

INSTITUTO FEDERAL DO TOCANTINS
CAMPUS PORTO NACIONAL
CURSO SUPERIOR DE TECNOLOGIA EM LOGÍSTICA

SAMARA OLIVEIRA ALVES

**ANÁLISE DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: UM
ESTUDO DE CASO APLICADO NO INSTITUTO FEDERAL DO TOCANTINS -
CAMPUS PORTO NACIONAL – TO**

PORTO NACIONAL – TO

2019

SAMARA OLIVEIRA ALVES

ANÁLISE DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO APLICADO NO INSTITUTO FEDERAL DO TOCANTINS - CAMPUS PORTO NACIONAL – TO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do Curso Superior de Tecnologia em Logística do Instituto Federal do Tocantins – Campus Porto Nacional, como exigência à obtenção do grau de Tecnóloga em Logística

Orientador: Prof. Me. William B. Rodrigues Sobrinho

PORTO NACIONAL – TO

2019

A474a Alves, Samara Oliveira

Análise de custos em uma instituição de ensino superior: um estudo de caso aplicado no Instituto Federal do Tocantins – *Campus* Porto Nacional - TO/
Samara Oliveira Alves – Porto Nacional: Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia, 2019.
47f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia, Curso Tecnologia em Logística, Porto Nacional, TO, 2019.

Orientador: Prof^o. Me. William Brasil R. Sobrinho

1. Gestão de custo. 2. Instituição de ensino. 3. Custeio Baseado em Atividades - ABC. I. Alves, Samara Oliveira. II. Título

CDD:658.1552

SAMARA OLIVEIRA ALVES

ANÁLISE DE CUSTOS EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO APLICADO NO INSTITUTO FEDERAL DO TOCANTINS - CAMPUS PORTO NACIONAL – TO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do Curso Superior de Tecnologia em Logística do Instituto Federal do Tocantins – Campus Porto Nacional, como exigência à obtenção do grau de Tecnóloga em Logística

Orientador: Prof. Me. William B. Rodrigues Sobrinho

Aprovado em: ____/____/____.

BANCA AVALIADORA

Me. William B. Rodrigues Sobrinho
IFTO – Campus Porto Nacional

Me. Edilson Leite de Sousa
IFTO – Campus Porto Nacional

Esp. Igor Barbosa Melo
IFTO – Campus Porto Nacional

Dedico ao meu filho: Henrique Gabriel, que
minha conquista te sirva como exemplo
futuro, que você nunca desista dos seus
objetivos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente ao meu orientador, Prof. Me. William B. Rodrigues Sobrinho, pela orientação, pelo suporte, principalmente pela paciência e dedicação na elaboração deste trabalho.

A esta Instituição, aos demais docentes que tive o prazer de conhecer ao longo do Curso de Tecnologia em Logística, que oportunizaram uma janela que hoje vislumbro um futuro distinto.

A todos os meus amigos pelos momentos de convívio, apoio e incentivo. A todos que, de alguma forma, me ajudaram a vencer este desafio.

E finalmente a minha família: a meu esposo pelo apoio e paciência nos momentos de total dedicação a este trabalho. A minha irmã, que me inspira a ser o meu melhor, a minha mãe, que me confortou em vários momentos e aos meus demais irmãos que de certa forma me ajudou nessa caminhada.

“Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria menor se lhe faltasse uma gota” (MADRE TERESA DE CALCUTA)

RESUMO

O presente trabalho objetivou realizar a análise dos custos do Instituto Federal do Tocantins - *Campus* Porto Nacional – TO, por meio da utilização da premissa do método de custeio baseado em atividades, ABC (*activity-based costing*). A metodologia trata-se de um estudo de caso, de natureza documental e quantitativo a qual realizou uma análise dos custos do IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO no ano calendário de 2017. Constatou-se que cerca de 85% dos custos são referentes a folha de pagamentos dos servidores. Adicionalmente foi identificado que somente 18,4% dos recursos são alocados em atividades de apoio, enquanto 81,6% dos recursos são destinados a atividades primárias da instituição. Em outra análise realizada, embora sem considerar todos os custos devido à restrição da metodologia adotada, foi identificado que fatores relativos ao baixo número de matrícula e duração do curso influenciam os custos dos cursos do Campus, porque quanto menor a quantidade de alunos matriculado em um curso maior será o custo do curso para a instituição. Por fim, o custo anual médio do aluno matriculado no IFTO - *Campus* Porto Nacional no ano de 2017 consistiu no valor de R\$ 16.596, valor sem atualizações.

Palavras-chaves: Gestão de Custo. Instituição de Ensino. Custeio Baseado em Atividades – ABC.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the costs of the Federal Institute of Tocantins - *Campus* Porto Nacional - TO, through the use of the activity - based costing (ABC) method. The methodology is a documentary and quantitative case study which carried out an analysis of the costs of IFTO - *Campus* Porto Nacional - TO in 2017. It was found that around 85% of the costs refer to payroll of the servers. Additionally, it was identified that only 18.4% of the resources are allocated to support activities, while 81.6% of the resources are allocated to primary activities of the institution. In another analysis, although not considering all the costs due to the restriction of the adopted methodology, it was identified that factors related to the low number of enrollment and duration of the course influence the costs of the *Campus* courses, because the lower the number of students enrolled in a course the higher the cost of the course for the institution. Finally, the average annual cost of the student enrolled in the IFTO - *Campus* Porto Nacional in 2017 consisted of R \$ 16,596, value without updates.

Keyword: Cost Management. Educational institution. Activity-Based Costing - ABC.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Composição dos Custos Gerais do IFTO - Campus Porto Nacional	34
Gráfico 2- Composição dos Custos das Atividades de Apoio e Administração do IFTO - Campus Porto Nacional.....	35
Gráfico 3 - Composição dos Custos por Atividades Primárias do IFTO - Campus Porto Nacional	37
Gráfico 4 - Comparação dos Custos relacionados a Atividade de Ensino X Atividade de Apoio.....	39

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Formas de se identificar os recursos consumidos no método de custeio ABC.....	24
Quadro 2 - Atividades Definidas por Departamentos do IFTO - Campus Porto Nacional.....	29
Quadro 3 - Custos Relacionados as Atividades.....	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Mapa do Custo Geral Anual do IFTO – Campus Porto Nacional	32
Tabela 2 – Custo por Atividades de Apoio e Administração do IFTO - Campus Porto Nacional	35
Tabela 3 - Custo por Atividades Primárias do IFTO - Campus Porto Nacional	36
Tabela 4 - Custo Geral do IFTO - Campus Porto Nacional - Segregado por Atividade	38
Tabela 5 - Custo por Alunos das Atividades Primárias Relacionadas aos Cursos Oferecidos Pelo Campus Porto Nacional	39
Tabela 6 - Custo Por Aluno – Geral do IFTO – Campus Porto Nacional.....	40

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
1.1. Problema	15
1.2. Justificativa	15
1.3. Objetivos do Trabalho.....	16
1.3.1. Objetivo geral	16
1.3.2. Objetivos específicos	16
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	18
2.1. Administração Pública	18
2.2. Orçamento Publico	19
2.4. Contabilidade De Custos	21
2.5. Métodos De Custeio	22
2.5.1. Custeio por Absorção.....	22
2.5.2. Custeio Variável ou direto	23
2.5.3. Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	23
2.6. Custos no Setor Público	24
3. METODOLOGIA	26
3.1. Tipo De Estudo.....	26
3.2. Método de Coleta dos dados.....	26
3.3. Obtenção e Tratamento dos Dados.....	27
3.4. Rastreamento dos custos as atividades definidas.....	30
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	32
4.1. Mapa dos Custos Gerais do IFTO – <i>Campus</i> Porto Nacional	32
4.2. Custeio Geral do IFTO – <i>Campus</i> Porto Nacional por meio de uma premissa baseada em Atividades	34
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS.....	43

1. INTRODUÇÃO

Os cidadãos brasileiros estão mais atentos no que se refere aos gastos públicos, e, principalmente como os recursos estão sendo distribuídos, se estão a atender os direitos estabelecidos na Constituição Federal Brasileira (1988), que diz, que um desses direitos é a de educação, pois, segundo o art. 205, a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Em relação a gerência dos interesses da sociedade em cumprir as metas estabelecidas pela Constituição, segundo Araújo e Arruda (2004) cabe ao administrador público o gerenciamento dos interesses da coletividade, e que compete a ele desenvolver ação de planejar, dirigir, fiscalizar, acompanhar e controlar os projetos, as atividades e os programas governamentais com a finalidade de garantir o cumprimento de metas preestabelecidas no plano de governo quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Ou seja, para que o gestor dos recursos públicos consiga produzir os resultados esperados pela sociedade com efetividade, não basta apenas ser eficiente, consumindo menos recursos, é necessário ser eficaz, que os serviços atendam à real demanda aquilo que é esperado pela sociedade, atingindo os objetivos das metas, (SLOMSKI, 2005).

A despesa pública, em outras palavras, o compromisso dos gastos dos recursos governamentais, tem o objetivo de atender às necessidades de interesse coletivo prevista na Lei do Orçamento nº 4.320/64¹, (ARAÚJO; ARRUDA 2004). Por sua vez, o orçamento serve como um instrumento de que o administrador público dispõe para melhor aplicar os recursos financeiros. E como meios de mostrar o que o administrador realizou, a Contabilidade Pública registra os acontecimentos em termos financeiros, servindo como um instrumento essencial de controle financeiro oferecendo ao orçamento uma metodologia de trabalho (KOHAMA, 2003).

Neste âmbito, o tema *Custos no Setor Público* tem grande importância, pois pode ser utilizado como meio para se mensurar o valor do que se gasta na esfera pública, além de, permitir análises mais detalhadas sobre a eficiência dos serviços prestados e os resultados alcançados, ainda permite a população saber até mesmos

¹ LEI No 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964, "Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal".

quais foram os benefícios gerados a partir da aplicação de determinado recurso (CORDEIRO; ALVES, 2016).

Dentro da esfera pública encontra-se o Instituto Federal do Tocantins- *Campus* Porto Nacional – TO, que nasceu na conjuntura da expansão da rede Federal de Educação, Ciência e Tecnologia por meio da Portaria nº 102 de 29 de janeiro de 2010 do Ministério da Educação publicada no Diário Oficial da União de 1º de fevereiro de 2010 (IFTO, 2010).

Iniciando suas atividades em agosto de 2010 oferecendo dois cursos, sendo um de Graduação de Licenciatura em Computação e o outro em Tecnologia em Logística e dois cursos subsequentes: um em Técnico em informática e outro em Técnicos em Logística. Em 2012, passou a oferecer os cursos de ensino médio integrado ao Técnico em Meio Ambiente e o curso na modalidade do Programa Nacional de Integração da Educação Profissional com a Educação Básica na Modalidade de Jovens e Adultos (PROEJA) em Técnico em Vendas (IFTO, 2010).

Valendo ressaltar que o Instituto Federal do Tocantins- *Campus* Porto Nacional – TO, segue as diretrizes do Acordo de Metas e Compromissos, do Ministério da Educação (2010), a qual foi desenvolvida para os fins de estruturação, organizações e atuação dos Institutos Federais criados pela Lei Nº 11.892² de 29 de dezembro de 2008.

1.1. Problema

Visto a importância que é identificar os valores que são gastos na esfera pública, o presente trabalho foi desenvolvido no sentido de responder ao seguinte questionamento: Quais os custos de se manter uma Instituição de ensino, tal como o Instituto Federal do Tocantins - *Campus* Porto Nacional – TO?

1.2. Justificativa

Tudo que se refere a custo no setor público é visto com importância para a sociedade como um meio de mensurar os custos. Os cidadãos estão procurando

² LEI Nº 11.892, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências.

averiguar mais detalhadamente a qualidade dos serviços concedidos, segundo Cordeiro e Alves, (2016). Tendo em mão recursos e ferramentas, como o plano anual, para analisar se os custos estão de acordo aos resultados esperados e informados, através do Portal da Transparência Fiscal do Governo Federal.

De acordo com Silva (2016), essa preocupação com os gastos fundamenta-se no atual contexto econômico de grandes transformações e contingenciamento financeiro nas instituições, principalmente as denominadas públicas. Além de que este tema vem sendo discutido e sugerido às instituições para se atentarem ao fato da necessidade de um controle mais sistemático dos seus gastos.

Visto que é de importância para a sociedade brasileira saber os custos dos serviços prestados para avaliar os benefícios das decisões governamentais. O presente estudo possui grande relevância para a sociedade, que terá consciência do custo em uma instituição de ensino superior do Tocantins especificadamente no IFTO - *Campus* Porto Nacional.

Diante desse contexto a aplicação de um modelo de gestão de custos, tal como, o método de custeio baseado em atividades, ABC (*activity-based costing*), do IFTO - *Campus* Porto Nacional servirá como um instrumento, será possível estabelecer a quantificação dos custos de acordo com as atividades desenvolvidas no *Campus*, como também o custo com alunos e dos cursos ofertados, esperando contribuir para melhorar a gestão administrativa dos recursos financeiros de maneira eficiente e eficaz.

1.3. Objetivos do Trabalho

1.3.1. Objetivo geral

- Analisar, a composição dos custos de manutenção do Instituto Federal do Tocantins-*Campus* Porto Nacional – TO.

1.3.2. Objetivos específicos

- Determinar o custo das principais atividades relativas a manutenção do IFTO – *Campus* Porto Nacional;

■ Realizar o rateio dos custos aplicando o modelo de gestão de custos baseado em atividades - ABC no IFTO – *Campus* Porto Nacional.

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos, iniciando-se com essa introdução. A seguir é apresentado a revisão de literatura, delineando assuntos inerentes à pesquisa. No capítulo três, apresenta-se os procedimentos metodológicos da pesquisa. No capítulo quatro estão os relatos obtidos com a utilização do método de custeio. Por fim, no capítulo cinco, apresenta-se as considerações finais obtidas com esta pesquisa.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. Administração Pública

Por administração pública entende-se que, de acordo com Zucatto *et al*, (2008, p.3) “é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito Federal, Estadual ou Municipal, segundo os preceitos do direito e da moral, em busca do bem comum”.

A administração pública, é considerado por Araújo e Arruda (2004) um conjunto coordenado de funções que visam a boa gestão da coisa pública, possibilitando que os interesses da sociedade sejam alcançados, englobando todo o aparelhamento do Estado, preestabelecendo à realização de seus serviços, buscando a satisfação das necessidades coletivas.

Podendo ser entendida sob a ótica formal, material, e operacional, sendo a primeira concebida pelo conjunto, de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo: a segunda, refere-se ao conjunto de funções necessárias aos serviços públicos, e, por último, trata-se dos desempenhos perene e sistemático, técnico dos serviços públicos próprio do Estado, ou outros que por ventura venham a ocorrer em benefício da coletividade (MEIRELLES, 2002).

Cabendo ao administrador público o gerenciamento dos interesses da coletividade, responsável pela gestão dos negócios do Estado. Competindo a ele garantir o cumprimento de metas preestabelecidas no plano de governo quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (ARAÚJO; ARRUDA 2004.)

Tendo em vista que a administração pública para ser gerida, ou seja, administrada, existe a necessidade de definir, precisamente, os programas a serem desenvolvidos, os mecanismos de responsabilização do gestor público e a transparência do processo (ZUCATTO *et al*, 2008).

Neste contexto, surgem as unidades responsáveis pela execução das atividades do governo e pela elaboração das informações entre elas as denominadas contábeis, que subsidiarão a prestação de contas aos cidadãos. As informações de direito público são elaboradas de acordo com os princípios, normas contábeis do setor público, que se refere, principalmente, ao controle orçamentário (LIMA 2006).

2.2. Orçamento Público

O orçamento público é um instrumento do Poder Público de planejamento do Estado, cujo objetivo é a manutenção das atividades e na execução dos projetos, de modo a demonstrar em que, e para que o governo gastará os recursos a serem obtidos, e quem será responsável pela a execução dos programas. (PESCITELLI *et al.* 2004).

Tendo em vista que o orçamento público se trata de um documento, segundo Araújo e Arruda (2004, p. 66) “no qual é previsto o valor monetário que, num período determinado (geralmente um ano), deve entrar e sair dos cofres públicos (receitas e despesas), com especificação de suas principais fontes de financiamento e das categorias de despesas mais relevantes.”

Ou seja, além de ser um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas, o orçamento público, prevê as receitas e fixa as despesas públicas. Tratando-se também de um instrumento que retrata as decisões políticas, estabelecendo ações prioritárias para o atendimento das demandas da sociedade, em face da escassez de recursos (Zucatto *et al.*, 2008).

Verifica-se que há uma harmonia entre os autores já mencionados (PESCITELLI *et al.* 2004; ZUCATTO *et al.* 2008) a respeito da definição de orçamento público, também é expressa pelo autor Baleeiro (1984), o qual tem definição semelhantes, que exprime que, o orçamento público é um instrumento orçamentário da administração pública, o qual concede aos agentes públicos autorização para executarem receitas e despesas.

Baleeiro (1984), ainda complementa que o objetivo do orçamento público consiste em alocar os recursos financeiros às prioridades de gastos visando à satisfação das necessidades coletivas às despesas públicas, se caracterizando por uma programação das atividades governamentais por um determinado período de tempo.

Levando-se em consideração a ideia de Zucatto, *et al.* (2008), de que o orçamento se tornar, por si só uma ferramenta de gestão aos administradores públicos, pois os valores já existem para a finalidade de controle também pode ser utilizado para tomada de decisão.

2.3. Contabilidade Aplicada Ao Setor Público

Para iniciar é importante destacar que, “entre as principais funções da contabilidade pública, destacam-se estudar, orientar, controlar e demonstrar a organização dos orçamentos e a sua execução, além de todos administrativos referentes à fazenda pública” (ARAÚJO; ARRUDA, 2004, P.31).

Visto que o objetivo da contabilidade pública é fornecer informações ao administrador público com a função de orientar a posição, quantidade e a composição do patrimônio público, além de registrar, controlar, demonstrar os bens, escriturando todas as operações orçamentária, financeira e patrimoniais decorrentes dos atos de gestão. (PESCITELLI *et al*, 2004).

Sendo constatado, por Angélico (1994), a importância que há no exercício da contabilidade para a administração pública que então presentes em todas as áreas envolvidas na previsão e execução orçamentárias, nos registros contábeis, nos sistemas de contabilidade que promovem a geração de relatórios gerenciais, financeiros, econômicos e patrimoniais, inclusive todos os que a Lei do Orçamento nº 4.320/64 exige. Sendo esta Lei um instrumento normativo, na qual diz que a contabilidade pública deve permitir o acompanhamento da execução orçamentaria, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Araújo e Arruda, 2004).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012) destaca que para aumentar a capacidade de gerenciar os recursos à disposição das entidades do setor público deve se buscar direcionar os gastos com eficiência de forma que melhore o processo de tomada de decisão e otimizando as ações do Estado.

Sendo que para Lovato (2015), a contabilidade além de fornecer informações com oportunidade e fidedignidade ela auxilia o sistema de controle interno, para gerar relatórios que sirvam nas tomadas de decisões e de controle dos atos.

Para Junior (2016), um melhor uso das informações do sistema da contabilidade pública na construção do sistema de custo, é imprescindível uma aproximação terminológica e conceitual da contabilidade pública com a contabilidade privada.

2.4. Contabilidade De Custos

De acordo com Lima (2010), o estudo da contabilidade de custos, oficialmente, surgiu no final do século XVIII, paralelamente, ao advento da Primeira Revolução Industrial. Antes dessa época, existia apenas a Contabilidade financeira, também chamada de Contabilidade geral. Essa ramificação da contabilidade tem como intento inicial a avaliação dos estoques em empresas industriais. Contudo, a partir da evolução dos seus estudos, a Contabilidade de Custos passou a contemplar duas outras grandes funções: auxiliar o controle operacional das empresas e servir de instrumento para as tomadas de decisões no âmbito gerencial.

Crepaldi (2010), define a contabilidade de custo como sendo uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informa os custos dos produtos e/ou serviços, tendo como função de gerar informações rápidas e precisas para a administração tomar a decisões. Ou seja, ela não é apenas uma metodologia de mensuração de estoque é considerado principalmente um instrumento de administração de uma empresa (LIMA 2010, p.15).

Martins (2010), identifica o custo como sendo gasto relacionados a bens e a serviços que foram utilizados na produção de outros bens ou serviços. Segundo ele, o custo pode ser constituído por alguns princípios fundamentais da gestão estratégica de custo:

- Custos relevantes devem ser apropriados, preferencialmente, diretamente aos objetos que se pretende custear;
- Devem ser identificadas bases de alocação que reflitam, adequadamente, as relações de causa e efeito entre os recursos consumidos e as atividades, e entre e os objetos que se pretende custear;
- O custo real deve ser confrontado com o custo-meta;
- Devem ser estabelecidos centros de custos com base em grupos homogêneos de atividades;
- A utilização do custeio baseado em atividades deverá melhorar o processo de apropriação (MARTINS, 2010 p.298 – 299).

Segundo Wiemer e Ribeiro (2017), a contabilidade de custos poder ser útil, na administração pública, pois ela está relacionada ao processo de tomada de decisão quanto a distribuição ou corte de recursos das unidades gestoras de acordo com o seu desempenho. Giacomoni (2002) afirma que ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.

2.5. Métodos De Custeio

Segundo Eller (2000, p.79), “os métodos de custeio têm como função determinar o modo de como será atribuído os custos aos produtos”. Custeio significa aprovação de custo assim, existentes por absorção, custeio variável, baseados Atividades – ABC (*activity-based costing*), entre outros (MARTINS, 2010).

Crepaldi (2010) define o método de custeio como sendo um método que é usado para a apropriação de custo. Sendo assim, segundo o mesmo autor, o custeio ou custeamento representa, portanto, métodos de apuração de custo.

Ou seja, os métodos de custeio são formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. (JUNIOR, 2016). De acordo com o mesmo, cada método de custeio da contabilidade de custo tem seu intento e seus propósitos específicos e que um dos métodos mais utilizados pela contabilidade são: método de custeio por absorção; custeio variável e método Baseado em Atividade – ABC.

2.5.1. Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio. É utilizado quando se deseja atribuir um valor ao produto, conferindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta, mediante forma de rateio. (MERCHEDE, 2011)

Esse método de custeio é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos o qual consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção, sendo distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos todos os gastos relativos ao esforço de produção (MARTINS, 2003).

Neste método de absorção, os custos são classificados em indiretos e diretos. Sendo a diferença entre eles exposto por Souza e Clemente (2007), que define o custo direto como sendo todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto, e se os atributos de facilidade de contagem e confiabilidade de resultado não estiverem presentes, então os custos são classificados como indiretos.

Em outras palavras os custos diretos são todos os custos que pode ser visto ou observados em uma produção, enquanto os indiretos não são identificados diretamente, tornando necessário algum método de atribuição dos custos do produto ou serviço (SLOMSKI, 2005).

2.5.2. Custeio Variável ou direto

De acordo com Neves (2012), os custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume da produção da empresa, ou seja, quanto maior o volume de produção num determinado período, maior será o custo variável.

Visto que para Lima (2010), os custos Diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, pois podem ser identificados e diretamente apropriados a um produto. Por sua vez, Souza e Clemente (2007), classificam como custo direto todos os que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade produzida.

Enquanto Dutra (2003) afirma que o que define a classificação do custo como direto é a possibilidade de saber a parcela aplicada em cada um dos diferentes produtos que recebem esse custo no momento de sua aplicação. Valendo destacar que todos os custos podem ser:

[...] classificados em fixos ou variáveis e em Diretos ou Indiretos ao mesmo tempo. Assim, a matéria prima é um custo variável e direto; o seguro é fixo e indireto e assim por diante. Os custos variáveis são sempre diretos por natureza, embora possam, às vezes, ser tratados como indiretos por razões de economia, muitas vezes, um valor relativamente baixo são tratados contabilmente como se fosse indireto; isso pode ocorrer com a energia, grampos, cola etiquetas, aviamentos e etc. (MARTINS, 2010 p.51)

Ou seja, quanto mais se produz, mais se consumirá, sendo este um custo variável e se for diretamente identificável aos produtos ou serviço é considerado custo direto, sendo ambos incorporado ao custo dos produtos ou serviços (SLOMSKI 2005).

2.5.3. Custeio Baseado em Atividades (ABC)

De acordo com Martins (p.87, 2010) “o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*activity-based costing*), é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos

indiretos.” E segundo o mesmo autor Martins (2010), para obter vantagens competitivas, o custeio ABC precisa apoiar-se no planejamento, na execução e mensuração do custo das atividades.

O método ABC também é visto como sendo uma metodologia que viabiliza o tratamento de dados relacionado aos custos e as atividades que mais implicam dispêndio de recursos de uma empresa (NAKAGAWA,2012).

Valendo destacar que as atividades ABC são encontradas em todas as organizações, inclusive naquelas sem fins lucrativos, ou seja, é possível utilizar o ABC em empresas não industriais, em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos, pois atividades ocorrem tanto em processos de manutenções financeiras e em concessionárias de serviços. (MARTINS, 2010).

Para começar a planejar formas de rastrear a distribuição dos custos e as atividades através dos direcionadores que são os responsáveis, para que posteriormente, estes custos sejam atribuídos aos produtos (OLIVEIRA; FERREIRA, 2006). Para isso, o primeiro passo, para o ABC é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento (SANTOS, 2011).

Sendo o custeio baseado em atividade, segundo Slomski (2005), o que mais se aplica na entidade pública, esta atividade é toda a ação que consome recursos, podendo ser estes de projetos ou atividades, pois o método ABC, não são os produtos que consomem recursos, e sim, as atividades e as ações desenvolvidas. Conforme o Quadro 2 do mesmo autor, este método identifica os recursos consumidos, da seguinte forma:

Quadro 1 - Formas de se identificar os recursos consumidos no método de custeio ABC

Por alocação direta:	Todos os recursos identificados ao produto ou serviço deverão ser alocados diretamente
Por rastreamento:	Faz-se necessário rastrear os custos consumidos pela atividade, porém de difícil identificação
Por rateio:	Sempre que não houver a possibilidade de se fazer nenhuma das alternativas anteriores

Fonte: Adaptada de Slomski (2005).

2.6. Custos no Setor Público

O sistema de custo do setor público brasileiro busca a melhoria na aplicação dos recursos enfatizando o processo de *accountability* (prestação de contas), propiciando aos *stakeholders* (partes interessadas), informações sobre o

desenvolvimento das suas atividades sendo de importante na construção de um mundo mais integrado e competitivo (DANTAS,2013).

Favorecendo assim, segundo Leoncine, Borna e Abbas (2013), a gestão ao facilitar a análise de resultados. Para isso, é importante a estruturação do sistema de custo com todos os setores envolvidos no processo de apuração para que a administração tome as decisões com informações mais precisas (ARAÚJO; CARNEIRO e SANTANA 2015).

Para melhor entendimento, Castro (2013) faz uma comparação da diferença entre o sistema de custos no setor público e o setor privado. Sendo que no privado, é fundamental saber os custos dos produtos ou serviços para o estabelecimento do preço, capaz de produzir o retorno do capital aplicado. No setor público não é esse o foco, e sim na solução de problemas identificados e não está em jogo a sobrevivência do capital.

3. METODOLOGIA

3.1. Tipo De Estudo

O trabalho trata-se de um estudo de caso, de natureza documental e quantitativo, que buscou realizar uma análise dos custos do Instituto Federal Do Tocantins - *Campus* Porto Nacional – TO.

A pesquisa documental tem como característica a coleta de dados restrita a documentos, podendo ser escritos ou não, denominada de fonte primária. (MARCONI; LAKATOS, 2010).

O método de estudo quantitativo é feito através do levantamento e a mensuração dos dados do estudo, que envolve além da coleta de dados, a análise e a interpretação dos resultados obtidos (CRESWELL, 2007).

O IFTO – *Campus* Porto Nacional foi escolhido em virtude da maior facilidade na obtenção de dados necessários para a realização da pesquisa, a proximidade com a instituição, proporcionando assim, uma visão mais ampla sobre ele, além de que, contribuir para a comunidade acadêmica e científica.

3.2. Método de Coleta dos dados

Alguns dados foram obtidos por meio das informações disponibilizadas ao público nos seguintes endereços eletrônicos: Portal da Transparência Fiscal - <http://www.transparencia.gov.br/> e Instituto Federal Do Tocantins - *Campus* Porto Nacional – TO - <http://www.ifto.edu.br/porto>

Os demais dados foram obtidos nas seguintes instâncias administrativas do *Campus*: a) Gerência de Ensino; b) Gerência de Administração; c) Coordenação de Registros Escolares (CORES); d) Coordenação de Gestão de Pessoas; e) Coordenação Técnico-pedagógica (COTEPE) e f) Setor Financeiro e Orçamentário.

Os dados dos valores dos custos que foram analisados, foram os referentes a: i) salários e benefícios (decimo terceiro, auxílio alimentação, auxílio moradia, auxílio saúde, gratificação natalina e outras gratificações) dos servidores do instituto, ii) serviços de funcionamento e manutenção da unidade, iii) material de consumo da unidade, iv) custos com manutenção do prédio, v) equipamentos e materiais

permanentes e vi) despesas com oferecimento de benefícios e assistências aos estudantes.

A lei de acesso a informação (Lei nº 12.527/11) garantiu a obtenção das informações necessárias a consecução do objetivo do presente trabalho.

3.3. Obtenção e Tratamento dos Dados

Para a obtenção dos dados primordiais da pesquisa e da análise de dados, foram necessárias basicamente seis etapas, descritas a seguir:

Primeira Etapa - Obtenção de dados: deu se, a partir da autorização da Gerência de Administração do *Campus*, para a obtenção dos dados documentais para a pesquisa.

Segunda Etapa – Identificação das despesas orçamentárias do *Campus*, referente ao ano de 2017: as informações foram disponibilizadas pelo setor financeiro do *Campus*. Em seguida com auxílio da administração foi possível identificar a estrutura física administrativa e algumas descrições do espaço físico da área do *Campus*. E através do Regimento Interno, disponível no site do Instituto Federal Do Tocantins - *Campus* Porto Nacional – TO, foram identificadas as principais atividades de cada departamento do *Campus*.

Terceira Etapa – Coleta das áreas das salas que não foram informadas pela administração. Após a obtenção das áreas faltantes foram realizados os primeiros rateios, a partir da elaboração de um mapa de rateio das instalações do *Campus*. Com isso foram realizados os rateios das despesas orçamentárias do *Campus* de acordo as naturezas da despesa/áreas. As despesas foram alocadas nos seguintes departamentos:

- a) Despesas rastreadas diretamente à Gerência de Administração: diárias no país, combustíveis e lubrificantes para outras finalidades, combustíveis e lubrificantes automotivos, ferramentas, material para comunicações, uniformes, tecidos e aviamentos, passagens para o país, serviço de seleção e treinamento, apoio administrativo, técnico e operacional, serviços de telecomunicações, juros, restituições, serviços de publicidade legal, obras em andamento, máquinas e equipamentos energéticos, máquinas, utensílios e equipamentos diversos, mobiliário em geral. A maioria dessas despesas não

são mensuráveis por ausência de dados gerenciais ou adicionais, por esse motivo, foram alocadas diretamente a Gerência de Administração.

- b) Despesas rastreadas de acordo com a área das instalações do *Campus* (por exemplo, coordenações, área de lazer, salas de aulas, laboratórios, ginásio, banheiros): limpeza e conservação, manutenção e conservação de bens imóveis, manutenção e conservação de bens móveis, serviços de água e esgoto, serviços de energia elétrica, contribuição para custeio de iluminação pública. O custeio se deu através da utilização da fórmula: CA (Custo por Área) = valor da área ÷ valor da despesa × valor total da área.
- c) As demais despesas foram alocadas nos seguintes departamentos I) Copa: gás e outros materiais engarrafados, material de copa e cozinha, serviços de copa e cozinha. II) Coordenação de Pesquisa: auxílios para desenvolvimento de estudos e pesquisas, auxílio a pesquisadores. III) Setor de Tecnologia da Informação: material de TIC - material de consumo, manutenção conservação equipamento de processamento de dados, material de TIC (permanente). IV) Coordenação de assistência estudantil: bolsas de estudo no país. V) Almoxarifado: material de expediente. VI) Laboratório de Química: material químico. VII) Laboratório de Biologia: sementes, mudas de plantas e insumos. VIII) Enfermagem: material farmacológico, material hospitalar e IX) Reprografia: serviços de cópias e reprodução de documentos.

Quarta Etapa – Aulas dos Docentes. Foram identificadas a quantidade de aulas ministradas por cada docente do *Campus* por semana, informação essa obtida por meio dos horários de aulas. Com auxílio da Coordenação de Gestão de Pessoas foi exequível especificar os nomes, a atividade exercida e o setor de cada servidor do *Campus*, sendo identificados 106 servidores, dos quais 65 são docentes, destes 7 estão em afastamento com recebimento de remuneração. Através do portal da transparência, baixou-se os dados mensais do ano de 2017, referente a remunerações e gratificações de cada servidor. Os dados obtidos por meio Portal da Transparência Fiscal, referente a remuneração, foram: Remuneração Básica Bruta (R\$), Gratificação Natalina (R\$), Outras Remunerações Eventuais (R\$), Férias (R\$), Fundo De Saúde (R\$), Verbas Indenizatórias Registradas em Sistemas De Pessoal -

Civil (R\$), (verbas indenizatórias são as parcelas indenizatórias, não enquadradas nos itens anteriores, tais como os auxílios alimentação, transporte e creche). Estes dados foram os cálculos de cada mês, chegando na remuneração anual de cada servidor do *Campus*, valor este confirmado com a Coordenação de Gestão de Pessoas do *Campus*.

Quinta Etapa - custo da remuneração dos docentes foi rastreada de acordo a quantidades de aulas ministrada por curso durante o ano de 2017. A remuneração dos demais servidores do *Campus* foi alocada de acordo seus setores de atuação.

Sexta Etapa - Elaboração de uma planilha que unificou os custos com servidores e as despesas orçamentárias, de acordo com as atividades de cada departamento. Nesse período também foram distinguidas todas as salas de aulas usadas de acordo com os cursos, ministrado no ano de 2017, conforme informado pela Coordenação Técnico-pedagógica.

A classificação das atividades por departamento, está representado no quadro a seguir. Foram consideradas apenas as atividades principais realizadas por cada departamentos do IFTO - *Campus* Porto Nacional.

Quadro 2 - Atividades Definidas por Departamentos do IFTO - Campus Porto Nacional

Departamentos	Atividades Definidas
Direção Geral	Administrar o <i>Campus</i>
Coordenação de Administração e Planejamento	Coordenar o Processos de Administrar e de Planejamento
Coordenação de Gestão de Pessoas	Gerenciar RH e Folha de Pagamento
Coordenação de Orçamento e Finanças	Executar a Administração Financeira e Orçamentária
Coordenação de Pesquisa e Inovação	Integrar o Campus Com as Empresas e Comunidade Externa
Gerência de Administração	Gerenciar a Administração o Campus
Coordenação de Almoxarifado e Patrimônio	Controlar o Patrimônio/Almoxarifado do Campus
Coordenação de Tecnologia da Informação	Controlar a Tecnologia da Informação do Campus
Coordenação dos Cursos de Meio Ambiente Integrado ao Ensino Médio	Coordenar as Atividades de Ensino - Meio Ambiente Integrado ao Ensino Médio
Coordenação dos Cursos Informática Integrado ao Ensino Médio	Coordenar as Atividades de Ensino - Informática Integrado ao Ensino Médio
Coordenação dos Cursos Técnicos Subsequentes	Coordenar as Atividades de Ensino – Técnicos Subsequentes
Coordenação dos Cursos de Administração Integrado ao Ensino Médio	Coordenar as Atividades de Ensino - Administração Integrado ao Ensino Médio
Coordenação Geral do Complexo Laboratorial	Coordenar as Atividades Laboratoriais do Campus
Coordenação Técnico Pedagógica - (COTEPE)	Auxiliar no Processo Pedagógico
Coordenações de Cursos Superior de Licenciatura Em Computação	Coordenar de Cursos Superior de Licenciatura Em Computação

Coordenações de Cursos Superior de Tecnologia Em Logística	Coordenar de Cursos Superior de Tecnologia Em Logística
Coordenação da Biblioteca	Controlar Acervo e Empréstimos de Livros
Gerência de Ensino	Gerência de Ensino
Coordenação de Registros Escolares – (CORES)	Emitir e Registrar Diplomas
Setor De Protocolo	Expedir Processos
Coordenação De Assistência Ao Estudante	Assistir Aos Estudantes Do Campus

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

3.4. Rastreamento dos custos as atividades definidas

A alocação dos custos por atividades, foi realizada seguindo critérios estabelecidos no quadro a seguir. Adicionalmente foram consideradas como custo das Atividades Primárias todos os custos dos departamentos que estão ligados diretamente com o ensino e Atividades de Apoio os demais custos.

Quadro 3 - Custos Relacionados as Atividades

Atividades	Custos Relacionados
Gerenciar o Campus	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos: copa, banheiros feminino, masculino e banheiro\vestiário portadores de necessidades especiais, reprografia, sala de áudio visual, ginásio poliesportivo, campo de futebol <i>Society</i> , sala de reuniões, as áreas de vivência e a sala de apoio ao terceirizado.
Controlar a Tecnologia de Informação do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Coordenação de Tecnologia da Informação.
Exercer a Direção do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Direção Geral
Controlar a folha de pagamento e processos relacionados ao pessoal	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Coordenação de Gestão de Pessoas.
Integrar o <i>Campus</i> com as Empresas e Comunidade Externa	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Coordenação de Integração Empresa-Escola-Comunidade e da Coordenação de Pesquisa e Coordenação de Extensão.
Executar a Administração Financeira e Orçamentária,	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Setor de Orçamento e Finanças.
Expedir Processos	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados ao Setor de Protocolo.
Controlar o Patrimônio e Almoxarifado do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados ao Almoxarifado.
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, e os demais custos rastreados a Coordenação de Licenciatura em Computação e das salas de aula utilizadas pelo curso.
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, e os demais custos

	rastreados a Coordenação do Curso de Meio Ambiente Modalidade Integrada e das salas de aula utilizadas pelo curso.
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Tecnologia em Logística	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, e os demais custos rastreados a Coordenação de Tecnologia em Logística e das salas de aula utilizadas pelo curso.
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, e os demais custos rastreados a Coordenação do Curso de Informática para Internet Modalidade Integrada e das salas de aula utilizadas pelo curso.
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Administração	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, e os demais custos rastreados a Coordenação do Curso de Administração Modalidade Integrada e das salas de aula utilizadas pelo curso.
Coordenar as Atividades do Ensino Técnico Subsequente	Todos os custos com remuneração dos docentes de acordo com a quantidade de aulas ministradas nesse curso, e os demais custos rastreados a Coordenação dos Cursos Técnicos Subsequentes e das salas de aula utilizadas pelo curso.
Gerenciar as Atividades Ensino	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e custo com docentes afastados, sala dos professores, cabines de estudo dos docentes e sala de descanso dos docentes e todas as salas de aulas vazias.
Assistir aos Estudantes do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Coordenação de assistência estudantil e da Enfermagem.
Auxiliar no Processo Pedagógico	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Coordenação Técnico-pedagógica.
Controlar o Acervo e Empréstimo de Livros	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Biblioteca
Emitir e Registrar Diplomas	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados a Coordenação De Registros Escolares (CORES).
Coordenar as Atividades Laboratoriais do <i>Campus</i>	Todos os custos com remuneração dos servidores lotados no setor e os demais custos rastreados ao Laboratório de Informática I, Laboratório de Informática II, Laboratório de Informática III, Laboratório de Informática IV, Laboratório de Informática V, Laboratório de Informática VI, Laboratório de Informática VII, Laboratório de Hardware, LABEMAD, Laboratório de Biologia, Laboratório de Química e Laboratório de Física.

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Mapa dos Custos Gerais do IFTO – *Campus* Porto Nacional

Através das informações obtidas pode-se realizar várias análises quanto aos custos do IFTO – *Campus* Porto Nacional. A tabela a seguir demonstra a composição do custo anual relativo ao ano de 2017, contendo os valores gastos com manutenção, despesas com pessoal do *Campus* e capital.

As despesas (custos) foram agrupadas de acordo a sua natureza: pessoal e encargos, diárias - pessoal civil, auxílio financeiro a estudantes, auxílio financeiro a pesquisadores, material de consumo, passagens e despesas com locomoção, locação de mão-de-obra, outros serviços de terceiros - pessoa jurídica, obrigações tributárias e contributivas, indenizações e restituições, outros serviços de terceiros - pessoa jurídica (intra-orçamentária), obras e instalações equipamentos e material permanente.

Tabela 1 – Mapa do Custo Geral Anual do IFTO – *Campus* Porto Nacional

CLASSIFICAÇÃO		VALOR EM R\$	AV%
PESSOAL E ENCARGOS	Pessoal e encargos sociais	11.849.508	85,00
DIÁRIAS - PESSOAL CIVIL	Diárias no país	22.153	0,16
AUXÍLIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	Auxílios para desenvolvimento de estudos e pesquisas	5.440	0,04
	Bolsas de estudo no país	467.368	3,35
AUXÍLIO FINANCEIRO A PESQUISADORES	Auxílio a pesquisadores	4.620	0,03
MATERIAL DE CONSUMO	Combustíveis e lubrificantes	73.711	0,53
	Ferramentas	230	0,00
	Gás e outros materiais engarrafados	880	0,01
	Material de copa e cozinha	66	0,00
	Material de expediente	4.487	0,03
	Material de limpeza e prod. de higienização	6	0,00
	Material de proteção e segurança	88	0,00
	Material de TIC - material de consumo	4.692	0,03
	Material elétrico e eletrônico	11.383	0,08
	Material farmacológico	969	0,01
	Material hospitalar	966	0,01
	Material p/ manut.de bens imóveis/instalações	14.482	0,10
	Material para comunicações	700	0,01
	Material químico	515	0,00
	Sementes, mudas de plantas e insumos	355	0,00
Uniformes, tecidos e aviamentos	5.333	0,04	

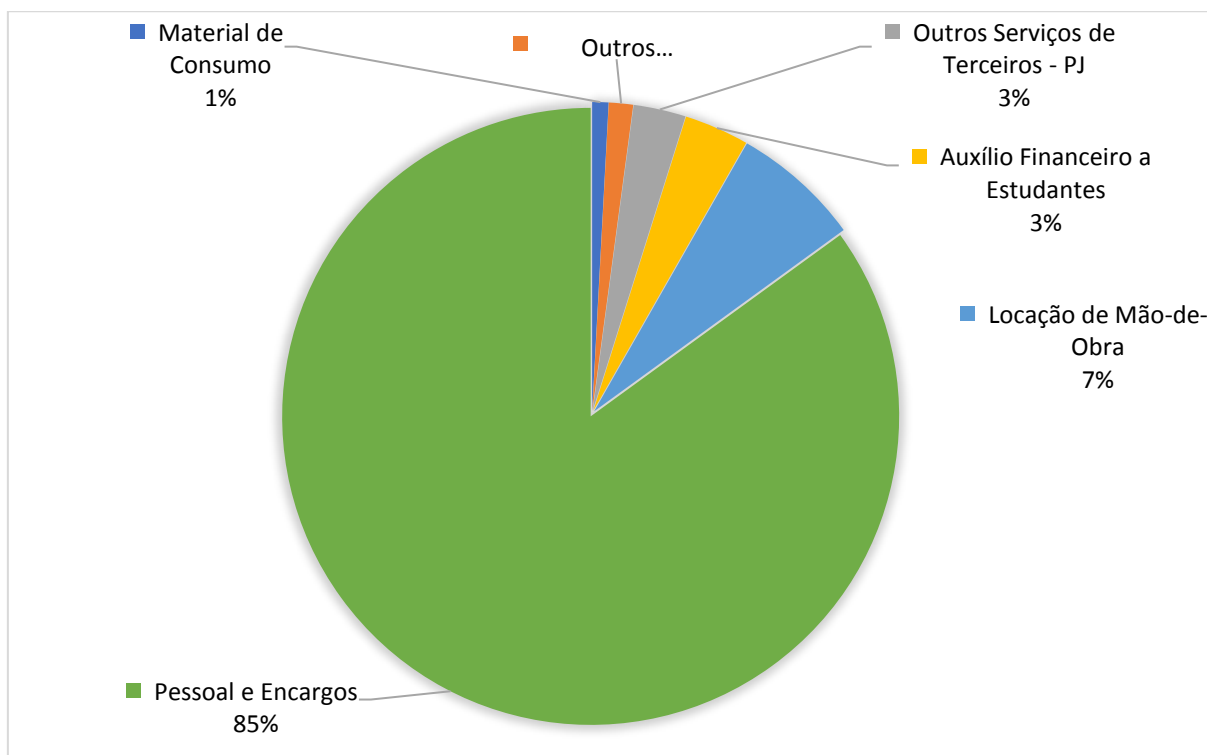
PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOÇÃO	Passagens para o país	17.166	0,12
OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA FÍSICA	Serviço de seleção e treinamento	1.453	0,01
LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	Apoio administrativo, técnico e operacional	276.084	1,98
	Limpeza e conservação	316.144	2,27
	Manutenção e conservação de bens imóveis	38.056	0,27
	Manutenção e conservação de bens móveis	12.520	0,09
	Serviços de copa e cozinha	1.279	0,01
	Vigilância ostensiva	296.410	2,13
OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA	Manutenção e conservação de equipamento de processamento de dados	282	0,00
	Manutenção e conservação de bens imóveis	50.810	0,36
	Serviços de água e esgoto	57.148	0,41
	Serviços de cópias e reprodução de documentos	17.827	0,13
	Serviços de energia elétrica	213.116	1,53
	Serviços de telecomunicações	43.048	0,31
OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CONTRIBUTIVAS	Contribuição p/ custeio de iluminação pública	2.013	0,01
	Juros	107	0,00
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES	Restituições	11.433	0,08
OUTROS SERVIÇOS DE TERCEIROS - PESSOA JURÍDICA (INTRA)	Serviços de publicidade legal	1.108	0,01
OBRAS E INSTALAÇÕES	Obras em andamento	46.585	0,33
EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	Máquinas e equipamentos energéticos	8.720	0,06
	Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	3.580	0,03
	Material de TIC (permanente)	25.110	0,18
	Mobiliário em geral	32.687	0,23
TOTAL GERAL		13.940.637	100

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Em um estudo similar, feito por Pessoa (2000 p. 33), o qual constatou que, “o custo com pessoal das universidades federais, tem consumido a quase totalidade dos recursos aportados pelo Tesouro, comprometendo o montante direcionado a outros custeios e capital”. Em decorrência dos resultados obtidos nesse estudo, sobre o custo com pessoal e encargos, constata que, nessa instituição estudada, o custo com pessoal também representa o maior custo da instituição que consome grande parte do orçamento do *Campus*.

Os dados foram apresentados de forma resumida no gráfico a seguir, o qual demonstra o custo com pessoal e encargos, sendo considerada como um custo fixo, correspondendo a 85% dos custos do IFTO – *Campus* Porto Nacional.

Gráfico 1 - Composição dos Custos Gerais do IFTO - Campus Porto Nacional



Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Os demais custos do Instituto representam minoria, quando comparados com o de pessoal e encargos, porém é notável que mais 7% (sete por cento) do custo total, também está diretamente relacionado a custo com pessoal, já que parte do recurso está direcionado a pagamento do serviço prestado por terceirizados.

4.2. Custeio Geral do IFTO – *Campus* Porto Nacional por meio de uma premissa baseada em Atividades

Na tabela 2 a seguir é demonstrado o custo das atividades de apoio a administração do *Campus*, organizadas de acordo com as atividades com os custos mais elevados do IFTO – *Campus* Porto Nacional.

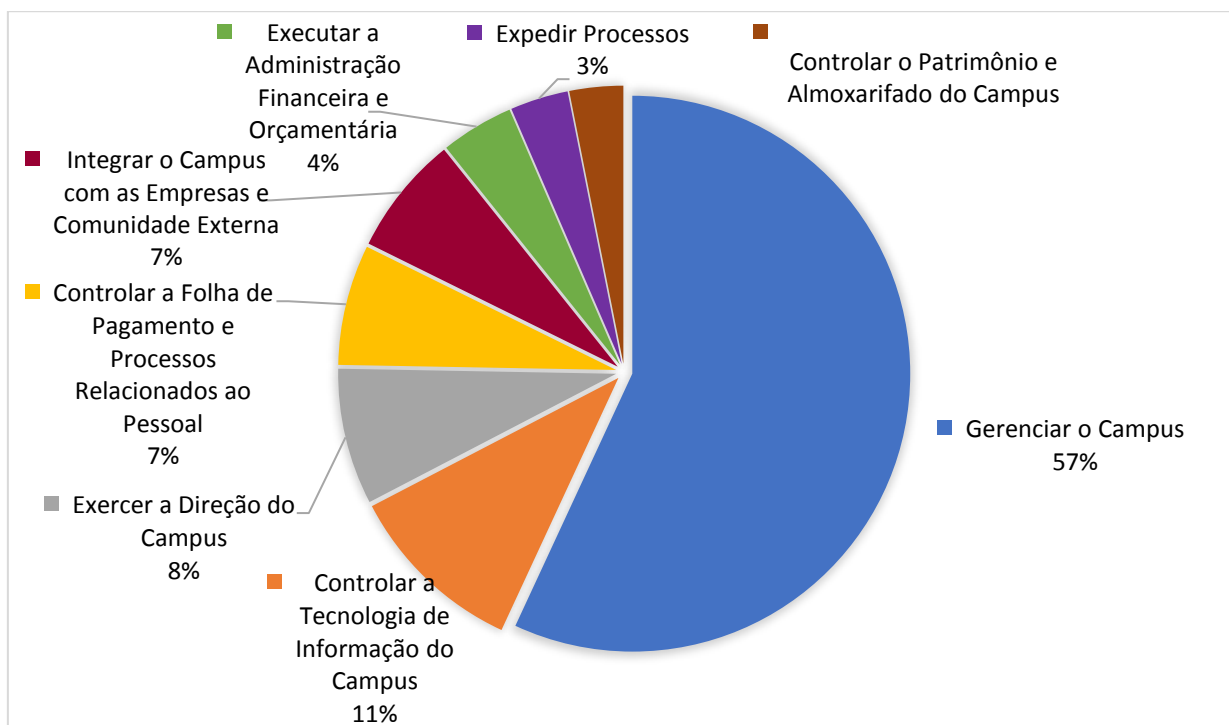
Tabela 2 – Custo por Atividades de Apoio e Administração do IFTO - Campus Porto Nacional

Atividades de Apoio	Pessoal	Outros Custos	Total dos Custos	AV%
Gerenciar o <i>Campus</i>	243.209	1.220.015	1.463.224	56,9
Controlar a Tecnologia de Informação do <i>Campus</i>	233.259	35.459	268.718	10,5
Exercer a Direção do <i>Campus</i>	198.364	5.375	203.740	7,9
Controlar a Folha de Pagamento e Processos Relacionados ao Pessoal	177.554	2.693	180.247	7,0
Integrar o <i>Campus</i> com as Empresas e Comunidade Externa	164.721	14.099	178.820	7,0
Executar a Administração Financeira e Orçamentária	106.390	2.693	109.083	4,2
Expedir Processos	85.478	1.346	86.824	3,4
Controlar o Patrimônio e Almojarifado do <i>Campus</i>	72.888	7.406	80.294	3,1
Total das Atividades de Apoio e Administração do <i>Campus</i>	1.281.863	1.289.087	2.570.950	100

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

O gráfico a seguir, apresenta o que já foi demonstrado na tabela 2, constatando que a atividade de gerenciar o *Campus* constitui 57% dos custos das atividades de apoio a administração, isso ocorre devido à dificuldade de se rastrear certos valores. Restando 43% dos custos para as demais atividades de apoio a administração.

Gráfico 2- Composição dos Custos das Atividades de Apoio e Administração do IFTO - Campus Porto Nacional



Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Os custos das atividades primárias, foram representadas na tabela 3, as atividades primárias são as que estão diretamente relacionadas ao ensino, ou seja, são as que estão propriamente conectadas ao objetivo maior da instituição. O IFTO – Campus Porto Nacional, oferta cursos em nível Técnico Integrado ao Ensino Médio, Subsequente e Superior.

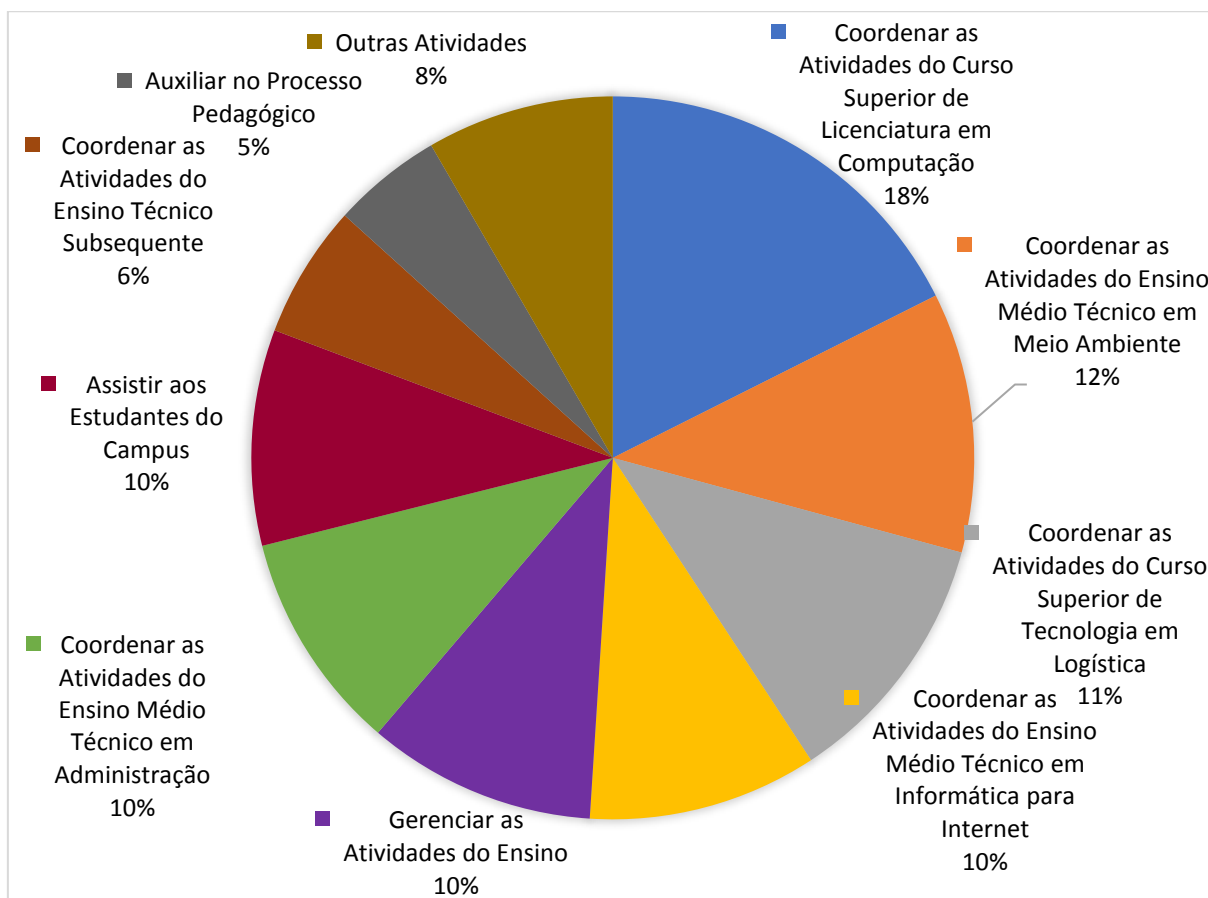
Tabela 3 - Custo por Atividades Primárias do IFTO - *Campus* Porto Nacional

Atividades Primárias	Pessoal	Outros Custos	Total dos Custos	AV%
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação	1.970.133	29.680	1.999.814	17,6
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	1.304.328	17.995	1.322.323	11,6
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Tecnologia em Logística	1.290.514	21.688	1.312.201	11,5
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	1.140.200	25.835	1.166.035	10,3
Gerenciar as Atividades do Ensino	1.128.499	35.470	1.163.969	10,2
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Administração	1.092.790	25.294	1.118.084	9,8
Assistir aos Estudantes do <i>Campus</i>	619.945	477.645	1.097.590	9,7
Coordenar as Atividades do Ensino Técnico Subsequente	668.619	9.061	677.680	6,0
Auxiliar no Processo Pedagógico	555.214	4.171	559.385	4,9
Controlar o Acervo e Empréstimo de Livros	441.013	34.111	475.124	4,2
Emitir e Registrar Diplomas	297.547	5.375	302.922	2,7
Coordenar as Atividades Laboratoriais do <i>Campus</i>	58.842	115.717	174.559	1,5
Total das Atividades Relacionadas ao Ensino do <i>Campus</i>	10.567.645	802.043	11.369.688	100

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

No gráfico 3, está demonstrando, de forma clara, os custos das atividades primárias do Instituto. Observou-se que a atividade de Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação constitui 18% dos custos primários, isso ocorre porque o curso que representa essa atividade é de maior duração (8 semestres), sendo assim, os custos são mais elevados, tais como os custos com docentes e maiores quantidades de salas de aulas.

Gráfico 3 - Composição dos Custos por Atividades Primárias do IFTO - Campus Porto Nacional



Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Para melhor percepção dos custos do Instituto, unificou-se os custos das atividades de apoio a administração e as atividades de apoio ao ensino, o que é demonstrado na tabela 4 a seguir:

Através da tabela 4 foi possível identificar que o custo para se gerenciar o *Campus* representa uma das maiores partes desse montante cerca de 10,5%, ficando atrás apenas do custo para Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação, custa cerca de 14,3% dos custos gerais do Instituto.

As informações da tabela 4 foram resumidas e representadas no gráfico 4, sendo possível constatar que os maiores custos do *Campus* estão direcionados para manter o objetivo maior da instituição, a de ensino, uns dos fatores do alto custo com ensino é derivado dos custos com docentes.

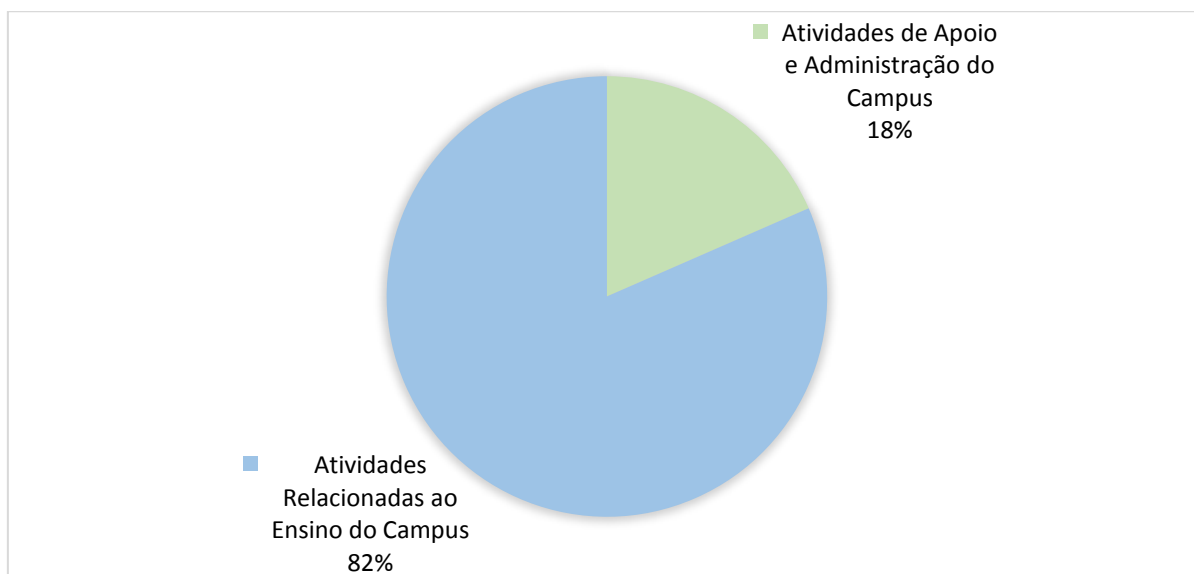
Tabela 4 - Custo Geral do IFTO - Campus Porto Nacional - Segregado por Atividade

Atividades de Apoio	Total dos Custos	AV%
Gerenciar o <i>Campus</i>	1.463.224	10,5
Controlar a Tecnologia de Informação do <i>Campus</i>	268.718	1,9
Exercer a Direção do <i>Campus</i>	203.740	1,5
Controlar a Folha de Pagamento e Processos Relacionados ao Pessoal	180.247	1,3
Integrar o <i>Campus</i> com as Empresas e Comunidade Externa	178.820	1,3
Executar a Administração Financeira e Orçamentária	109.083	0,8
Expedir Processos	86.824	0,6
Controlar o Patrimônio e Almoxarifado do <i>Campus</i>	80.294	0,6
Subtotal das Atividades de Apoio e Administração do <i>Campus</i>	2.570.950	18,4
Atividades Primárias	Total dos Custos	AV%
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação	1.999.814	14,3
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	1.322.323	9,5
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Tecnologia em Logística	1.312.201	9,4
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	1.166.035	8,4
Gerenciar as Atividades do Ensino	1.163.969	8,3
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Administração	1.118.084	8,0
Assistir aos Estudantes do <i>Campus</i>	1.097.590	7,9
Coordenar as Atividades do Ensino Técnico Subsequente	677.680	4,9
Auxiliar no Processo Pedagógico	559.385	4,0
Controlar o Acervo e Empréstimo de Livros	475.124	3,4
Emitir e Registrar Diplomas	302.922	2,2
Coordenar as Atividades Laboratoriais do <i>Campus</i>	174.559	1,3
Subtotal das Atividades Relacionadas ao Ensino do <i>Campus</i>	11.369.688	81,6
		-
TOTAL GERAL	13.940.637	100

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Para Peter *et al* (2003 p.7), quando se compara os custos das atividades de apoio a administração com as atividades que estão diretamente relacionadas com o ensino, poderão ser sugeridas mudanças que podem contribuir ainda mais para melhorar a efetividade da organização.

Gráfico 4 - Comparação dos Custos relacionados a Atividade de Ensino X Atividade de Apoio



Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Na tabela 5 a seguir, fracionou os custos por aluno de acordo com os gastos das atividades relacionadas aos cursos, dividindo-as pela quantidade de alunos matriculados para se chegar ao custo médio do aluno por atividades do ano de 2017. Ressalta-se que este primeiro cálculo não leva em consideração as demais atividades, mas somente a atividade específica do curso em questão.

Cordeiro e Alves (2016), considera o número de alunos matriculados como um direcionador dos custos das atividades dos cursos de graduação, nas Instituições federais de ensino superior, o que para ele, pode possibilitar transformar o montante de custos dos cursos em um indicador comparável entre cursos: o custo do aluno.

Tabela 5 - Custo por Alunos das Atividades Primárias Relacionadas aos Cursos Oferecidos Pelo Campus Porto Nacional

Atividades Primárias Relacionadas aos Cursos	Custo das Atividades	Matrículas	Custo Médio das Atividades
Coordenar as Atividades do Ensino Técnico Subsequente	677.680	58	11.786
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	1.322.323	117	11.350
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	1.166.035	104	11.212
Coordenar as Atividades do Ensino Médio Técnico em Administração	1.118.084	112	9.983
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Licenciatura em Computação	1.999.814	224	8.948
Coordenar as Atividades do Curso Superior de Tecnologia em Logística	1.312.201	227	5.793
Total	7.596.138	840	9.043

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

Ainda sobre a tabela 5, observou-se que, quanto menor a quantidade de alunos matriculado em um curso maior será o custo do curso para a instituição, dificultando assim a viabilidade do curso.

A tabela 6 apresenta as matrículas realizadas no ano de 2017 por curso e o cálculo do custo médio mensal e anual do estudante do IFTO – Campus Porto Nacional. Considerando uma média de 840 matrículas ao longo de 2017 tem-se um custo médio mensal por estudante de R\$ 1.383 e um custo médio anual por estudante de R\$ 16.596.

Tabela 6 - Custo Por Aluno – Geral do IFTO – Campus Porto Nacional

Nº de Matrículas	2017/1	2017/2	Média	AV%
Curso Superior de Tecnologia em Logística	217	236	227	27,0
Curso Superior de Licenciatura em Computação	221	226	224	26,6
Curso Ensino Médio Técnico em Meio Ambiente	118	115	117	13,9
Curso Técnico Ensino Médio Administração	113	111	112	13,3
Curso Ensino Médio Técnico em Informática para Internet	104	104	104	12,4
Curso Ensino Técnico Subsequente em Informática	37	30	34	4,0
Curso Ensino Técnico Subsequente em Vendas	19	29	24	2,9
Total de Matrículas	829	851	840	100%
Custo Médio Mensal do Estudante			1.383	0,01
Custo Médio Anual do Estudante			16.596	0,12
Custo Total do Ano			13.940.637	100%

Fonte: IFTO - *Campus* Porto Nacional – TO, com elaboração dos autores (2018).

O custo por aluno geral que está representado na tabela 6, na qual também demonstra a porcentagem de alunos por curso, evidenciando que o curso de tecnologia em logística é o curso com o maior quantitativo de alunos matriculados no ano e conseqüentemente, como mostrado na tabela 5, possui o menor custo médio das atividades por aluno. Enquanto os cursos técnicos subsequentes possuem os menores quantitativos de alunos matriculados e conseqüentemente o maior custo médio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da aplicação do modelo de gestão de custo no IFTO – *Campus* Porto Nacional -TO, pode se identificar todos os custos necessários para se manter o Instituto. Além de classificar os custos das principais atividades do *Campus*, sendo que todo o processo de rateio foi realizado utilizando como premissa o modelo de gestão de custo baseado em atividade – ABC.

A relevância desta análise de custo, embora seja localizada apenas no IFTO – *Campus* Porto Nacional, visa evidenciar a aplicação necessária de recurso para se manter uma Instituição de ensino com pouco mais de 8 anos de existência.

O método de custeio aplicado, teve como premissa o Custeio Baseado em Atividades (ABC) conhecida também como (*activity-based costing*), embora tenha sido desenvolvida para a aplicação em indústrias, pode ser replicada para outros setores da economia, tais como o de serviços. Adicionalmente é obviamente necessário se atentar para modificações conceituais, por exemplo a lei denomina que os gastos públicos são considerados “despesas”, contudo para a aplicação de um método de custeio essas “despesas” são consideradas custos para todos os efeitos gerenciais práticos. Isso já foi constatado por alguns autores, tais como, na concepção de Peter et al. (2003), que considerando o Custeio baseado em Atividades o mais adequado para o caso de apuração de custos nas IFES (Instituições Federais de Ensino Superior), isso devido as suas peculiaridades tais como, a grande diversidade de produtos/serviços e a elevada estrutura de custos fixos. Também constatado por Martins (2003) como sendo o Custeio ABC a arte da escolha dos direcionadores de custos, que são os fatores que determinam a ocorrência de uma determinada atividade.

No processo de coletas dos dados para atingir os objetivos deste estudo foram encontradas algumas restrições nos departamentos, tendo assim dificuldades para suprir o sistema de apuração dos custos. As restrições encontradas dizem respeito a falta de sistemas gerenciais de controle de alguns departamentos, bem como a dificuldade em obter alguma informação essencial, o que veio a dificultar o estabelecimento de indicadores de rastreamento, devido à ausência ou dificuldade de obter os dados. Recomenda-se a adoção de outros sistemas de controle gerenciais, para que a Instituição de Ensino disponha de dados futuros para mensuração de suas atividades, contribuindo para uma melhor análise futura.

Através dos resultados alcançados pode-se desenvolver comparações entre as atividades de apoio a administração e as atividades relacionadas ao ensino, o custo anual por alunos matriculados e custo por alunos das atividades primárias relacionadas aos cursos oferecidos, possibilitando uma perspectiva maior dos custos do IFTO – *Campus* Porto Nacional. Constatou-se que cerca de 85% dos custos são referentes a folha de pagamentos dos servidores. Adicionalmente foi identificado que somente 18,4% dos recursos são alocados em atividades de apoio, enquanto 81,6% dos recursos são destinados a atividades primárias da instituição. O que é um fator positivo tendo em vista que a maior parte do esforço do Campus é destinado a atividade de Ensino.

Em outra análise realizada, embora sem considerar todos os custos devido à restrição da metodologia adotada, foi identificado que o custo médio por aluno matrícula nos Cursos do Ensino Técnico Subsequente possui o maior valor (R\$ 11.786) enquanto o Curso Superior de Tecnologia em Logística contou com o menor valor médio (R\$ 5.793). Fatores relativos ao baixo número de matrícula e duração do curso influenciam estes valores, pois quanto menor a quantidade de alunos matriculado em um curso maior será o custo do curso para a instituição. Por fim, o custo anual médio do aluno matriculado no Campus Porto Nacional consiste no valor de R\$ 16.596.

Espera-se que por meio dos resultados obtidos, possam ser utilizados pelo IFTO – *Campus* Porto Nacional, como por exemplo: ampliar ou eliminar determinados projetos ou cursos, aumentar ou diminuir vagas dos cursos ofertados por esta Instituição, melhorar a eficiência e eficácia tanto das atividades relacionadas ao ensino como as de apoio a administração da Instituição, e principalmente no processo de melhoria de alocação dos recursos orçamentários desta Instituição.

Todavia, apesar dos esforços para uma maior exatidão das informações obtidas através da aplicação do sistema de apuração dos custos, por meio do método ABC, acredita-se que novos estudos podem ser feitos tanto para aumentar a exatidão das informações já obtidas como para servir de comparações anuais desta mesma instituição.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ARAÚJO, C. A. de., CARNEIRO, A. f., SANTANA, A. F. B. Sistemas de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 20, n.2, p. 66 - p. 84, maio/dez., 2015.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. . **Contabilidade pública: da teoria à prática**. – São Paulo: Saraiva, 2004

BALEIRO, A. **Uma Introdução À Ciência Das Finanças**. 14ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 1984.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Seção 1, p. 1-4. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm >. Acesso em: 14 dez. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentaria e dá outras providências de 1964. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 17 Maç. 1964. 143º da Independência e 76º da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320compilado.htm >. Acesso em: 14 dez. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. LEI Nº 11.892, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, 29 de dezembro de 2008; 187º da Independência e 120º da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2008/Lei/L11892.htm >. Acesso em: 04 fev. 2019.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, S.A.. **curso básico de contabilidade de custos** – 5. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

CRESWELL; John W. **PROJETO DE PESQUISA: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto** / tradução Luciana de Oliveira da Rocha. - 2. ed. - Porto Alegre: Artmed,2007.

CORDEIRO, J. F.; ALVES, T.. Proposta de Modelo de Análise de Custos para Cursos de Graduação da área de Ciências Sociais Aplicadas em IFES. In: Congresso Brasileiro de Custos, XXIII, 2016: *Anais* – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

DANTAS, José M. M. **Um Modelo De Custo Aplicado Ao Setor Público Sob A Visão Da Accountability**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade De Brasília – UnB/UFPB/UFRN Programa Multiinstitucional e Inter-Regional De Pós-Graduação Em Ciências. Brasília, DF, 2013. 184 p.

DUTRA, R. **Custo: uma abordagem prática**. 5.Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ELLER, R. Análise crítica do ABC sob a ótica de diferentes visões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p.79-86, Nov./Dez 2000.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IFTO- PPC- **Projeto Pedagógico do Curso Superior de Tecnologia em Logística**. 2010. Disponível em: <http://portal.ifto.edu.br/porto/Campus-porto/cursos/graduacao/tecnologico/ppc-logistica-Campus-porto.pdf/view> acessado em 19 de dez. de 2017.

JUNIOR, Fernando T. C. **Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB)**. 2016. 115f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Administrativas. Programa de Pós-graduação em Gestão Pública. NATAL – RN MARÇO/2016.

KOHAMA, Heilio. **CONTABILIDADE PÚBLICA: teoria e prática.** – 9. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar.** Produção, v. 23, p. 595-608, 2013.

LIMA, A. **Contabilidade de Custo para Concursos.** Rio de Janeiro: Forense São Paulo; Método, 2010.

LIMA, W. P. gestão de custos na administração pública: **uma contribuição de um modelo conceitual de um sistema de custo para a justiça federal de Sergipe.** - 2006. 120 f. dissertação (mestrado em gestão pública) – universidade federal de Pernambuco. CCSA administração, recife, 2006.

LOVATO, E. L. **sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal.** - 2015. 138 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública, Curitiba, 2015.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamento De Metodologia Científica.** – 7. Ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custo.** – 10.ed. – São Paulo: atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9 ed. São Paulo: 2003.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro.** 27^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MERCHEDE, A.; MOREIRA, F. **Custo e Formação de Preço para Instituições de Ensino:** tributo e análise de investimento. São Paulo; Atlas, 2011.

Ministério da Educação Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. **Acordo de Metas e Compromissos dos Institutos Federais.** Brasília; julho de 2010. Disponível

em:<<http://apps.ifto.edu.br/pdi/docs/5.%20Documentos/5.1.%20Legisla%C3%A7%C3%A3o/Acordo%20de%20Metas%20e%20Compromissos%20MEC%20-%20IFTO%202013-2016.pdf>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio baseado em atividades**. 2ª Edição – São Paulo: Atlas, 2012.

NEVES, S.; VICECONTI, P. **Contabilidade de Custo**. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

OLIVEIRA, E. K.; FERREIRA, F. S. O Sistema de Custeio ABC como Ferramenta de Gestão Empresarial: um estudo de caso da Ouricar Veículos de Ourinhos/SP. **Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas**, n.1, junho/2006. Disponível em: <http://www.faes0.edu.br/horusjr/indexano1_arquivos/page541.htm>. Acesso em 05 de dezem. 2017

PESSOA, M. N. MONTEIRO **GESTÃO DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS – UM MODELO FUNDAMENTADO NO BALANCED SCORECARD**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal De Santa Catarina Programa De Pós-Graduação Em Engenharia De Produção. Florianópolis, julho de 2000. 291 p.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. **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.

PESCITELLI, R. B.; *et al.* **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, W. Sistema de informações de custos do governo federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: CONGRESSO CONSAD de gestão pública. IV , 2011: *Anais* – Brasília – DF, Brasil, 16 a 25 de maio de 2011.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à união e aos estados, distrito federal e municípios. 5.ed. Brasília: STN, Subsecretaria de Contabilidade Pública; Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

SILVA, Elizabete R. S ; *et al*, Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: Congresso Brasileiro de Custos, XXIII, 2016: *Anais* – Porto de Galinhas, PE, Brasil, 16 a 18 de novembro de 2016.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas**: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. São Paulo:Atlas, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. – São Paulo: Atlas 2005.

WIEMER A. P. M.; RIBEIRO D. C.. Custos no serviço público. In: Congresso USP Controladoria e contabilidade. 4º, 2004: *Anais* – São Paulo – SP, Brasil, 7 e 8 de outubro de 2004.

ZUCATTO, L C; *et al* Proposição de indicadores de desempenho na gestão pública. In: Congresso Brasileiro de Custos, XV, 2008: *Anais* – Curitiba - PR, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2008.