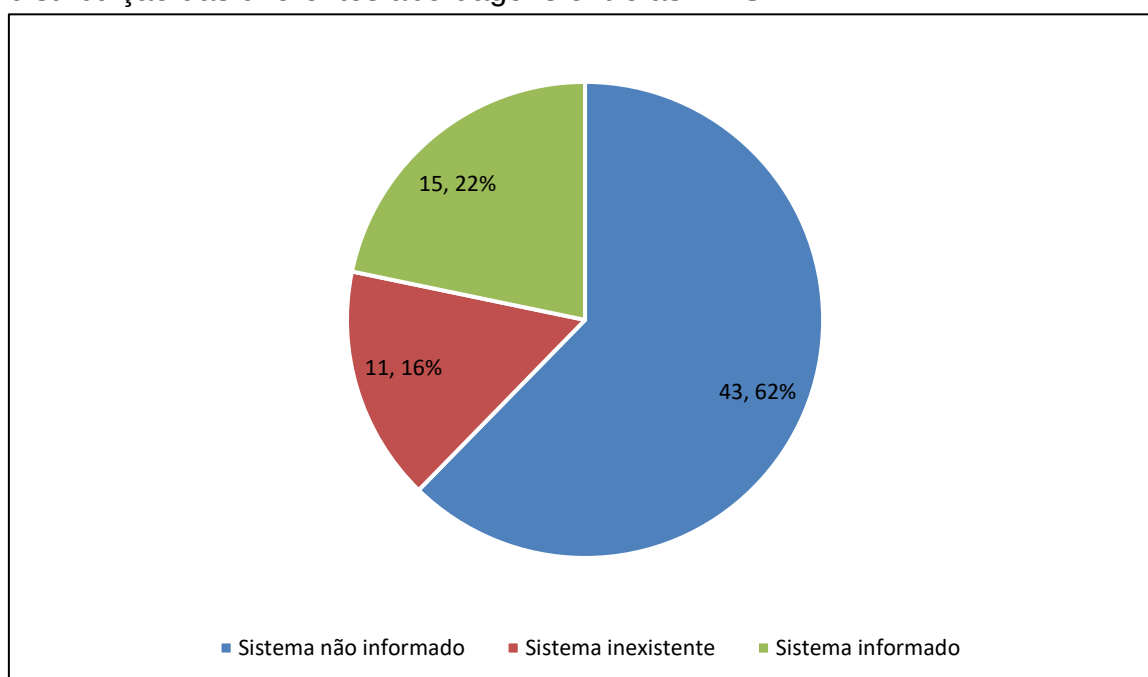


Figura 1. Informação sobre os Sistemas de Custeio nos Relatórios de Gestão

Fonte: Elaborado pelos autores (2025)

O gráfico apresenta, em sua legenda, os critérios adotados para o agrupamento das IFES, que podem ser definidas nas seguintes categorias: “Sistema não informado”, são as IFES que não informam se utilizam algum sistema de custeio ou não mencionam o tema de custos no relatório de gestão; “Sistema inexistente”, referente às IFES que afirmam não possuir um sistema de custeio; “Sistema informado”, são as IFES que dedicam uma seção específica à gestão de custos, apresentando de forma mais detalhada a situação atual e os métodos utilizados.

Na sequência, são demonstradas as instituições que ainda não possuem um sistema de custeio, mas apresentam em seus Relatórios de Gestão, eventuais informações adicionais (Quadro 2).

Instituição	Informações adicionais
UFABC	Não possui qualquer sistema de apuração de custos além do controle orçamentário básico. Há total ausência de metodologia estruturada.
UFC	Reconhece a importância da informação de custos e estuda um modelo de apuração, mas aponta a necessidade de padronização entre as IFES para viabilizar comparações.
UFJ	Ainda está em fase de planejamento, mas reconhece que a gestão eficiente de custos é essencial para otimizar recursos.
UFS	Apesar de avanços na gestão de custos, relata vários desafios como restrições orçamentárias, necessidade de modernização, busca por novas fontes de financiamento, e inovação no controle de gastos. Prevê o fortalecimento da cultura de custos e ampliação da automação até 2025.
UFT	Ainda não tem sistema de custos implantado, mas criou uma Comissão de Gestão de Custos em 2023. Enfrenta desafios como força de trabalho insuficiente, execução contábil complexa e necessidade de adequação ao PIPCP.
UFTM	Embora ainda sem sistema completo de custos, realizou avanços em 2024, com alocação em centros de custos. O próximo passo é definir os objetos de custeio para apoiar a gestão.
UFVJM	Criou, em 2024, um Grupo de Trabalho para estudar e propor a estruturação de um sistema de gestão de custos.
UNIFAL-MG	Não possui sistema de gestão de custos. A ausência de cultura contábil-patrimonial compromete a qualidade das informações, com elementos relevantes fora da apuração, como estoques e depreciação.
UNIFEI	Desde 2018, trabalha na implementação de um sistema próprio. A partir de 2021, adotou modelo personalizado, com apuração em dois níveis: departamentos e atividades finalísticas (ensino, pesquisa e extensão).
UNILAB	Está na fase de planejamento da gestão de custos, com levantamento legal, benchmarking, definição metodológica e alinhamento às necessidades institucionais.
UNIR	Utiliza ferramentas do SIAFI para alocação e evidência dos custos, mas ainda pretende implantar um sistema mais robusto de gerenciamento de custos.

Quadro 2. Informações adicionais sobre IFES brasileiras que não possuem um sistema de gestão de custos

Fonte: Elaborado pelos autores (2025)

A análise da situação das IFES quanto à implantação de sistemas de gestão de custos revela um cenário marcado por heterogeneidade institucional e assimetria nos níveis de maturidade das práticas adotadas. Embora algumas universidades, como a UNIFEI, apresentem modelos personalizados, a maior parte das instituições encontra-se em fases iniciais de estruturação, com destaque para a presença de ações pontuais como criação de grupos de trabalho, comissões de custos e planejamento metodológico.

Observa-se que iniciativas estruturadas ainda são exceção, e não a regra. Universidades como a UFTM e UNILAB demonstram engajamento crescente, mas esbarram em desafios como limitações de pessoal, sistemas de informação deficientes e ausência de definição clara dos objetos de custeio. Já instituições como UFABC, UFJ, UFMG e UNIFAL-MG revelam a ausência total ou significativa de práticas gerenciais de custos, evidenciando a persistência de uma cultura orçamentária tradicional, desvinculada de uma visão contábil gerencial.

A Universidade Federal do Ceará (UFC), por sua vez, explicita a necessidade de padronização entre as IFES, apontando para um entrave comum: a falta de diretrizes normativas unificadas que permitam a comparabilidade entre instituições. Esse aspecto é particularmente relevante quando se considera a diversidade de

portes, estruturas e missões institucionais das IFES.

Na sequência, são demonstradas as instituições que mencionam em seus Relatórios de Gestão a utilização de algum tipo de modelo de custeio (Quadro 3).

Instituição	Modelo de Custeio	Informações Adicionais
UFCSPA	Utiliza o SIAFIWEB, com alocação genérica de custos via Aba “Centro de Custos”, centralizados no código SIORG 970. Segue como referência a NBC T 16.11, embora com limitações na aplicação prática.	Enfrenta dificuldades na definição de objetos de custos devido à complexidade dos cursos na área da saúde e à limitação dos sistemas de informação, que não permitem detalhar despesas entre docentes e técnicos. A departamentalização da folha de pagamento e o rateio de custos indiretos são desafios relevantes. Como alternativa, adota-se a alocação genérica no nível institucional, o que facilita a contabilidade, mas reduz a precisão das decisões gerenciais. Superar essas limitações demanda integração entre setores, investimentos em tecnologia, capacitação e planejamento estratégico contínuo.
UFGD	Gestão de custos por área.	Iniciou o processo de implementação.
UFLA	Sistema de Informações de Custos (SIC), com diretrizes da NBCT 16.11 e implantação do Siads.	Está na terceira fase da implantação.
UFMA	Custeio por absorção (segmentado: administrativo, apoio e finalístico).	Já utiliza metodologia clara e segmentada para mensuração dos custos. Não foram relatadas dificuldades específicas.
UFMG	Centros de responsabilidade com uso do SIAFI e modelagem de custos primária.	A descentralização facilita a atribuição de custos às unidades. No entanto, há necessidade de ajustes para migrar da execução orçamentária para o regime de competência.
UFPOP	Gestão de custos por área.	Enfrenta grandes desafios: falta de cultura organizacional, estrutura insuficiente, escassez de servidores capacitados e ausência de setor específico para análise de custos.
UFPA	Em desenvolvimento, baseado na NBC TSP 34/2021.	Busca romper com o paradigma de análise apenas orçamentária, integrando aspectos patrimoniais e estratégicos. O processo ainda está em fase de construção e conceituação.
UFPeI	Custo direto (atribuição conforme lotação dos servidores).	Permite atribuição direta dos custos às unidades organizacionais. Simples e funcional, mas não há menção a limitações ou integração com sistemas mais robustos.
UFRGS	Sistema de Informações de Custos (SIC), seguindo a LC 101/2000 e Portaria STN 157/11.	Está em estágio inicial de estruturação. Já utiliza dados do SIC e permite visualização da controlabilidade dos custos. No entanto, o modelo ainda é incipiente.
UFRN	Modelo próprio vinculado à Cadeia de Valor, conforme NBC TSP 34/2021.	Modelo aprovado por resolução e com comitê ativo. Contudo, enfrenta desafios para implementar e atualizar o modelo, com dificuldades orçamentárias e tecnológicas, além de necessidade de adaptar o sistema informacional.
UFSB	Sistema próprio baseado em Unidades Gestoras (UG) e subunidades.	Estrutura ativa e compatível com legislação. Permite avaliação e acompanhamento orçamentário, financeiro e patrimonial. Nenhuma dificuldade foi destacada.
UFU	Sistema de Gerenciamento de Custos com apuração por	Modelo recentemente institucionalizado por portaria. Há alinhamento com normas contábeis e

	Centros de Custo, conforme NBC TSP 34/2021.	intenção de padronização de informações de custos. Está em fase inicial de implementação.
UFV	Utiliza o Sistema de Informações de Custos (SIC).	Admite que ainda precisa desenvolver uma sistemática própria, com detalhamento de centros de custos e melhoria no registro das informações
UnB	Sistema de Informações de Custos (SIC).	Avanços significativos em 2023 na metodologia e padronização de dados. A utilização do SIC viabiliza maior consistência e uniformidade nos relatórios de gestão.
UNIFESSPA	Custeio por absorção integral (pleno), com acumulação contínua	Estrutura conceitual clara e abrangente. O modelo está em fase de planejamento para futura implantação anual por unidade. Nenhuma dificuldade operacional ainda relatada.

Quadro 3. IFES que apresentam um modelo de custeio

Fonte: Elaborado pelos autores (2025)

A análise comparativa entre as IFES revela um cenário de grande heterogeneidade na implementação da gestão de custos nas universidades federais brasileiras. Enquanto algumas instituições, como a UFLA, UFRN, UFU e UFSB, já apresentam modelos estruturados ou em estágio avançado, com adesão às normas contábeis públicas (como a NBC TSP 34/2021) e iniciativas de capacitação e sistematização, outras ainda se encontram em fases iniciais ou enfrentam limitações significativas.

O Sistema de Informações de Custos (SIC) é amplamente utilizado como base técnica, sendo complementado em alguns casos por sistemas próprios ou estratégias locais de alocação de custos. Entretanto, métodos alternativos como o custeio direto (UFPeI) ou a alocação genérica por centros institucionais (UFCSPA) evidenciam a ausência de padronização e os obstáculos operacionais enfrentados, como a falta de granularidade nos sistemas de informação, dificuldade de departamentalização dos custos de pessoal e problemas na definição de objetos de custo.

Chama atenção a situação de universidades como a UFMA e a UNIFESSPA, que, embora não relatem dificuldades operacionais explícitas, possuem modelos delimitados setorialmente (no caso da UFMA, restrito ao HU-EBSERH) ou em estágio conceitual (caso da UNIFESSPA).

Além disso, destaca-se que o cumprimento das normativas legais (como a LC 101/2000 e a Portaria STN 157/2011) é uma referência constante nos relatos, demonstrando um alinhamento institucional crescente com as exigências da administração pública federal. Porém, a efetividade do controle e da tomada de decisão gerencial baseada em custos ainda depende fortemente da capacidade técnica, tecnológica e organizacional de cada universidade.

Em síntese, a análise evidencia que, embora os fundamentos da gestão de custos estejam sendo gradualmente incorporados, ainda margem para a consolidação de um modelo padronizado, eficiente e comparável entre as IFES, especialmente no que se refere à qualidade dos dados, integração dos sistemas, definição dos objetos de custo e qualificação das equipes envolvidas.

Na sequência do trabalho, foi proposto um formulário como proposta de investigação futura sobre a Gestão de Custos nas IFES, o qual inicia-se com a seção dos dados básicos da instituição e seu status sobre a utilização de um sistema de custeio. De acordo com o status da instituição, o gestor respondente é direcionado para responder a uma das três seções seguintes:

S1: Barreiras à adoção: destinada às IFES que não possuem sistema de gestão/apuração de custos. O objetivo é identificar os principais fatores que impedem a implantação, como falta de recursos humanos, infraestrutura tecnológica, apoio da gestão ou questões culturais. Para a IFES que responder a esta seção, receberá perguntas na seguinte linha: Faltam recursos humanos capacitados para implantar um sistema de custos? A infraestrutura tecnológica é insuficiente?

S2: Processo de implantação: voltada às IFES que estão implementando um sistema de custeio. Busca mapear a fase atual do projeto, as dificuldades encontradas e os fatores que mais contribuíram para o avanço. Para esta seção, a IFES que se encontra em implementação responderá perguntas como: Em que fase vocês estão? Houve dificuldade com a aderência da solução? O que mais dificultou até agora o processo de implantação?

S3: Resultados da implantação: aplica-se para as IFES que já possuem sistema de gestão/apuração de custos em funcionamento. Avalia a cobertura do sistema, a maturidade do uso, e o impacto percebido em aspectos como planejamento orçamentário, alocação de recursos, transparência e identificação de ineficiências. As IFES que já estão com um sistema de apuração de custos implantado, receberão as perguntas das seguintes formas: Qual a cobertura do sistema de custos? É possível fazer a identificação de atividades/processos ineficientes? Está relacionado à metodologia ABC?

Espera-se aplicar esse questionário em todas as IFES brasileiras, ou pelo menos na maioria das instituições de cada região do Brasil, de modo que consiga um resultado representativo.

5 CONCLUSÕES

Em síntese, os estudos teórico e análise dos relatórios de gestão, realizados por esta pesquisa, evidenciam que, embora os fundamentos da gestão de custos estejam sendo gradualmente incorporados, ainda há margem para a consolidação de um modelo padronizado, eficiente e comparável entre as IFES brasileiras, especialmente no que se refere à qualidade dos dados, integração dos sistemas, definição dos objetos de custo e qualificação das equipes envolvidas.

Diante desse cenário, destaca-se a relevância do formulário elaborado nesta pesquisa como instrumento de diagnóstico das práticas de gestão de custos nas IFES. A aplicação do questionário permitirá identificar barreiras à adoção de sistemas, mapear o estágio de implantação e avaliar os resultados obtidos pelas instituições que já avançaram nesse processo. A partir desse diagnóstico, torna-se possível propor melhorias alinhadas à realidade das universidades federais, favorecendo a adoção de metodologias, como o ABC/ABM, e fortalecendo a eficiência, a transparência e a comparabilidade das informações de custos no âmbito da gestão universitária.

REFERÊNCIAS

- Abeysekera, I., & Sharma, U. (2023). Activity-based costing technology adoption in Australian universities. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(3), 435–454.
- Araújo, A. M. P., Carneiro, A. F., & Santana, C. M. (2015). Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista Ambiente Contábil*, 7(2), 65–81.
- Araújo, C. A. S., Rodrigues Filho, J., & Gonçalves, J. C. S. (2016). Business process

management notation for a costing model conception. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 243–266.

- Conselho Federal de Contabilidade. (2021, dezembro 10). *Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBC TSP 34: Custos no Setor Público* (Resolução CFC nº 1.366/21). Diário Oficial da União, Seção 1.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131–138.
- Magalhães, A. M., Miranda, L. C., Silveira, J. A. G., & Macedo, M. A. S. (2010). Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, 44(3), 635–658.
- Martins, G. A., Gasparetto, V., & Lavarda, C. E. F. (2022). Avanço no custeio educacional: uma proposta de apuração de custos em uma instituição federal de educação. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(88), 1–14.
- Martins, V. F., & Varela, P. S. (2024). Governança pública e sistema de contabilidade de custos nas universidades públicas federais. *Revista de Administração Pública*, 58(1), 1–20.
- Medeiros, M. M., & Duarte, S. L. (2018). Modelo de apuração de custos em universidades federais. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, 4(1), 1–15.
- Melese, F., Blandin, J., & O’Keefe, S. (2004). A new management model for government: Integrating activity-based costing, the balanced scorecard and total quality management with the planning, programming and budgeting system. *International Public Management Review*, 5(2), 103–131.
- Morgan, B. F. (2004). *A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília* [Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília]. Repositório Institucional da UnB.
- Quesado, P. R., & Silva, M. J. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(2), 1–16.
- Rosa, F. S. (2004). *Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras* [Tese de doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina]. Repositório Institucional da UFSC.
- Whelan, V. (2003). *The impact of activity based costing in managing the financial performance of a university department* [Dissertação de mestrado, University of Otago].