

**GESTÃO DE CUSTOS NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR**Fábio dos S. Ramos<sup>1</sup> (IC), Elizabete R. Sanches (PQ)<sup>1</sup><sup>1</sup>Universidade Federal de Itajubá**Palavras-chave:** ABC. ABM. Universidade.**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 et al., 2010). No contexto educacional, diversos estudos demonstram os benefícios do Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing – ABM*) 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 considerada indispensável diante da complexidade e relevância social dessas instituições (MARTINS; VARELA, 2024). Esta iniciação científica integra-se ao projeto desenvolvido na UNIFEL, que visa estruturar um modelo de Gestão Baseada em Atividades (*Activity-Based Management – ABM*) para as IFES.

Nesse contexto, este trabalho tem como objetivo analisar os relatórios de gestão das IFES brasileiras, especificamente nas informações dos seus processos críticos e dos sistemas de custeio. A partir desse diagnóstico, busca-se compreender eventuais lacunas e propor melhorias que auxiliem na adoção de modelos mais eficazes de mensuração e controle de custos.

**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.

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. 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. Posteriormente, foram analisados Relatórios de Gestão das IFES, do ano de 2024. Busca-se nos Relatórios de Gestão entender o estado atual da gestão de custos das IFES brasileiras, o método de apuração de custos utilizado, além de conhecer as barreiras e dificuldades existentes para esta gestão específica.

Com base nessas análises, foi feita a identificação de atividades e processos-chave para a gestão de custos nas IFES.

**Resultados e discussão**

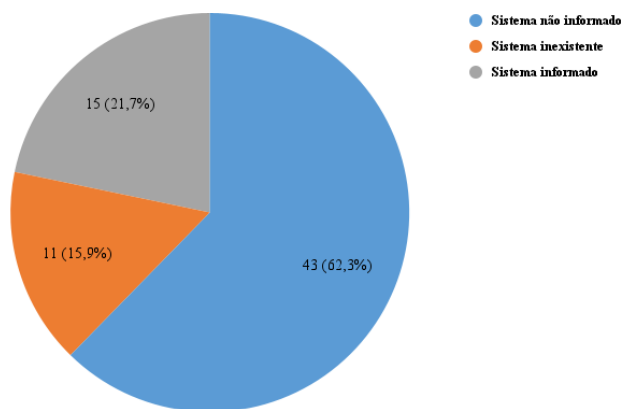
Neste tópico, são analisados os Relatórios de Gestão das IFES, com foco nas práticas de apuração de custos e no uso das informações geradas por esses sistemas.

**“Do conhecimento acadêmico à transformação sustentável: inovação com validação científica”**

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.

O gráfico sobre a informação de Sistemas de Custeio nos Relatórios de Gestão das IFES (Fig. 1) ilustra a distribuição das diferentes abordagens entre as IFES.

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



Na sequência, são demonstradas as instituições que apresentam em seus Relatórios de Gestão, algum tipo de informação de custos, sistemas ou métodos adotados e eventuais informações adicionais (Quadro 1 e Quadro 2).

Quadro 1 – Informações adicionais sobre IFES brasileiras que não possuem um sistema de gestão de custos.

Instituição	Informações adicionais
UFABC	Há total ausência de metodologia estruturada para apuração de custos, além do controle orçamentário básico.
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 até 2025.
UFT	Criou uma Comissão de Gestão de Custos em 2023, pois enfrenta desafios como força de trabalho insuficiente e execução contábil complexa.
UFTM	Realizou avanços em 2024, com alocação em centros de custos. O próximo passo é definir os objetos de custeio para apoiar a gestão.
UNIVJM	Criou, em 2024, um Grupo de Trabalho para estudar e propor a estruturação de um sistema de gestão de custos.
UNIFAL-MG	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 e pretende implantar um sistema mais robusto de gerenciamento de custos.

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. Observa-se que iniciativas estruturadas ainda são exceção, e não a regra.

Quadro 2: IFES que apresentam um modelo de custeio

Instituição	Modelo de Custeio	Informações adicionais
-------------	-------------------	------------------------

*“Do conhecimento acadêmico à transformação sustentável: inovação com validação científica”*

UFCSPA	Utiliza o SIAFIWEB, com alocação genérica de custos centralizados no código SIORG 970. Segue como referência a NBC T 16.11.	Dificuldades na definição de objetos de custos devido à complexidade dos cursos e à limitação dos sistemas de informação.
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.	Metodologia clara e segmentada.
UFMG	Centros de responsabilidade com uso do SIAFI e modelagem de custos primária.	A descentralização facilita a atribuição de custos às unidades.
UFPOP	Gestão de custos por área.	Enfrenta desafios: falta de cultura, estrutura insuficiente, ausência de setor específico para análise de custos.
UFPA	Em desenvolvimento, baseado na NBC TSP 34/2021.	Íntegra aspectos patrimoniais e estratégicos
UFPeI	Custo direto (atribuição conforme lotação dos servidores).	Permite atribuição direta dos custos às unidades organizacionais.

UFRGS	Sistema de Informações de Custos (SIC), seguindo a LC 101/2000 e Portaria STN 157/11.	Já utiliza dados do SIC e permite visualização da controlabilidade dos custos.
UFRN	Modelo próprio vinculado à Cadeia de Valor, conforme NBC TSP 34/2021.	Enfrenta desafios como as dificuldades orçamentárias e tecnológicas.
UFSB	Sistema próprio baseado em Unidades Gestoras (UG) e subunidades.	Estrutura ativa e compatível com legislação.
UFU	Sistema de Gerenciamento de Custos com apuração por Centros de Custo, conforme NBC TSP 34/2021.	Há alinhamento com normas contábeis e intenção de padronização de informações de custos.
UFV	Utiliza o Sistema de Informações de Custos (SIC)	Admite precisar desenvolver uma sistemática própria, com detalhamento de centros de custos e melhoria no registro das informações
UnB	Sistema de Informações de Custos (SIC).	A utilização do SIC viabiliza maior consistência e uniformidade.
UNIFESSP A	Custeio por absorção integral (pleno), com acumulação contínua.	O modelo está em fase de planejamento para implantação.

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 já apresentam modelos estruturados ou em estágio avançado, com adesão às normas contábeis públicas (como a NBC TSP 34/2021) e iniciativas de

## “Do conhecimento acadêmico à transformação sustentável: inovação com validação científica”

capacitação e sistematização, outras ainda se encontram em fases iniciais ou enfrentam limitações significativas. Na sequência do trabalho, foi feito 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 3 seções seguintes:

**S1:** Barreiras à adoção: destinado 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: voltado 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: Para 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 perguntas das seguintes formas: Qual a cobertura do sistema de custos? É possível fazer a identificação de atividades/processos ineficientes

### 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.

### Agradecimentos

Os autores agradecem à Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI) pelo apoio à realização desta pesquisa, através do incentivo à participação do Programa de Iniciação Científica (PIBIC), cujo financiamento foi essencial para o desenvolvimento da pesquisa.

### Referências

ARAÚJO, Saulo Leite de; CARNEIRO, Antonio Francisco de Sousa; SANTANA, Ana Cláudia. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 20, n. 1, p. 65–85, 2015.

Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 34 - Custos no Setor Público, de 18 de novembro de 2021. Brasília: CFC, 2021. Publicado no DOU, Seção 1, ISSN 1677-7042, Nº 232, sexta-feira, de 10 de dezembro de 2021. Disponível em <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=10/12/2021&jornal=515&pagina=131&totalArquivos=138>

MAGALHÃES, Maria de Lourdes; MOURA, Geraldo Lúcio Tiago; MOURA, Marcelo Pimentel de. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 3, p. 637–661, 2010.

MARTINS, Vanessa Ribeiro; VARELA, Paulo Sérgio Abreu. Governança Pública e Sistema de Contabilidade de Custos nas Universidades Públicas Federais. *Revista de Administração Pública e Gestão Social*, v. 16, n. 2, p. 1–20, 2024.

MORGAN, Beatriz Fátima. A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília. 2004. 194 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

WHELAN, Victoria. The Impact of Activity-Based Costing in Managing the Financial Performance of a University Department. *Journal of Higher Education Policy and Management*, v. 25, n. 1, p. 1–14, 2003.