

**“Do conhecimento acadêmico à transformação sustentável: inovação com validação científica”****MODELO DE CUSTEIO PARA AS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR**Maria Clara Barbosa Maia Lima<sup>1</sup> (IC), Carlos Henrique Pereira Mello (PQ)<sup>1</sup><sup>1</sup>Universidade Federal de Itajubá**Palavras-chave:** Accountability. Custeio baseado em atividades. Gestão de custos. Instituições federais de ensino superior.**Introdução**

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) têm papel estratégico no desenvolvimento científico, tecnológico e social do Brasil. Entretanto, a gestão financeira dessas instituições enfrenta desafios recorrentes, entre os quais a concentração de recursos em despesas com pessoal (em média, acima de 80% do orçamento) e a ausência de sistemas padronizados de custeio que possibilitem a mensuração precisa dos custos das atividades acadêmicas e administrativas (MORGAN, 2004).

No âmbito das IFES, a adoção de práticas de contabilidade de custos é não apenas recomendada pelos órgãos de controle, mas também necessária para garantir maior eficiência, transparência e accountability, princípio fundamental da gestão pública contemporânea (MARTINS; VARELA, 2024).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) desponta como alternativa viável, por permitir identificar as atividades que mais consomem recursos e os respectivos direcionadores de custos. Estudos nacionais (MAGALHÃES; MOURA; MOURA, 2010; SILVA et al., 2021) e internacionais (WHELAN, 2003; ABEYSEKERA; SHARMA, 2023) demonstram que o ABC amplia a transparência, corrige distorções no cálculo de custos e contribui para uma alocação mais racional dos recursos.

Diante desse cenário, o presente trabalho tem como objetivo principal realizar um estudo teórico e propor um modelo de custeio baseado em atividades adaptado à realidade da UNIFEI, visando fortalecer sua governança e contribuir para o avanço das práticas de gestão de custos nas universidades federais brasileiras.

**Metodologia**

A pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório

e descritivo, de abordagem qualitativa. A primeira etapa consistiu em uma revisão teórica da literatura, realizada em bases de dados como Scopus, SciELO, Google Acadêmico e em anais de congressos nacionais, como o Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP) e o Congresso Brasileiro de Custos (CBC), contemplando o período de 2003 a 2024. Os descritores utilizados incluíram “custeio baseado em atividades”, “sistema de custos”, “ensino superior” e “accountability”. Foram selecionados artigos, dissertações e estudos aplicados a instituições públicas, sendo excluídos aqueles restritos ao setor privado.

Essa revisão permitiu identificar entraves recorrentes à implementação de sistemas de custeio nas IFES, bem como experiências já documentadas em universidades brasileiras e estrangeiras, incluindo estudos que analisaram a aplicação do ABC e do TDABC em unidades acadêmicas específicas. Ressalta-se que, até este momento, não foram analisados relatórios institucionais primários, mas sim trabalhos científicos publicados que servem de embasamento teórico e metodológico para a pesquisa.

Na etapa seguinte, como proposta futura, será conduzida uma pesquisa na Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI). Inicialmente, será aplicado um questionário estruturado junto a gestores e servidores administrativos, visando levantar informações sobre práticas atuais de gestão de custos, percepção sobre metodologias de custeio, dificuldades encontradas no uso dos sistemas institucionais e sugestões de aprimoramento. Os dados coletados fornecerão subsídios para a elaboração de uma proposta preliminar de modelo de custeio baseado em atividades (ABC), com possibilidade de incorporação de elementos do Time-Driven ABC (TDABC).

Esse modelo buscará mapear tanto as atividades finalísticas — ensino, pesquisa e extensão — quanto as atividades de apoio, como manutenção, gestão administrativa e serviços terceirizados. A definição de direcionadores de custos permitirá estruturar um fluxo

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

preliminar de alocação de recursos, o qual poderá futuramente ser validado e aplicado em outras IFES com características semelhantes.

**Resultados e discussão**

A literatura analisada revela um conjunto de entraves recorrentes à implementação de modelos de custeio em Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Em primeiro lugar, a predominância das despesas de pessoal, que chegam a representar cerca de 80% a 90% do orçamento dessas instituições, limita a visibilidade sobre outros custos relevantes e torna indispensável a definição de direcionadores adequados (MORGAN, 2004; MARTINS; VARELA, 2024; SILVA et al., 2021). Além disso, a falta de padronização nos sistemas de custos adotados pelas universidades públicas resulta em práticas fragmentadas e pouco comparáveis entre si (REINERT, 2005; MEDEIROS; DUARTE, 2018). Outro obstáculo frequentemente citado é a ausência de integração entre sistemas informatizados — como SIAFI, SIGAA, SIPAC e SIGRH — que gera retrabalho, dificulta a coleta de informações e compromete a confiabilidade das análises (FONTES, 2019; SILVA et al., 2021). Os estudos destacam também barreiras culturais, como a resistência de gestores e servidores à adoção de novos métodos de custeio, e os custos operacionais envolvidos na implementação e manutenção do Custeio Baseado em Atividades (ABC) (KAPLAN; ANDERSON, 2003; ABEYSEKERA; SHARMA, 2023).

Apesar dessas dificuldades, os trabalhos revisados apresentam um panorama de experiências relevantes em universidades brasileiras e estrangeiras. Na Universidade Federal de Viçosa (UFV), Magalhães, Moura e Moura (2010) calcularam o custo médio por aluno em diferentes cursos, identificando variações expressivas — de R\$ 3.948,59 em Matemática a R\$ 17.022,79 em Zootecnia — e evidenciaram a necessidade de metodologias que explicitem essas diferenças. Na UFMG, Silva et al. (2021) mostraram que a adoção do ABC possibilitou mapear atividades de ensino, pesquisa e extensão, trazendo maior clareza para a alocação de recursos, ainda que exigindo grande esforço de coleta de dados. A UFRN, por sua vez, desenvolveu propostas de modelagem de sistemas de custos que apontaram a importância da parametrização de seus sistemas administrativos (FONTES, 2019). Já a UFAM aplicou um modelo gerencial que utilizou informações do SIAFI para calcular custos por centro de

custos e por aluno, ressaltando a necessidade de sistemas próprios para análises mais detalhadas (BRITO, 2018). A UFT também avançou com propostas multisistema baseadas em ABC, aproveitando dados de portais de transparência e sistemas internos (MEDEIROS; DUARTE, 2018).

No contexto internacional, Whelan (2003) observou que a introdução do ABC em departamentos universitários no Reino Unido resultou em maior precisão na mensuração dos custos e em ganhos de accountability. Mais recentemente, Abeysekera e Sharma (2023) mostraram que universidades australianas também enfrentaram resistências internas e dificuldades de integração, mas alcançaram ganhos em termos de transparência e qualidade da informação para a gestão. Essas evidências demonstram que o debate sobre metodologias de custeio ultrapassa o cenário brasileiro e reforçam a relevância do ABC — e, em alguns casos, do Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) — como resposta a demandas de eficiência e transparência (KAPLAN; ANDERSON, 2003).

No caso da Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI), Silva et al. (2019) realizaram um estudo piloto aplicando o ABC em uma unidade acadêmica, analisando dados do ano de 2016. Os resultados apresentados no artigo mostraram que o Ensino concentrou 47,5% dos custos, seguido de Pesquisa (32,0%) e Extensão (12,4%), enquanto o Apoio representou apenas 8%. Aproximadamente 90% do custo total estava associado a despesas com pessoal, confirmando a centralidade desse fator no orçamento universitário. A aplicação do ABC permitiu calcular indicadores de custo por aluno e por docente, além de evidenciar disparidades de gastos entre cursos, trazendo ganhos de transparência inexistentes até então. Contudo, o estudo também destacou a necessidade de maior automação, de integração entre sistemas institucionais e de melhor definição de direcionadores. Esse diagnóstico confirma que a UNIFEI enfrenta os mesmos desafios identificados em outras IFES, mas também evidencia uma oportunidade única: desenvolver um modelo de custeio adaptado à sua realidade, capaz de superar lacunas históricas e servir como referência para outras universidades federais.

Dessa forma, os resultados desta revisão teórica indicam que, embora os entraves à implementação de sistemas de custos sejam significativos, as experiências já documentadas oferecem caminhos para superá-los. No caso da UNIFEI, a ausência de um modelo consolidado de custeio, aliada às evidências levantadas no piloto de 2019, reforça a pertinência da presente pesquisa.

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

O próximo passo — a aplicação de um questionário junto a gestores e servidores administrativos, conforme demonstrado no Quadro 1 — será crucial para identificar as carências atuais, validar os direcionadores mais adequados e subsidiar a proposta de um modelo ABC (ou TDABC) ajustado às necessidades institucionais, com potencial de aprimorar a gestão de custos, ampliar a transparência e fortalecer a governança pública universitária.

Quadro 1 – Formulário sobre Modelos de Custeio nas IFES

<p>Questão 1: Há quanto tempo você atua na área de contabilidade/gestão de custos na UNIFEI? ( ) Menos de 1 ano; ( ) 1 a 3 anos; ( ) 4 a 7 anos; ( ) Mais de 7 anos</p>
<p>Questão 2: Quais sistemas você utiliza com maior frequência para obter informações de custos na UNIFEI? ( ) SIAFI; ( ) SIPAC; ( ) SIGRH; ( ) SIGAA; ( ) Planilhas próprias; ( ) Outro: _____</p>
<p>Questão 3: Na sua percepção, em que medida os sistemas atuais atendem às necessidades da área de custos? Escala: 1 (Não atendem) – 5 (Atendem totalmente) - [ 1 ] [ 2 ] [ 3 ] [ 4 ] [ 5 ]</p>
<p>Questão 4: Hoje, a UNIFEI possui algum modelo formal de custeio estruturado para calcular os custos departamentais ou de seus processos? ( ) Sim; ( ) Não; ( ) Parcialmente</p>
<p>Questão 5: Hoje, a UNIFEI possui algum modelo formal de custeio estruturado para apoiar a tomada de decisão? ( ) Sim; ( ) Não; ( ) Parcialmente</p>
<p>Questão 6: Quais são as maiores dificuldades enfrentadas pela contabilidade na apuração de custos da universidade? ( ) sistema complexo para filtrar os dados da universidade; ( ) acesso ao sistema depende de senhas de uma único servidor; ( ) treinamento insuficiente dos servidores; ( ) dificuldade para trabalhar com a tecnologia e as planilhas de controle; ( ) falta de apoio da chefia na construção de modelos de custeio para apuração de custos mais precisos; ( ) ausência de formação básica dos servidores na área de gestão contábil ou administrativa; ( ) outros .....</p>
<p>Questão 7: Em sua opinião, quais informações de custos são mais críticas e ainda não estão disponíveis ou consolidadas?</p>
<p>Questão 8: Os modelos de custeio utilizados no contexto empresarial são também aplicáveis na administração pública. Quais deles você conhece?</p>

( ) Centro de Custos; ( ) Custeio Direto; ( ) Custeio Baseado em Atividades; ( ) Outros modelos ....

Questão 9: Qual o seu nível de conhecimento sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC)? ( ) Não conheço; ( ) Já ouvi falar, mas não aplico; ( ) Conheço e aplico parcialmente; ( ) Conheço bem e aplico

Questão 10: Você já ouviu falar no Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), que utiliza equações de tempo como direcionadores? ( ) Sim, conheço bem; ( ) Sim, mas superficialmente; ( ) Não conheço

Questão 11: Na sua opinião, quais mudanças ou melhorias poderiam facilitar a implantação de um modelo de custeio na UNIFEI?

### Conclusões

A pesquisa desenvolvida até o momento confirma a relevância de se avançar na adoção de metodologias de custeio em Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), diante da constatação, pela literatura revisada, da ausência de modelos estruturados em grande parte das universidades públicas brasileiras. Os estudos analisados apontam que o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e, em algumas situações, o Time-Driven ABC (TDABC), configuram alternativas promissoras, por possibilitarem maior detalhamento dos gastos, identificação de direcionadores e ganhos de transparência e eficiência administrativa.

A revisão teórica também evidenciou entraves recorrentes, como a predominância de despesas com pessoal, a dificuldade de integração entre sistemas informatizados e a carência de padronização metodológica, fatores que limitam a consolidação de práticas de gestão de custos no setor público. Em contrapartida, as experiências já documentadas em instituições como a UFV, a UFMG, a UFRN, a UFAM e a UFT, bem como em universidades estrangeiras, demonstram que a implementação do ABC é viável e gera benefícios concretos, ainda que dependa de ajustes institucionais e tecnológicos.

No caso da UNIFEI, o estudo piloto de 2019 mostrou que, assim como outras IFES, a universidade ainda não dispõe de instrumentos consolidados que permitam associar de forma sistemática o consumo de recursos às

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

atividades desempenhadas. Esse diagnóstico reforça a pertinência da presente pesquisa e a oportunidade de propor um modelo de custeio adaptado à realidade institucional, com potencial de contribuir para a governança universitária e para a accountability pública.

A próxima etapa consistirá na aplicação de um questionário junto a gestores e servidores administrativos da UNIFEI, visando levantar informações concretas sobre práticas atuais de gestão de custos, lacunas percebidas e pontos de melhoria. Esses dados subsidiarão a construção de uma proposta preliminar de modelo ABC, com possibilidade de incorporação de elementos do TDABC, adequado às necessidades específicas da universidade e replicável em outras IFES.

Conclui-se, assim, que a pesquisa encontra-se em fase de consolidação de sua base teórica, preparando-se para a etapa empírica, que será decisiva para validar a proposta metodológica e para oferecer contribuições práticas à gestão de custos no ensino superior público brasileiro.

### Agradecimentos

Este trabalho contou com o apoio da Universidade Federal de Itajubá por meio do Programa de Iniciação Científica, cujo financiamento foi essencial para o desenvolvimento da pesquisa. Agradecemos à Unifei pelo incentivo à formação de novos pesquisadores.

### Referências

ABEYSEKERA, Indra; SHARMA, Umesh. Activity-based costing in universities: transparency, efficiency and challenges in adoption. *Journal of Higher Education Policy and Management*, v. 45, n. 3, p. 231-248, 2023.

BRITO, André Luiz Cunha de. Modelo gerencial de custos em universidades públicas: estudo de caso na Universidade Federal do Amazonas. 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2018.

FONTES, Gilson Porto. Modelagem de sistema de custos em instituições públicas: um estudo na Universidade Federal do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, v. 11, n. 2, p. 33-54, 2019.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Time-driven

activity-based costing. *Harvard Business Review*, v. 82, n. 11, p. 131-138, 2003.

MAGALHÃES, Elcio A.; MOURA, Heber José; MOURA, Luiz Alberto. Custo do ensino de graduação em instituições federais: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 3, p. 613-640, 2010.

MARTINS, Eliseu; VARELA, Paulo Sérgio. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2024.

MEDEIROS, Leonardo de Souza; DUARTE, Rafael. Custeio baseado em atividades em instituições públicas: proposta multisistema. *Revista Brasileira de Custos*, v. 12, n. 3, p. 45-67, 2018.

MORGAN, Colin. Activity-Based Costing in Universities: a case study. *International Journal of Educational Management*, v. 18, n. 1, p. 38-44, 2004.

REINERT, Cezar. Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches et al. Gestão dos custos universitários: uma abordagem do custeio baseado em atividades – ABC. In: XXVI Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, 2019. Anais [...]. Curitiba: Associação Brasileira de Custos, 2019.

SILVA, José Aparecido et al. Gestão de custos nas universidades federais: aplicação do ABC em unidades acadêmicas. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 32, n. 87, p. 211-228, 2021.

SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. *Gestão de Custos: uma abordagem integrada em contabilidade, engenharia e administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WHELAN, Paul. Activity-based costing in higher education: a UK case study. *Public Money & Management*, v. 23, n. 3, p. 153-160, 2003.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE TOCANTINS (UFT). Modelo de apuração de custos em universidades federais: uma proposta baseada no custeio por atividades. *Revista de Administração Pública*, v. 46, n. 2, p. 321-340, 2012.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA (UFV). Custo do ensino de graduação em instituições federais: estudo comparativo de cursos. Relatório Técnico. Viçosa: UFRV, 2010.