



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM
REDE NACIONAL – PROFIAP

DEOCLÉCIO JORGE GONCALVES FILHO

MODELO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS APLICADO AO MÉTODO ABC PARA
O ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS

**MODELO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS APLICADO AO MÉTODO ABC PARA
O ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS**

DEOCLÉCIO JORGE GONÇALVES FILHO

Dissertação de Mestrado submetida ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP), da Universidade Federal de Sergipe para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientadora: Profa. Dra. Rosângela Sarmento Silva

Coorientador: Prof. Dr. Kleber Fernandes de Oliveira

**FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**

G635m Gonçalves Filho, Deoclécio Jorge
Modelo de composição de custos aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS / Deoclécio Jorge Gonçalves Filho ; orientadora Rosângela Sarmento Silva. – São Cristóvão, SE, 2024.
95 f. : il.

Dissertação (mestrado profissional em Administração Pública em Rede Nacional) – Universidade Federal de Sergipe, 2024.

1. Administração pública. 2. Universidades e faculdades – Custos – Sergipe. 3. Custeio baseado em atividades. I. Universidade Federal de Sergipe (Campus de Itabaiana) – Custos – Estudo de casos. II. Silva, Rosângela Sarmento, orient. III. Título.

CDU 35.073.52:378.4(813.7)

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ATA DA DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO FINAL

Aos vinte e oito dias de junho de dois mil e vinte e quatro foi realizada através de apresentação on-line a Banca da Defesa da Dissertação de Mestrado Profissional do discente **Deoclécio Jorge Gonçalves Filho, Matrícula: 202211009139** com o título do trabalho de conclusão final: **MODELO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTO APLICADO AO MÉTODO ABC PARA O ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS**. A banca foi composta pelos seguintes membros: **Rosângela Sarmento Silva (Presidente/Orientadora)**, **Kleber Fernandes de Oliveira (coorientador)**, **Antonio Vinicius Silva Caldas (PROFIAP/UFS)**, **Rafael Martins Noriller (PPGAgronegócios/UFGD)** e **Pablo Luiz Martins (PROFIAP/UFSJ)**. Após a apresentação, foi passada a palavra à banca que arguiu o discente e o mesmo respondeu aos questionamentos. A presidente e orientadora fez as considerações e em seguida a banca examinadora deliberou pela **APROVAÇÃO** do aluno.

Cidade Universitária Prof. José Aloísio de Campos, São Cristóvão - SE, 28 de junho de 2024.

Documento assinado digitalmente
 **ROSANGELA SARMENTO SILVA**
Data: 28/06/2024 10:26:27-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profª.Dra. Rosângela Sarmento da Silva
(Presidente/Orientadora)

Documento assinado digitalmente
 **ANTONIO VINICIUS SILVA CALDAS**
Data: 04/07/2024 11:51:46-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Antonio Vinicius Silva Caldas
(PROFIAP/UFS)

Documento assinado digitalmente
 **PABLO LUIZ MARTINS**
Data: 04/07/2024 11:03:23-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Pablo Luiz Martins
(PROFIAP/UFSJ)

Documento assinado digitalmente
 **KLEBER FERNANDES DE OLIVEIRA**
Data: 01/07/2024 09:59:10-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Kleber Fernandes de Oliveira
(coorientador/PROFIAP/UFS)

Documento assinado digitalmente
 **RAFAEL MARTINS NORILLER**
Data: 01/07/2024 14:28:29-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Rafael Martins Noriller
(PPGAgronegócios/UFGD)

Documento assinado digitalmente
 **DEOCLÉCIO JORGE GONÇALVES FILHO**
Data: 01/07/2024 11:25:34-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Deoclécio Jorge Gonçalves Filho
(Discente/PROFIAP/UFS)

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a minha filha Liz, fonte de
toda a minha inspiração e felicidade.

São Cristóvão-SE
2024

AGRADECIMENTO

A Deus, por me conceder forças e a oportunidade de enfrentar mais este desafio com fé e determinação.

À minha filha, Liz, que é a fonte de toda a felicidade e motivação da minha vida.

À minha família, especialmente à minha esposa Luciana, pelo apoio, paciência e incentivo constantes para que eu pudesse concluir este mestrado. À minha mãe, pelas orações, e às minhas irmãs, pelo exemplo inspirador de como os estudos podem transformar vidas.

Ao meu pai (in memoriam) e ao meu irmão (in memoriam), cuja presença sinto a cada passo, mesmo não estando fisicamente comigo. A influência e o amor deles me acompanham em tudo o que faço.

Aos colegas da Proplan, em especial Ulysses, Eloisa e Wilas, pela paciência, pelo companheirismo e pela alegria compartilhada, mesmo nos momentos mais desafiadores. A jornada foi menos árdua graças a vocês.

À professora Rosângela, minha profunda gratidão por ser peça fundamental na conclusão deste mestrado. Muito obrigado por toda a orientação e apoio ao longo dessa caminhada, com muito carinho e admiração.

Ao professor Kleber, meu sincero agradecimento por acreditar em mim antes mesmo que eu acreditasse em minha própria capacidade. Seu incentivo foi decisivo.

Ao colega Abel, pela parceria, pela troca de experiências e pelo apoio mútuo ao superarmos juntos os desafios desse mestrado.

Aos professores e colegas da turma 2022/1 do Profiap, com destaque para Elisângela, cuja dedicação e competência são admiráveis. Nunca será demais dizer: você é demais.

MODELO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS APLICADO AO MÉTODO ABC PARA O ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS

COST COMPOSITION MODEL APPLIED TO THE ABC METHOD FOR HIGHER EDUCATION ON THE ITABAIANA CAMPUS OF UFS.

RESUMO

Objetivo: Esse trabalho teve como objetivo propor um Modelo de Composição de Custos aplicado ao ABC para o ensino superior do Campus Prof. Alberto Carvalho (Campus Itabaiana).

Metodologia: A metodologia apresentada do ponto de vista ontológico, se mostra como indutiva, ou seja, do particular, o Campus Itabaiana, para a generalização, outros campi que compõem a UFS. Será um estudo de caso único, com abordagem qualitativa, por meio de dados secundários, de cunho descrito e exploratório.

Principais Resultados: Os resultados encontrados permitem observar o verdadeiro custo apresentados pelo Campus Itabaiana, mostrando as principais despesas que incidem no Campus. **Relevância e Originalidade:** Conhecer os principais custos que incidem sobre o campus, de forma clara e simplificada utilizando o Método de Apropriação de Custos ABC (Custeio Baseado em Atividades) Nakagawa (2001), nos custos indiretos mostrando de que forma eles são consumidos em relação as atividades desempenhadas pelos departamentos. **Contribuições sociais e de gestão:** As contribuições desse trabalho se destacam na melhoria da gestão, com o maior conhecimento dos custos relativos à instituição e conseqüentemente menor desperdício de recursos adquiridos da sociedade para uma melhor educação e futuro do país.

Palavras-Chave: Nova Gestão Pública; Custos; Sistema de Informação de Custos; Modelo de Composição de Custos. Método de apropriação de custos (ABC).

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Modelo Idealizado da Pesquisa.....	20
Figura 2 - Custo Baseado em Atividades	26
Figura 3 - Leis, Decretos, Normas e Resoluções.....	28
Figura 4 - Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal.....	31
Figura 5 – Fórmula do Aluno Equivalente	34
Figura 6 - Projeto.....	42
Figura 7 - Modelos Analisados.....	44
Figura 8 - Demonstração dos Custos Indiretos.....	45
Figura 9 - Modelos Abordados	53
Figura 10 - Resultados dos Modelos	56
Figura 11 - Orçamento Aplicado aos IFES.....	57
Figura 12 - Matriz OCC (Orçamento e Outros Custeios e Capital)	58
Figura 13 - Modelo de Composição de Custos Aplicado ao ABC para Ensino Superior do Campus Itabaiana-UFS.....	61

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conceitos Segundo NBC T 16.11	23
Quadro 2 - Conceitos Segundo NBCT 34.21	29
Quadro 3 - Sistemas de Custos no Governo Federal	30
Quadro 4 - Coleta de Dados e Resultados Esperados.....	37
Quadro 5 - Direcionadores de Custo e Atividade	39
Quadro 6 - Categorias e Elementos de Análise	39
Quadro 7 - Protocolo de Estudo de Caso.....	40
Quadro 8 - Validades e Confiabilidade.....	41
Quadro 9 - Campus Itabaiana, Ano Base 2022.....	43
Quadro 10 - Rateamento das Despesas Indiretas/Método ABC	46
Quadro 11 - Fórmulas e Justificativa.....	47
Quadro 12 - Modelo Proposto De Composição De Custos Para O Campus Itabaiana	62

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos Indiretos e Seus Rateios Pelo Modelo ABC	48
Tabela 2 - Custo por Departamento do Campus Itabaiana	50
Tabela 3 - Custo Total Anual do Campus Itabaiana	51
Tabela 4 - Cálculo dos Custos pelo Aluno Equivalente (TCU/MEC/SESU)	54
Tabela 5 - Cálculo dos Custos pelo Aluno Equivalente (UFS/2022)	55
Tabela 6 - Cálculo dos Custos - pelo Modelo Proposto (ABC)	55
Tabela 7 - Matriz OCC e Resultados	59
Tabela 8 - Operacionalização Do Modelo De Custos Proposto Para Campus Itabaiana	66

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado por Atividade
ANDIFES	Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior
CF	Constituição Federal
CAE	Custo Corrente por Aluno Equivalente
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
HEFCE	Higher Education Founding Council For England
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
MEC	Ministério da Educação e Cultura
MIC	Manuel de Informações de Custos do Governo Federal
NAP	Nova Administração Pública
NBC TSP	Normas Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T 16.11	Norma Brasileira de Contabilidade 16 de 2011
NBC TSP 34.21	Norma Brasileira de Contabilidade 34 de 2021
NGP	Nova Gestão Pública
OCC	Matriz de Orçamento de Outros Custeios e Capital
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
1.1. JUSTIFICATIVA.....	16
1.2. PROBLEMÁTICA.....	18
1.3. OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS	18
1.4. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	19
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	21
2.1. NOVA GESTÃO PÚBLICA	21
2.2. CUSTO.....	23
2.3. SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO.....	27
3. METODOLOGIA.....	35
3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA	35
3.2. CASO SELECIONADO E UNIDADE DE ANÁLISE	36
3.3. COLETA DE DADOS E INSTRUMENTO DA PESQUISA	36
3.4. MÉTODO DE TRATAMENTO DOS DADOS (EXPLORATÓRIA/ DESCRITIVA)	38
3.5. CATEGORIAS E ELEMENTOS DE ANÁLISE	39
3.6. PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO.....	40
3.7. CRITÉRIOS DE VALIDADE E CONFIABILIDADE	41
3.8. MODELO TEÓRICO-EMPÍRICO DA PESQUISA	41
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	43
4.1. COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DO CAMPUS ITABAIANA, APLICADO AO MÉTODO ABC	45
4.2. CUSTO POR DEPARTAMENTO DO CAMPUS ITABAIANA.....	49
4.3. CUSTO TOTAL DO CAMPUS ITABAIANA	51
4.4. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS FÓRMULAS DO ALUNO EQUIVALENTE COM BASE NA FÓRMULA DO TCU COM O MODELO PROPOSTO.....	52
4.5. ANÁLISE COMPARATIVA OCC COM O MODELOS PROPOSTO	57
4.6. MODELO PROPOSTO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS PARA O CAMPUS ITABAIANA	60
4.7. PROPOSIÇÃO DO PRODUTO TÉCNICO, EM FORMA DE BI, QUE POSSA ILUSTRAR A COMPOSIÇÃO DE CUSTOS PARA O ENSINO SUPERIOR DO	

CAMPUS ITABAIANA DA UFS.....	67
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
REFERÊNCIAS	70
APÊNDICE A - CARTA RESPOSTA AOS MEMBROS DA BANCA	78
APÊNDICE B – PRODUTO TÉCNICO TECNOLÓGICO	83
APÊNDICE C - CARTA DE APRESENTAÇÃO DO REITOR PARA ACESSAR OS DADOS.....	95

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública, a partir da década de 1970, passou a atuar com um novo modelo Gestão Pública, chamado “Nova Administração Pública (NAP)” ou “Nova Gestão Pública”, defendia primordialmente a eficiência institucional, além de inserir critérios de mensuração de performance administrativa (FERNÁNDEZ-GUTIÉRREZ e WALLE, 2018).

Essa eficiência pode ser apresentada de várias formas, de conceito mais tradicional, como afirma Matias-Pereira (2012), tido como método para uma instituição alcançar um objetivo previamente definido, ou ainda como afirma Mattos e Terra (2015) destaca que, a eficiência é medida entre o que realmente foi alcançado e o que poderia ter sido, tendo como parâmetro os desafios semelhantes.

Portanto, os modelos Patrimonialista e Burocrático não mais eram suficientes para atender os anseios da sociedade, principalmente após a busca constante da eficiência pelo Estado. Conforme afirmam diversos autores (MATIAS-PEREIRA, 2012; MORENO-ENGUIX; LORENTE-BAYIONA; GRAS-GIL, 2019), que a eficiência institucional, concebida a partir de uma análise sistêmica, resulta de um processo de aprimoramento da gestão pública, que já passou por modelos patrimonialistas, evoluiu para uma concepção burocrática, mas que historicamente pecou em atender com qualidade e economia de recursos à sociedade (MATIAS-PEREIRA, 2012; MORENO-ENGUIX; LORENTE-BAYIONA; GRAS-GIL, 2019).

A própria Administração Pública no Brasil vem recorrendo a diversas ferramentas que possam auxiliar a tomada de decisão dos gestores públicos. Segundo Costa, Raupp e Dias (2017), o pensamento era aproximar as melhorias de controle na gestão pública, aplicando técnicas já usadas na administração privada, como o sistema de custos. Seja pela obrigatoriedade de se cumprir o artigo 37 da CF de 1988, onde, além dos Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade, houve a inclusão pela E.C. 19/98 (BRASIL, 1998) do princípio da Eficiência, seja pelo maior interesse dos órgãos de controle como TCU e CGU.

Essas transformações também afetaram as Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras, cujos recursos passaram a se destinar à ampliação da oferta de vagas e manutenção da qualidade de ensino, aliados à gestão econômica de recursos. De outra forma, Førsund (2017) destaca que, quanto maior for o alcance da população na transformação

do ser humano pela formação acadêmica, maior será a eficiência nas instituições de ensino, inclusive com a economia de recursos públicos.

Porém, a aplicação dessa modalidade vem trazendo desafios cada vez maiores para os Gestores Públicos, pois passaram a ser exigidas decisões aprofundadas em conhecimentos de gestão sem desprezar a legislação vigente.

Para isso, é necessário que o administrador público se utilize de ferramentas que vão auxiliá-lo na tomada de decisão. Neste contexto, para se obter uma gestão pública eficiente, sugere-se que ferramentas gerenciais, como, por exemplo, a contabilidade de custos, sejam implementadas, já que os resultados obtidos servirão também para medir o desempenho das atividades e dos serviços públicos realizados (SOTHE, 2012). Conforme explicam Blonski *et al.* (2017), na NGP, a utilização de ferramentas gerenciais é indispensável para melhorar a eficiência.

Esta percepção se torna maior quando o órgão analisado tem peculiaridades de uma Universidade Pública. Em especial, como afirmam Magalhães *et al.* (2010, p. 640), “as universidades federais são complexas e apresentam enorme diversidade quanto às atividades que desenvolvem”, e apesar disto, todas abordam as mesmas atividades, ou seja, ensino, pesquisa e extensão.

Para se ter uma ideia dessa complexidade, no ano de 2022, no qual a pesquisa faz referência, a Universidade Federal de Sergipe tinha 24.479 alunos, distribuídos em 6 *Campi* (São Cristóvão, Itabaiana, Lagarto, Aracaju, Laranjeiras e Nossa Senhora da Glória), contando com 1.533 professores efetivos, 1.407 técnicos administrativos além de 349 colaboradores terceirizados em todos os *campi*.

No caso específico do objeto de estudo desse trabalho, o Campus Professor Alberto Carvalho (Campus Itabaiana), possui 1.845 alunos, 118 professores efetivos, 35 técnicos administrativos e 15 colaboradores terceirizados, distribuídos em 10 cursos (UFS, 2023). Importante salientar que a quantidade de alunos, leva em consideração os dois períodos letivos.

Portanto, diante da complexidade que envolve toda a comunidade acadêmica e a necessidade de se conhecer mais profundamente onde os recursos estão sendo consumidos, faz-se necessário um Modelo de Composição de Custos que traga maior transparência em seus gastos embasando assim os gestores para uma melhor tomada de decisão.

1.1. JUSTIFICATIVA

Diante das dificuldades encontradas pelos Gestores Públicos na tomada de decisão e a obrigatoriedade de utilizar informações de custo na Administração Pública, conforme demonstrada na Lei 4.320 (BRASIL, 1964), estatui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos públicos, nasceu a ideia de elaborar um Modelo de Composição de Custos que levasse em consideração as principais variáveis que os administradores públicos se deparam rotineiramente nas Universidades Públicas.

A Gestão de Custos surge como matéria indispensável nesse aspecto. Nesse sentido, Cordeiro e Alves (2016) afirmam que fazer uso estratégico da análise de custos é essencial para orientar a administração pública em direção aos objetivos desejados pela sociedade, visto que o custo é um elemento fundamental para alcançar os resultados almejados. Os mesmos autores citados anteriormente, afirmam ao citar Santana e Correa (2014), observam que o custo no setor público se aplica como uma ferramenta de controle social. Contudo, como alerta Machado (2005), o Estado brasileiro precisa melhorar muito para se tornar mais eficiente.

Especificamente nas Universidades Públicas Federais, os cursos, departamentos administrativos e acadêmicos, centros etc., não têm seus custos especificados por alunos etc. A falta dessa informação pode dificultar a alocação eficiente de recursos e comprometer a qualidade dos serviços oferecidos.

Vale ressaltar que o orçamento da UFS, referente ao funcionamento, teve uma redução significativa em seus valores, nos últimos sete anos, fazendo com que a Instituição no ano de 2022 (R\$ 72.773.292,00), base de cálculo desse estudo, tivesse seu custeio (funcionamento) menor em 4,7% que o apresentado em 2016 (R\$ 76.400.705,00) (BRASIL, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2018) ainda sem levar em consideração a inflação do período. Daí mais um motivo para se fazer necessário o conhecimento de todos os custos que afetam a UFS. Outra particularidade apresentada na instituição faz referência à UASG, sendo única para contemplar todos os *campi*, trazendo uma profunda centralização nas aquisições da UFS.

Atualmente o modelo mais utilizado é o Custo Corrente por Aluno Equivalente (CAE), no entanto, é importante ressaltar que o uso exclusivo do CAE – Custo do Aluno Equivalente, pode não ser suficiente para uma tomada de decisão mais acertada, pois o mesmo, não deixa claro quais despesas abrangem de forma mais específica os diversos

setores de uma Universidade, o que se configura uma grande oportunidade de estudo.

Outra crítica que permeia o ambiente acadêmico é a falta de estimativa direta de quantocusta um aluno de determinado curso nas Universidades Públicas Federais. A falta de informações desse tipo traz insegurança na distribuição dos recursos de forma mais coerente entre os diversos setores da instituição, pois a ineficiência na utilização desses recursos contribui para que ele não seja alocado corretamente. O desperdício de recursos públicos impacta negativamente o bem comum, pois poderiam ser convertidos em bens e/ou serviços públicos para uso coletivo (SANTANA, ALMEIDA e GONÇALVES, 2014; ORNELAS, FREIRE e BARBOSA, 2012; REZENDE, CUNHA e BEVILACQUA, 2010).

Vale ressaltar, que os dados existem, porém, não estão de forma organizada para que os gestores obtenham as informações de forma confiável. Porém, é importante observar que a contabilidade já é uma disciplina que utiliza técnicas quantitativas e estatísticas em sua análise. A contabilidade é uma ciência que tem a sua base na análise e interpretação de dados financeiros e contábeis, portanto, as técnicas quantitativas são essenciais para a tomada de decisões e planejamento empresarial, quando bem utilizadas.

Outra abordagem indispensável às Universidades Públicas Federais está relacionada à eficiência em relação aos desempenhos, das mesmas, levando em consideração os recursos investidos e os resultados obtidos. São dois temas que estão conectados na medida em que buscam verificar resultados na administração pública, sendo que a eficiência se relaciona com os resultados dos recursos empregados, e o desempenho com os resultados das atividades desenvolvidas no setor público (ZOGHBI, BORINELLI, *et al.*, 2009).

Destaca-se também a importância da utilização dos indicadores acadêmicos em relação aos custos dos cursos e departamentos. Pode-se definir que uma universidade é eficiente quando ela é capaz de produzir o máximo de saídas (ensino, pesquisa e extensão), dadas as entradas disponíveis (tais como recursos humanos e financeiros) ou, inversamente, quando é capaz de minimizar as entradas necessárias para a produção de uma determinada quantidade de saídas (JOHNES, 2006).

No entanto, a fórmula de cálculo aplicada ao aluno equivalente indicada pelo TCU, vem de uma realidade britânica elaborado no relatório *Higher Education Funding Council For England (HEFCE)*, que não retrata a realidade dos alunos brasileiros, pois a mesma traz em sua equação a taxa de Retenção invariável por curso, retratada do modelo inglês, podendo não ser compatível com a taxa de retenção dos cursos brasileiros.

Portanto, a principal crítica que se faz a Equação (1) de aluno equivalente na graduação, está no Coeficiente de Retenção, pois segundo o Relatório da HEFCE (2010), essa taxa já é previamente definida conforme a realidade trazida no relatório inglês, no qual é criticada nos estudos de Ferreira *et al.* (2013), Queiroz *et al.* (2013) e Zuliani (2019), outros autores argumentam que o HEFCE (2010) não reflete, na graduação, as especificidades de cada instituição, no que se refere as estruturas físicas, orçamentárias e pessoal. Isto posto, os autores supracitados indicam que a apuração do custo por aluno na graduação deve atender às particularidades de cada IFES, sendo necessário, a utilização de um sistema de custeio individualizado. A fórmula supracitada pode ser vista com maiores detalhes no Capítulo 2. Revisão Bibliográfica. Em suma, o estudo em questão pode contribuir com a academia científica no que se refere à composição dos custos na administração pública, especificamente nas instituições de ensino superior das Universidades Públicas Federais, dentro de um contexto mais condizente com a sua realidade local. Ademais, a contribuição prática visa propor um Modelo de Composição de Custo aplicado ao Método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, atendendo a sua especificidade, o qual poderá ser posteriormente aplicado nos demais campi.

1.2. PROBLEMÁTICA

As Universidades Públicas Federais são órgãos com grande complexidade administrativa, sendo necessário que os gestores públicos tenham conhecimentos aprofundados para as tomadas de decisões. No entanto, não se observa clareza na composição dos custos que afetam essas universidades. Portanto, esse trabalho tem como objetivo responder a seguinte indagação: Qual o modelo ideal de composição dos custos para o ensino superior do Campus de Itabaiana da Universidade Federal de Sergipe?

A resposta a essa indagação é fundamental para que se tenha condições de assegurar aos gestores públicos a tomada de decisões bem fundamentadas. Dessa forma, este estudo se torna relevante por contribuir para as discussões sobre custos em instituições de ensino público superior, mais especificamente Universidade Pública Federal.

1.3. OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS

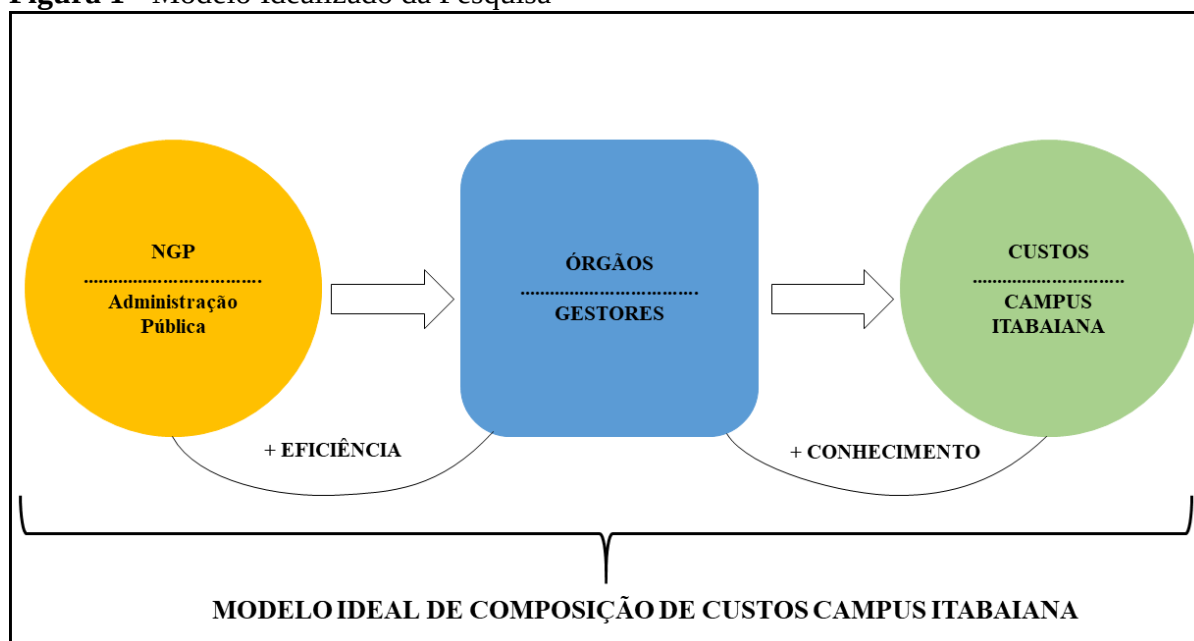
A presente pesquisa tem como objetivo geral propor um Modelo de Composição de Custos aplicado ao Método ABC para o Ensino superior do Campus Itabaiana da UFS.

Os objetivos específicos são:

- a) Identificar qual a composição dos Custos Indiretos para o ensino superior do Campus Itabaiana aplicado ao método ABC;
- b) Verificar quanto custa cada departamento do Campus Itabaiana;
- c) Identificar qual o custo total do Campus Itabaiana;
- d) Fazer uma análise comparativa entre os valores aplicados a fórmula por aluno equivalente, apurado pelo TCU, com aqueles obtidos pela composição dos custos do Campus Itabaiana;
- e) Fazer uma análise comparativa entre os valores orçamentários recebidos por meio da Matriz de Outros Custeios e Capital (OCC) – Matriz Andifes e os custos referente ao Campus Itabaiana.
- f) Propor um Produto Técnico, em forma de BI, que possa ilustrar a Composição de Custos para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS.

1.4. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Para uma maior compreensão dos leitores, esse trabalho será representado pelo *framework* da Figura 1. Demonstrando a ideia central do trabalho, trazendo uma abordagem sobre a Nova Administração Pública (NAP), exigindo maior eficiência da gestão (órgãos públicos) e suas consequências para os gestores públicos, adquirindo novas habilidades e maior conhecimento, principalmente em relação aos custos na UFS. Essa composição retrata o pensamento inicial dessa pesquisa.

Figura 1 - Modelo Idealizado da Pesquisa

Fonte: Elaboração do autor.

Seguindo, o trabalho tratará os assuntos que fazem parte da estrutura da pesquisa, apresentados em três capítulos. Além da introdução que traz uma abordagem sobre a Nova Administração Pública (NAP), traz a justificativa, problemática, os objetivos Geral e Específicos, e finalizando o primeiro capítulo, a estrutura da dissertação. O segundo capítulo traz uma Revisão Bibliográfica abordando os principais temas que embasam a dissertação, como: Nova Gestão Pública, Custos e Sistema de Informação de Custos no Setor Público. Já o Capítulo três traz a Metodologia apresentada no trabalho que será composta pelos seguintes itens: delineamento da pesquisa; caso selecionado e Unidade de análise; coleta de dados e instrumento da pesquisa; método de tratamento de dados; critério de validade e confiabilidade e o Modelo Teórico e Empírico da Pesquisa e o Cronograma. Seguindo com a pesquisa, o capítulo quatro traz os resultados encontrados com as respostas referentes aos objetivos específicos e o geral, além de todos os cálculos necessários para elucidar o problema de pesquisa, objetivo principal desse trabalho. Outrossim, para finalizar esse trabalho, o capítulo cinco aborda as considerações finais da pesquisa, incluindo o Produto Técnico Tecnológico (PTT), e as limitações e sugestões de futuros estudos baseados no tema abordado nessa pesquisa.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A proposta desse capítulo é detalhar as principais abordagens teóricas que serão utilizadas no desenvolvimento da presente pesquisa, destacando os conceitos relevantes e suas contribuições para o tema abordado.

2.1. NOVA GESTÃO PÚBLICA

A Nova Gestão Pública é conhecida como um movimento de inclusão de práticas administrativas recorrentes da administração privada na Gestão Pública. Nascido na Europa mais precisamente na Inglaterra no Governo de Margareth Thatcher, final dos anos 1970, do qual pretendia implantar maior eficiência e transparência ao setor público, aproximando o Estado a gestão privada, utilizando de ferramentas que já eram comumente usadas na administração privada. Conforme conceitua Lapuente e Walle (2020), a NGP é o agrupamento de reformas e direcionado para técnicas administrativas, tendo como objetivo maior eficiência, eficácia e qualidade na prestação dos serviços públicos, baseado no setor privado. Dentre essas práticas administrativas, encontra-se o sistema de custos. Conforme exalta Cavichioli (2018), a implantação de um sistema de custos no setor público é uma proposta que integra a Nova Administração Pública. O processo de mudança da administração de negócios para a administração pública é conhecido como New Public Management (NPM) ou Nova Gestão Pública (NGP), com a característica de enfatizar a maneira como o setor privado pratica a gestão. Conforme explica Mello (2006).

Já nos EUA, a NGP teve seu auge no governo de Ronald Reagan (PAULA, 2005; CAPOBIANGO *et al.*, 2013), como afirma Paula (2005), tendo a descentralização estatal por meio de privatizações e terceirizações e, ao adotar o modelo administrativo da iniciativa privada iniciou a das reformas administrativas (CAPOBIANGO, NASCIMENTO, *et al.*, 2013).

No Brasil, as reformas administrativas foram mais intensas a partir do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, na década de 1990, embora a primeira ação de reforma do estado visando uma Administração Pública Gerencial aconteceu ainda na década de 1930 (BRESSER-PEREIRA, 1996). As investidas de inserção da administração pública gerencial no Brasil se iniciaram com a primeira reforma administrativa na década de 1930, a partir da criação da primeira autarquia, razão pela qual os serviços públicos na administração indireta deveriam, a partir de então, ocorrer de forma descentralizada. Porém, os autores Bresser-Pereira (1996) e Pinho (2016), enfatizam que o início da concretização de um ato público para a reforma

administrativa nasceu em 1967, pelo Decreto-Lei no 200/1967 (BRASIL, 1967a).

A NGP, segundo Bresser-Pereira (1996), veio para confrontar as principais crises vividas pelo Brasil, são elas: crise fiscal, crise no modo de intervenção do Estado, crise do modelo burocrático, responsável pela administração do Estado e a crise política. Esses percalços tornaram a população brasileira carente de um novo modelo de gestão pública, denominada gerencial. Portanto, para Capobianco *et al.* (2013), a máquina pública precisa se adaptar ao meio que está inserida.

Dentre os principais objetivos de NGP estão tornar o estado mais eficiente em suas obrigações, cobrando maior eficiência de seus servidores públicos e tratando os cidadãos como clientes. Pereira e Araujo (2016) afirmam que Faria (2010), “aborda um novo enfoque, chamado de Nova Administração Pública, New Public Management (NPM), que privilegia uma visão mais econômica e gerencial para a administração pública” (PEREIRA e ARAUJO, 2016, p. 171).

No entanto, a sua implantação no Brasil veio acompanhado de diversos problemas, desde a privatização sem a clareza necessária nos processos de vendas de grandes estatais brasileiras, como também o descaso em relação aos funcionários de baixos escalões que executam diretamente os serviços públicos a sociedade, já que não enxergam nenhum horizonte de melhoria na carreira, em detrimento do fortalecimento da alta gestão através da aquisição de obra na e sua especificidade em políticas públicas e gestão governamental, isentando o Governo da contratação e treinamento dos baixos escalões transferindo essas responsabilidades para a Administração Privada, explica Paula (2005).

Outro autor que também critica a forma de como foi imposta a Nova Gestão Pública foi Michael Barzelay (1992), ficam claro as limitações significativas e pode não ser a abordagem mais adequada para lidar com os desafios complexos enfrentados pela administração pública, destacando que a Nova Gestão pública prioriza a eficiência e a economia de custos, muitas vezes em detrimento de outras considerações importantes, como a equidade, a justiça social e a responsabilidade perante a sociedade, criticando a tendência da NGP de promover a privatização de serviços públicos essenciais, reduzindo assim o controle democrático sobre esses serviços e enfraquecendo o papel do Estado na promoção do bem-estar social. Além disso, Barzelay questiona a transferência acrítica de modelos de gestão estrangeiros para o contexto brasileiro, argumentando que essa abordagem pode levar à inadequação e à ineficácia das políticas implementadas.

Portanto, a cultura manifestada por alguns países deve ser respeitada levando em

consideração as particularidades de seu povo, adaptando suas características para um melhor desempenho da Administração Pública de cada país, Capobianco *et al.* (2013).

2.2. CUSTO

A Contabilidade de Custos é uma subárea de contabilidade financeira que se concentra na coleta, análise e relato de informações relacionadas aos custos de produção de uma empresa. Segundo Maher (2001, p. 38) define a Contabilidade de Custo como “O ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custo”. Seu principal objetivo é alocar custos com atenção para produtos, serviços, departamentos e projetos, a fim de fornecer informações essenciais para a tomada de decisões gerenciais, avaliação de desempenho e determinação de preços. Conforme explana Leone (2008), a contabilidade de custos é um ramo da Contabilidade voltado para fornecer informações aos vários níveis gerenciais de uma organização, auxiliando nas tarefas de avaliação de desempenho, planejamento, controle operacional e tomada de decisões. Atualmente, é utilizada como ferramenta de Gestão nas empresas e instituições, conforme explica Martins (2003, p. 22) a “contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerencial”.

Já o Custo, segundo a NBC (Norma Brasileira de Contabilidade), é definido com como: “Gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços”. Seguem os conceitos, no Quadro 1, mais utilizados pela norma em relação aos principais termos utilizados na Contabilidade.

Quadro 1 - Conceitos Segundo NBC T 16.11

TERMO	REGISTRADO NA NORMA (NBC T 16.11, 2011)	AUTORES QUE VALIDAM
Objeto de Custo	É a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial.	MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
Custo Direto	É todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.	SANCHES, Oswaldo Maldonado. Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins. 1ªed, Brasília: Editora Prisma, 1997.
Custo Indireto	É o custo que não pode ser identificado diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de bases de rateio ou direcionadores de custos.	LEONE, George Sebastião Guerra. LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de Custos. São Paulo: Atlas, 2004.
Custo Fixo	É o que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.	MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1987, p. 256.

Método de Custeio	Refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto; variável; por absorção; por atividade; pleno.	MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
Custeio Direto	Custeio que aloca todos os custos - fixos e variáveis - diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.	MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
Custeio Variável	Apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.	HORNGREN, Charles T. Introdução a Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985, p.22.
Custeio por Absorção	Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.	MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A apropriação de custos desempenha um papel crucial na determinação do custo dos produtos ou serviços, na avaliação do desempenho financeiro da empresa e na tomada de decisões de precificação, produção e investimento.

Os métodos de apropriação de custos, nasceram da necessidade da Contabilidade gerenciar melhor os custos de produtos e serviços. Segundo Silva (2013) ao citar Drury (1996) afirma que, “tem como propósito calcular o valor dos inventários, gerar informação para a gestão e permitir o controle dos custos” (SILVA, 2013, p. 11). A Contabilidade de Custos apresenta três principais métodos de apropriação de custos, sendo eles: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável e Custeio por Atividade (ABC).

Conceitos segundo autores:

- a) **Custeio por Absorção:** Para Martins (2003, p. 37) o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são atribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.
- b) **Custeio Direto ou Variável:** Leone e Leone (2004, p. 92) afirmam que esse método “é o procedimento empregado pela contabilidade de custo de uma produção no qual só são debitados à conta de fabricação os seus custos variáveis, diretos e indiretos”.
- c) **Custeio por Atividade (ABC – Activity Based Costing):** Para Nakagawa (2001, p. 40), “Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégia de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa”.

A utilização do ABC, nasce da mudança administrativa das empresas, como o

aumentotecnológico nas linhas de produção e a diminuição de mão de obra na fabricação dos produtos,principalmente nas indústrias, conforme Leone e Leone (2004).

O Método de Apropriação de Custo mais aconselhado para análise na Administração Pública é o ABC. O custeio ABC é o mais adequado para o caso de apuração de custos nas IES,pois elas apresentam grande diversidade de produtos/serviços e elevada estrutura de custos fixos, conforme Cordeiro e Alves (2016). Outro autor que também corrobora com a ideia da aplicação na Administração Pública é Carneiro *et al.* (2012), de que o ABC é o método mais discutido e sugerido para o setor público. A própria Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34 (Custo no Setor Público), aprovada em 2021, destaca no seu artigo 36 e 37, respectivamente, a utilização do Método ABC, conforme a seguir:

“Art. 36. Uma técnica que pode ser utilizada para fazer o rastreamento do custo dos recursos até as entregas produzidas por centros de responsabilidade é o custeio baseado em atividades (ABC). O ABC foca nas atividades e processos de um ciclo de produção, baseado nas premissas de que (a) uma entrega requer atividades para sua produção, e (b) as atividades consomem recursos. O ABC usa direcionadores de custos para apropriar os custos por meio das atividades às entregas, mitigando os efeitos distorcidos da arbitrariedade de rateios, se pura e simplesmente adotada. A apropriação de custos pelo ABC é um procedimento de dois estágios. O primeiro estágio apropria os custos dos recursos às atividades e o segundo estágio apropria os custos das atividades às entregas.”

“Art. 37. O ABC pode ser utilizado para operacionalizar métodos de custeio como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (custeio pleno). Esta Norma encoraja as entidades para avaliarem o custo-benefício de sua aplicação.”

Diminuir os atritos na mudança de comportamento dos Administradores nas organizações em relação maximização dos lucros não só dos investidores, mas também dos valores de bens e serviços para os clientes, é a principal meta do custo ABC, conforme esclareceNakagawa (2001).

A principal diferença entre os outros métodos de apropriação de custos, se dá no direcionamento dos recursos consumidos pelas empresas, enquanto os outros métodos focam nos produtos/serviços que elas fabricam. O ABC tem seus recursos consumidos por suas atividades dentro da empresa.

Uma das características mais notáveis do ABC é que ele confirma que alguns custos

não estão diretamente relacionados com o volume de produção. Isso contrasta com sistemas de custeio tradicionais que geralmente supõem uma relação linear entre custos e produção. O ABC é mais sensível à complexidade e à variedade das operações de uma empresa. Outra vantagem é sua capacidade de estimar os custos de diversos tipos de objetos de custo, como unidades, lotes, linhas de produtos, processos de negócios, clientes e fornecedores. Isso possibilita uma análise mais específica dos custos, facilitando a identificação de áreas de alto desempenho e oportunidades de melhoria.

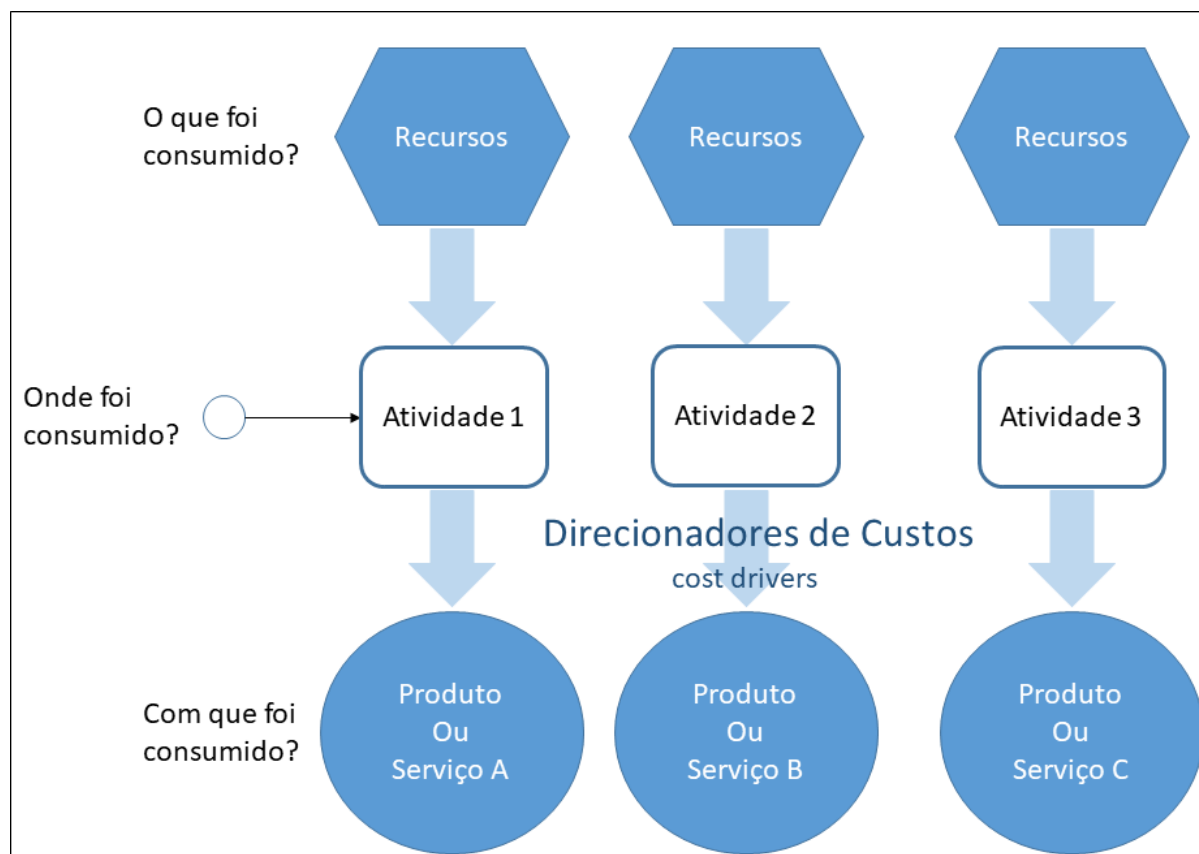
O ABC também se destaca por sua capacidade de alinhar bases de alocação com os indutores de custo, fornecendo informações mais precisas para apoiar decisões de gestão. Isso permite que os gestores tomem decisões informadas sobre como alocar recursos de maneira mais eficiente. Além de promover a gestão de custos por meio da análise das atividades. Isso significa que as empresas podem identificar atividades que consomem recursos em excesso e implementar melhorias contínuas para reduzir os custos indiretos, resultando em maior eficiência operacional.

O método de apropriação ABC apresenta, segundo Drury (1996), na sua implementação 4 etapas:

1. Identificação das principais atividades da organização; nessa fase permite a separação das atividades mais importantes para especificar de forma detalhada os processos administrativos da organização;
2. Criação de centros de custos para cada atividade; nessa fase, são estabelecidos os centros de custos formados pelas atividades relacionadas, sendo conectados pelos indutores de custos;
3. Determinação de indutores de custo para cada atividade principal; são os identificados os fatores que influenciam o custo de cada atividade;
4. Atribuição do custo das atividades ao produto conforme a utilização da atividade pelo objeto de custo; nessa última fase, é atribuído o custo do objeto a cada atividade correspondente pelo objeto de custo.

Segue Figura 2, mostrando o comportamento das unidades no ABC.

Figura 2 - Custo Baseado em Atividades



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Ávila (2016)

O método ABC é uma ferramenta poderosa para as universidades públicas, pois analisadetalhadamente como os recursos são consumidos por cada atividade, garantindo dessa forma a alocação mais eficiente dos recursos públicos disponíveis.

No entanto, vale ressaltar que o ABC também apresenta desafios. É relativamente dispendioso de implementar e manter, exigindo uma coleta específica de dados e análises frequentes. Mas, para muitas organizações, os benefícios substanciais que a ABC oferece em termos de precisão na gestão de custos e tomada de decisões estratégicas superam os custos associados à sua implementação.

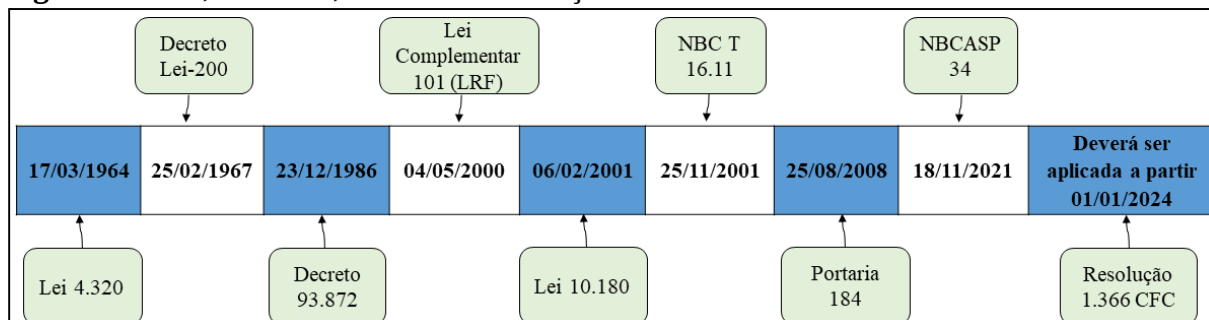
Portanto, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é uma abordagem inovadora que fornece uma visão mais clara e precisa dos custos organizacionais, permitindo que as empresasmelhem sua gestão financeira, identifiquem áreas de oportunidades e tomem decisões estratégicas mais informadas. Embora tenha seus desafios, suas vantagens são significativas e valiosas para empresas que buscam aprimorar sua eficiência e competitividade no mercado.

2.3. SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO

A obrigatoriedade da utilização de Custos na Administração Pública se alicerça em

Leis, Decretos, Portarias etc. Para melhor entendimento de como se comportou a legislação sobre o tema, a Figura 3 mostra a cronologia do Custo na Legislação Brasileira.

Figura 3 - Leis, Decretos, Normas e Resoluções



Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme apresentado, na Figura 3 a obrigatoriedade da utilização do Custo na legislação brasileira, inicia-se em 17 de março de 1964, com a publicação da Lei nº 4.320, a qual estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos.

Portanto, conforme Silva *et al.* (2022) destacam que para Drehmer, Raupp e Tezza (2016), “a exigência legal surgiu da necessidade e se reconhece da importância gerencial da adoção da gestão de custos no setor público” (SILVA, STEINDORFER, *et al.*, 2022, p. 2).

Contudo, o Sistema de Informação de Custos no Setor Público nasceu da Resolução n.º 1.366, aprovada em 25 de novembro de 2011, a NBC T 16.11 (2011). Dentre as suas principais funções estão: registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Vale ressaltar, segundo a norma NBC T 16.11 (2011) no art. 7º. “o SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público” e art. 8º. “Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade”, justificando a obrigatoriedade e funcionalidade da norma (NBC T 16.11, 2011).

Atualmente a Norma em vigor é a (NBCT 34.21 - Custo no Setor Público), trazendo no seu objetivo a sua utilização em estabelecer diretrizes e padrões na aplicação da Contabilidade de Custos, como também apoiar a estrutura institucional o uso da informação

de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho, no setor público.

Segue no Quadro 2 – os principais conceitos trazidos pela NBC TSP 34.21 (2021)

– Custo no Setor Público:

Quadro 2 - Conceitos Segundo NBCT 34.21

TERMO	REGISTRADO NA NORMA (NBC TSP 34.21, 2021)	AUTORES QUE VALIDAM
Direcionador de Custo	É o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.	LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. Dicionário de Custos. São Paulo: Atlas, 2004.
Governança Pública	É o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.	CAVALCANTE, P. Núcleo, centro de governo, centro presidencial, alto governo: várias nomenclaturas e uma questão principal. Texto para Discussão - IPEA, [s. l.], 2018. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8253/1/TD_2359.pdf >
Sistema de Custos	Compreende a estruturação organizacional e a definição das competências para desenvolvimento de metodologia e de ferramenta informacional com intuito de gerar informações para subsidiar decisões governamentais de alocação de recursos e gerar condições para a melhoria da qualidade do gasto público.	MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612.
Sistema de Informação de Custos	É a ferramenta informacional que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.	MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612.
Valor Público	São os produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, as quais demandam o uso de diversos recursos e se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.	CAVALCANTE, P. Núcleo, centro de governo, centro presidencial, alto governo: várias nomenclaturas e uma questão principal. Texto para Discussão - IPEA, [s. l.], 2018. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8253/1/TD_2359.pdf >

Fonte: Elaborado pelo autor.

Silva et al. (2022) afirmam que para Mohr (2015), o sistema de custos foi originariamente desenvolvido para o setor privado, “o sistema de custos passou a ser indicado às organizações públicas, contribuindo no processo de gestão” (SILVA, STEINDORFER, *et al.*, 2022, p. 3). A sua utilização como ferramenta de auxílio ao processo decisório é de suma importância para o embasamento dos gestores, sejam eles da iniciativa pública ou privada. Silva et al. (2022) destacam que Carneiro et al. (2012), “asseveram que as decisões baseadas em custos e eficiência de recursos passaram a ser imperativas para um bom processo de gestão, independente de qual seja a orientação da

organização (pública ou privada)” (SILVA,STEINDORFER, *et al.*, 2022, p. 3).

No entanto, especificamente no setor público a sua utilização ganha destaque. Silva et al. (2022) salientam que Lapsley e Wright (2004) e Soares, Rosa e Zonatto (2020) elucidam que, “o sistema de custos se apresenta como um instrumento para atender às demandas por informações que visam auxiliar a administração no processo decisório, promovendo maior transparência, qualidade e redução do gasto público” (SILVA, STEINDORFER, *et al.*, 2022, p. 3), principalmente em situações de restrição de recursos financeiros. Destacam Trento et al.(2021) que Verbeeten (2011), “em momentos de escassez de recursos, os gestores públicos tendem a dar maior atenção à gestão de custos” (TRENTO, BORGERT e ENGELAGE, 2021,p. 120).

Porém, conforme afirma Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), nem sempre os gestores públicos têm em seu ambiente administrativo informações que sirvam de alicerce para suas decisões, nesse sentido, esses gestores das organizações governamentais não têm conhecimento do custo de bens e serviços produzidos, pois o sistema contábil orçamentário tradicional não fornece tais informações, impossibilitando que seja realizada uma avaliação da eficiência de programas e ações governamentais utilizando custos menores evitando o desperdício de recursos públicos.

Atualmente o Governo federal possui diversos sistemas de informações para auxiliar a Administração Pública, conforme mostrado no Quadro 3 a seguir:

Quadro 3 - Sistemas de Custos no Governo Federal

SISTEMA	FUNÇÃO
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal: sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, mediante terminais instalados em todo o Território Nacional.
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos: é um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Hoje, é um dos principais sistemas estruturadores do governo e é responsável pela produção das folhas de pagamento dos mais de 200 órgãos federais.
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento: é o sistema informatizado que suporta os processos de Planejamento e Orçamento do Governo Federal.
SIORG	Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal: normatizado pelo Decreto nº 6.944, de 2009, é um sistema estruturante das atividades de desenvolvimento organizacional dos órgãos e entidades da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal, apoiado na construção de espaços de articulação, intercâmbio e construção de consensos entre dirigentes e técnicos das unidades dos órgãos e entidades com atuação em temas de gestão

Fonte: Elaborado pelo autor, conforme STN (2018).

No entanto, os programas não se comunicam, sendo apenas utilizados como registros de movimentações de contas no âmbito do Governo Federal.

Outro aspecto apresentado nos estudos dos Custos é a capacidade do conhecimento de um Sistema de Custos, embasar o Administrador Público na formulação do orçamento pública da instituição. Conforme Medeiros e Duarte (2018) ressaltam, as informações sobre custos podem auxiliar no planejamento orçamentário, a fim de que este seja orientado para as atividades finalísticas e remeta ao papel e à missão institucional. Atualmente, conforme explicam Messias, Ferreira e Olesczuk (2018), o orçamento público se mostra como principal ferramenta gerencial na Administração pública brasileira. No entanto, esse instrumento não tem a capacidade de medir nem garantir a eficiência almejada pelos administradores públicos.

Portanto, os Administradores Públicos concordam com a implantação de um Sistema de Custos possa auxiliá-los, desde que, ele venha com condições satisfatórias de uso. Conforme explica Monteiro *et al.* (2017), os gestores públicos concordam que é importante a implantação de um sistema de custos, porém a ausência de sistemas adequados e com implantação de sistemas com duração prolongada, falta de treinamento, a não aplicação de penalidades pelo não uso da norma, fazem com que poucos entes públicos iniciem o processo de custos. Segundo Silva *et al.* (2022) esse entendimento é compartilhado com Machado e Holanda (2010), ao entenderem que a dificuldade de implantação de um sistema de custos no serviço público consiste em grande parte na falta de uma padronização e integração dos sistemas governamentais. Outros obstáculos também dificultam a sua implementação, como explicam Padrones, Santos e Colares (2017) por motivos econômicos e de cultura. Já Monteiro *et al.* (2017) comenta sobre a resistência a mudanças na estrutura, e ainda Mohr (2015), pela própria equipe de gestão de pessoas, que excepcionalmente podem ser contrários ao uso da contabilidade de custos, utilizando-se apenas dos meios orçamentários nos seus trabalhos.

Figura 4 - Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal



Fonte: Retirado de Holanda *et al.* (2010).

A Figura 4 mostra o conjunto de atores que integram o Sistema de Informações de Custos do Serviço Público Federal, evidenciando a sua complexidade de atuação no Estado. Em se tratando de educação superior no Brasil, as IFES (Institutos Federais de Educação Superior), são as instituições de ensino superior que engloba as Universidades Públicas, Centros Universitários, Institutos de Ensino e Instituições Isoladas.

Segundo o INEP (2022), das 2.457 instituições de ensino superior, 304 são públicas e 2.153 privadas, respectivamente 12,4% e 87,6%, evidenciando um amplo domínio das instituições privadas. Das instituições públicas, 38,8% (118) são de ensino superior. No que se refere a organização acadêmica, tem-se que as Universidades Públicas, concentram 54,3% (4.714.434) das matrículas de graduação. Enquanto isso, nas faculdades são matriculados apenas 16,2% (1.402.786) dos estudantes de graduação (INEP, 2022).

No entanto, apesar de sua complexidade, a Universidade Pública Federal não apresenta um modelo de Sistema de Informações de Custos Uniforme formulado especificamente para as instituições. Magalhães *et al.* (2010) ao citar o trabalho de Peter *et al.* (2003) enfatiza que, “Um sistema de custos, adequado às particularidades das universidades federais, é fundamental, servindo como fonte e informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e permitindo uma gestão efetivamente autônoma” (MAGALHÃES, SILVEIRA, *et al.*, 2010, p. 642).

O próprio TCU, órgão de Controle externo do governo federal, responsável pela

fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do país quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Diante da falta de indicadores que pudessem refletir a realidade dos IFES, promulgou uma decisão de n.º 408/2002, atualizada pelos acórdãos n.º 1.043/2006 e n.º 2.167/2006, que determinam quais os indicadores devem ser obrigatórias suas publicações nos Relatórios de Gestão dos IFES.

Portanto, o Custo Corrente/Aluno Equivalente: relação entre o custo corrente e o total de alunos, surgiu a obrigatoriedade desse indicador em ser publicado de duas maneiras: a primeira deduz a proporção de 65% das despesas com Hospital Universitário (HU), e a segunda deduz em sua totalidade (100% dos gastos com HU).

Vale ressaltar, que essa metodologia foi trazida do modelo inglês elaborado por *Higher Education Funding Council For England (HEFCE)*. Tal relatório, consiste na separação entre os alunos que se dedicam integralmente à universidade e os que dedicam uma parte de seu tempo em trabalhos e outras atividades fora deste ambiente. Com isso, cria-se um aluno equivalente que corresponda aos alunos de período integral e os que estudam meio período (HEFCE, 2010).

Essa relação, segundo Ferreira *et al.* (2013, p. 109), “mede os custos das atividades correntes (manutenção e funcionamento), por aluno equivalente”. Porém, de acordo com Zuliani (2019) muitos autores criticam essa relação, a exemplo de Queiroz *et al.* (2013), “‘Custo Corrente / Aluno Equivalente’ não é adequado para o objetivo a que se propõe, tendo em vista a heterogeneidade de finalidades, origens históricas, orçamentos, estruturas físicas e administrativas das instituições” (ZULIANI, 2019, p. 28), os indicadores não são completos e não estão isentos de imperfeições. Outra crítica trazida por Zuliani (2019) ao falar de Silva e Drumond (2004) é que, “A apuração de custos deve atender às particularidades de cada entidade, sendo necessário, portanto, a definição de um sistema de custeio individualizado” (ZULIANI, 2019, p. 29). No entanto, não leva em consideração os custos específicos, conforme pode ser visto na fórmula da Equação (1) ilustrado na Figura 5.

Figura 5 – Fórmula do Aluno Equivalente

$$(1) \quad Nfte_{(G)} = \{[N_{di} \times D \times (1 + R)] + [(\frac{N_i - N_{di}}{4}) \times D]\} \times BT \times BFS \times PG$$

Onde:

$Nfte_{(G)}$ = Número de alunos equivalentes (graduação);

N_{di} = Número de diplomados;

D = Duração média do curso;

R = Coeficiente de retenção;

N_i = Número de ingressantes;

BT = Bônus por turno noturno;

BFS = Bônus por curso fora da sede;

PG = Peso do grupo.

Fonte: Equação retirada de MEC (2005).

Face ao exposto, na fórmula do aluno equivalente, importante crítica à Equação (1), de aluno equivalente na graduação, está no Coeficiente de Retenção, pois segundo o Relatório da HEFCE (2010), essa taxa já é previamente definida de acordo com a realidade trazida no relatório inglês. Dessa forma, o indicador na Equação (1) revela-se pouco sensível à mudança no desempenho dos cursos, uma vez que apresenta parâmetros estáticos de retenção para grupos de curso. Esta incongruência é ainda mais expressiva no ambiente educacional brasileiro, dado que o principal desafio é, de fato, melhorar tanto a retenção quanto a taxa de sucesso na graduação.

Já a Matriz de Orçamento de Outros Custeios e Capital (Matriz OCC) é o Modelo de Alocação para recursos utilizados pelo Ministério da Educação (MEC) e pela Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (Andifes).

3. METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa desempenha um papel fundamental na produção de conhecimento científico, pois garante a robustez e a validade dos resultados obtidos. Ela proporciona um caminho estruturado e sistemático para a realização da pesquisa, permitindo que outros pesquisadores possam reproduzir e ampliar os estudos, além de contribuir para a construção teórica e empírica do campo de estudo.

A pesquisa em análise se mostra com o método indutivo, conforme explica Gil (2008, p. 9), relacionando o método indutivo ao empirismo. “O método indutivo procede inversamente ao dedutivo: parte do particular e coloca a generalização como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares”. Nesse caso, o método indutivo partiria do particular, o Campus Itabaiana, para a generalização, outros *campi* que compõem a UFS.

3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA

O método de estudo de caso é o mais adequado para esta pesquisa, pois a mesma, propõe elaborar um Modelo de Composição de Custo aplicado ao Método ABC para o Ensino Superior do Campus Itabaiana, da Universidade Federal de Sergipe - UFS, limitando ao estudo da graduação, com os dados do ano de 2022. Segundo Yin (2015, p. 32), “o estudo de caso é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e no qual são utilizadas várias fontes de evidência”. Trata-se de uma pesquisa descritiva-exploratória, documental, baseada em dados secundários, com abordagem qualitativa. As pesquisas serão descritivas, pois o estudo se dará num campus específico, com características e realidades próprias. Segundo Gil (2008, p. 28), “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. A mesma, além de focar seus estudos em algo novo, também tem como finalidade preparar o assunto estudado para pesquisas futuras. Conforme Gil (2008, p. 28). “As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Em relação à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, segundo Creswell (2010, p. 271), “a pesquisa qualitativa é um meio para explorar e para entender o significado que

os indivíduos ou os grupos atribuem a um problema social, ou humano”.

A pesquisa também se caracteriza como documental, com dados secundários, já que se utilizará de fontes como contratos, relatórios, portarias, decretos etc. Segundo Gil (2008, p. 51), “A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes”.

3.2. CASO SELECIONADO E UNIDADE DE ANÁLISE

O caso selecionado será o estudo de um Modelo de Composição de custo aplicado ao Método ABC para o Ensino Superior do Campus Itabaiana, para uma Universidade Federal Pública, aplicado na Universidade Federal de Sergipe (UFS), fundação pública criada em 28 de fevereiro de 1969, pelo Decreto-Lei nº 269 de 28 de fevereiro de 1967 (BRASIL, 1967b), tendo seu início de funcionamento em 15 de maio de 1968.

Já a Unidade de Análise será, o Campus de Itabaiana, denominado “Campus Universitário Prof. Alberto Carvalho” (Resolução nº 23/2006/CONSU), foi implantado em 2006 a partir do Plano de Expansão da Universidade Federal de Sergipe, ofertando sete cursos de licenciatura (Ciências Biológicas, Física, Geografia, Letras – Português, Matemática, Normal Superior – futuramente denominado Pedagogia e Licenciatura em Química) e três cursos de bacharelado (Administração, Ciências Contábeis, Sistemas de Informação). A unidade está localizada no agreste sergipano e possui 1.845 alunos, 121 professores efetivos, 35 técnicos administrativos e 50 colaboradores terceirizados, que desempenham atividades administrativas, transporte, segurança e limpeza do campus (UFS, 2023). A escolha desse Campus, foi devido as suas características peculiares, pois se trata de uma unidade com diversos tipos de cursos em diversas áreas de conhecimento e com uma estrutura própria, aulas nos três turnos, inclusive com laboratórios, veículos e pessoal lotado no mesmo.

Conforme apontado por Yin (2015), em um estudo de caso único é possível estudar um pequeno grupo ou uma unidade que seja diferenciada dos demais indivíduos ou grupos dentro do contexto em estudo. No caso deste estudo, o Campus Itabaiana é uma unidade específica dentro da universidade, com suas características próprias e particularidades em relação aos custos envolvidos no ensino superior.

3.3. COLETA DE DADOS E INSTRUMENTO DA PESQUISA

Serão utilizadas diversas fontes de evidências, conforme preconiza Yin (2015, p.

123), pois o autor assevera que um ponto forte da coleta de dados do estudo de caso é a oportunidade de usar diferentes fontes de evidências por ser tratar de um estudo de caso. Segundo Yin (2015, p. 123), “um importante ponto forte da coleta de dados do estudo de caso é a oportunidade de usar diferentes fontes de evidências”.

Como fonte de evidências, serão utilizados dados secundários (documentos e registros contábeis). Serão analisados documentos institucionais, tais como contratos, relatórios financeiros, registros contábeis, contas das concessionárias e demais documentos relevantes. Essa análise permitirá obter dados quantitativos sobre os custos e despesas do campus, incluindo informações sobre os gastos com recursos humanos, energia, água, transporte etc. Também serão coletados dados matemáticos referentes ao número de alunos, cursos oferecidos, matrículas, entre outros indicadores relevantes. Esses dados contribuirão para a compreensão do contexto e para a análise dos custos em relação ao tamanho e características do campus.

Para melhor visualização dessa fase será representado no Quadro 4 as etapas da coleta de dados:

Quadro 4 - Coleta de Dados e Resultados Esperados

OBJETIVOS	FONTES DE EVIDÊNCIAS	PROCESSO DE COLETA DE DADOS	ANÁLISE DOS DADOS	RESULTADOS ESPERADOS
Identificar qual a composição dos custos indiretos para o ensino superior do Campus Itabaiana, aplicado ao Método ABC.	Dados Secundários: Aplicação do método ABC nos valores encontrados nas despesas indiretas do Campus Itabaiana.	Verificar os fatores que influenciam na aplicação do método ABC.	Conhecer de forma proporcional os custos referentes aos departamentos do Campus Itabaiana.	Propor o uso de uma metodologia de Custos ABC nas despesas do Campus Itabaiana.
Verificar quanto custa cada departamento do Campus Itabaiana.	Dados Secundários: Contas das concessionárias; contratos; Relatórios com as quantidades de alunos, professores, técnicos, terceirizados por departamento; relatórios com dados financeiros.	Apurar o registro e acompanhamento das despesas referente ao campus.	Conhecer todas as despesas que afetam de forma proporcional os departamentos do campus Itabaiana.	Demonstrar os valores que cada departamento do Campus Itabaiana custa para UFS.
Verificar qual o custo total do Campus Itabaiana.	Dados Secundários: Contas das concessionárias; Contratos; Empenhos; Processos, planilhas e relatórios.		Conhecer todas as contas que representam as despesas do Campus Itabaiana.	Demonstrar quais os valores das despesas compõem o custo total do Campus Itabaiana.

Fazer uma análise comparativa entre os valores aplicados a fórmula por aluno equivalente, apurado pelo TCU, com aqueles obtidos pela composição de custos do campus Itabaiana.	Dados Secundários: Relatórios constantes com as quantidades de alunos diplomados, duração média dos cursos, coeficiente de retenção dos cursos do Campus Itabaiana. Relatórios com os valores que afetam o Campus Itabaiana.	Consultar Decisão 4008/2002 do TCU. (Fórmula de aluno equivalente); verificar os custos que afetam o Campus Itabaiana trazidos por relatórios financeiros dessas despesas.	Comparar os valores obtidos pela fórmula de aluno equivalente com os valores aplicados ao campus Itabaiana.	Mostrar os valores encontrados na fórmula de aluno equivalente com os valores encontrados na aplicação do custo ABC.
Fazer uma análise comparativa entre os valores orçamentários recebidos por meio da Matriz de Outros Custeios e Capital (OCC) – Matriz Andifes e os custos referente ao campus Itabaiana.	Dados Secundários: Matriz OCC (MEC).	Consultar Decisão 4008/2002 do TCU; verificar os custos que afetam o Campus Itabaiana trazidos por relatórios financeiros dessas despesas. Aplicar os dados encontrados no Campus Itabaiana na Matriz OCC.	Verificar as diferenças nos valores quando aplicamos a Matriz OCC e os dados do campus Itabaiana.	Mostrar a diferença de recursos recebidos (valores), entre a fórmula do aluno equivalente com a aplicação do método ABC.
Apresentar o Modelos de Composição de Custos proposto para o Campus Itabaiana da UFS.	Dados Secundários: Contas das concessionárias; Contratos: Relatórios do com as quantidades de alunos, professores, técnicos, terceirizados por departamento; Relatórios com dados financeiros.	Apurar o custo total do campus Itabaiana levando em consideração as despesas do Campus, aplicada ao método ABC.	Conhecer as despesas e o custo total do Campus Itabaiana.	Propor um Modelo de Composição de Custos que mais se aproxime da realidade para o Campus Itabaiana.

MODELO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTO APLICADO AO MÉTODO ABC PARA O ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS.

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4. MÉTODO DE TRATAMENTO DOS DADOS (EXPLORATÓRIA/ DESCRITIVA)

Segundo Yin (2015, p. 137), “A análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombina as evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo”.

Após o conhecimento de todas as despesas (Análise Documental) que afetam o Campus Itabaiana, e através da análise dos dados, como quantidade de alunos, professores, técnicos administrativos, colaboradores terceirizados (Dados Secundários), será aplicado o método de apropriação de custo ABC (Activity Based Costing). Com essa ferramenta de análise, será possível identificar quais despesas pertencem de forma proporcional a cada departamento.

Após a escolha dos Itens de custo, direcionadores de custos (Cost Drive) correspondentee as atividades associadas. Serão aplicados todos os valores das despesas, já conhecidas, correspondentes a essas variáveis. Após esse procedimento será feito o rateio entre a direção (Gestão administrativa) e departamentos dos cursos, de acordo com os valores dos salários (professores), por departamento, salários técnicos (por unidade administrativa), terceirizados (por lotação no campus), além dos gastos com energia, água, telefonia e outras despesas (Material limpeza, manutenção e escritório).

Segue no Quadro 5 todos os elementos correspondentes a análise de Custo ABC.

Quadro 5 - Direcionadores de Custo e Atividade

ITENS DE CUSTO	DIRECIONADORES DE CUSTO (Cost Drive)	ATIVIDADE ASSOCIADA
Custo Direto	Pessoal docente. (mão de obra)	
	Pessoal Técnico Administrativo. (mão de obra)	
Custos Indiretos (ABC)	Energia, água, internet, Material de Consumo, deslocamento, terceirização, resun e direção.	Funcionamento das atividades administrativas/suporte.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em ABC.

Uma vez aplicado o método de Apropriação de Custo ABC, será realizada uma Análise Exploratória dos dados. Nessa etapa, os dados coletados serão processados em planilhas e tabulados posteriormente. Esse processo envolverá cálculos matemáticos demonstrados nas tabelas para melhor interpretação dos dados obtidos.

3.5. CATEGORIAS E ELEMENTOS DE ANÁLISE

Quadro 6 - Categorias e Elementos de Análise

OBJETIVOS	CATEGORIAS	ELEMENTOS
Identificar qual a composição dos custos indiretos para o ensino superior do Campus Itabaiana;	Aplicação do Método de apropriação de custo ABC, autor Masayuki Nakagawa.	Aplicação da Apropriação de Custos do método ABC.
Verificar quanto custa cada departamento do Campus Itabaiana.	Aplicação do Método de apropriação de custo ABC, autor Masayuki Nakagawa.	Custo de cada departamento que compõe o Campus Itabaiana.
Identificar qual o custo total do Campus Itabaiana.	MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.	Contas das concessionárias; Contratos; Empenhos; Processos, planilhas e relatórios.

Fazer uma análise comparativa entre os valores aplicados a fórmula por aluno equivalente, apurado pelo TCU, com aqueles obtidos da composição de custos do Campus Itabaiana.	Cálculo do Aluno Equivalente (Decisão do TCU – 408/2002, atualizada pelos acórdãos n.º 1.043/2006 e n.º 2.167/2006).	Relatórios constantes com as quantidades de alunos, professores, técnicos e colaboradores. Relatórios com os dados de quantidade de alunos diplomados, duração média dos cursos, coeficiente de retenção dos cursos do Campus Itabaiana. Relatórios com os valores das despesas que afetam o Campus Itabaiana.
Fazer uma análise comparativa entre os valores orçamentários recebidos por meio da Matriz de Outros Custeios e Capital (OCC) – Matriz Andifes e os custos referente ao campus Itabaiana.	A Matriz de Orçamento de Outros Custeios e Capital é o Modelo de Alocação para recursos utilizados pelo Ministério da Educação (MEC) e pela Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (Andifes).	Relatório, constantes com as quantidades de alunos, professores, técnicos e colaboradores; relatórios com os dados de quantidade de alunos diplomados, duração média dos cursos, coeficiente de retenção dos cursos do campus Itabaiana. Relatórios com os valores das despesas que afetam o campus Itabaiana.
Propor um Produto Técnico, em forma de BI, que possa ilustrar a Composição de Custos para o ensino superior do campus Itabaiana da UFS.	Modelo Proposto De Composição De Custos Para O Campus Itabaiana	Operacionalização Do Modelo De Custos Proposto Para Campus Itabaiana

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a sistematização das categorias e dos elementos de análise, conforme apresentado no Quadro 6, para melhor compreensão do fenômeno pesquisado. Será feita a triangulação dos dados entre as múltiplas fontes de evidências (YIN, 2015).

3.6. PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

O protocolo de estudo de caso, demonstrado no Quadro 7, será o instrumento que dará o norte necessário para que a pesquisa avance nas etapas a serem seguidas, conforme Yin (2015).

Quadro 7 - Protocolo de Estudo de Caso

SEÇÃO	ESPECIFICAÇÃO
Visão geral do estudo de caso e finalidade do protocolo.	Propõe um Modelo de Composição de Custo aplicado ao método ABC para o Ensino Superior do Campus Itabaiana da UFS. Nortear o pesquisador em relação ao direcionamento da pesquisa.
Procedimentos de coleta de dados.	Análise Documental (Portaria, resoluções, estatuto, relatórios etc.); Verificar quais despesas se originam exclusivamente do Campus Itabaiana;
Questões de estudo de caso.	Quais os custos do Campus Itabaiana, levando em consideração os departamentos e suas peculiaridades? Quais as despesas que afetam o custo dos cursos? Qual a diferença entre a apuração dos custos ABC em relação à fórmula do Aluno Equivalente? Qual as diferenças nos valores calculados pela Matriz OCC e a realidade dos custos apresentados.

Guia para o relatório do estudo de caso.	Será mostrado um relatório narrativa simplificada e descritiva do objeto estudado, contendo análise dos dados referentes ao Campus Itabaiana, trazendo dessa forma a realidade das despesas aplicada ao campus.
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Yin (2015).

Vale ressaltar que a escolha do Método de apropriação de Custo ABC, deu-se após um estudo de Revisão Bibliográfica sobre o método de apropriação de custo que mais são utilizados nas instituições públicas de ensino superior (MENEZES, GONÇALVES FILHO, *et al.*, 2023). Como também nas observações dos autores citados anteriormente como Cordeiro e Alves (2016). Outro autor que também corrobora com a ideia da aplicação desse método na Administração Pública é Carneiro *et al.* (2012).

3.7. CRITÉRIOS DE VALIDADE E CONFIABILIDADE

Os critérios de validade e confiabilidade são fundamentais para garantir a qualidade e credibilidade dos resultados de uma pesquisa. Eles estão relacionados à consistência interna e externa do estudo de caso, bem como à confiabilidade dos procedimentos adotados.

O Quadro 8, mostra quatro testes são fundamentais para a pesquisa de Estudo de Caso, segundo Yin (2015, p. 48), são eles:

Quadro 8 - Validades e Confiabilidade

CRITÉRIOS	CONCEITO	CONFIRMAÇÃO
Validade Constructo	Identificação das medidas operacionais corretas para os conceitos sendo estudados.	Documental e Bibliográfica.
Validade Interna	Busca do estabelecimento da relação causal pela qual se acredita que determinadas condições levem a outras condições, diferenciadas das relações espúrias (MEDE O QUE TEM QUE MEDIR).	Apenas estudos explicativos (não é o caso).
Validade Externa	Definição do domínio para o qual as descobertas do estudo podem ser generalizadas.	Outras pesquisas poderão utilizar da metodologia utilizada nesse trabalho.
Confiabilidade	Demonstração de que as operações de um estudo - como os procedimentos para a coleta de dados - podem ser repetidas, com os mesmos resultados.	Uso do Protocolo de estudo de caso.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Yin (2015).

3.8. MODELO TEÓRICO-EMPÍRICO DA PESQUISA

No contexto do estudo de caso, o modelo teórico-empírico descreve a relação entre a teoria subjacente ao problema de pesquisa e os dados empíricos coletados durante o estudo. Ele representa a estrutura conceitual que guia a análise e interpretação dos resultados.

Yin (2015) oferece quatro possibilidades de escolha de um estudo de caso, apoiado

no número de casos, contexto e unidade incorporada de análise. Segundo este autor, os casos podem ser únicos ou múltiplos, e holísticos ou incorporados. Outro ponto a ser considerado, que distingue os dois casos, é a presença de dados quantitativos nos casos incorporados.

Nesse caso específico, onde a proposta da pesquisa será um Modelo de Composição decusto aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, em uma Universidade Pública Federal, no qual, terá como unidade de análise o Campus Itabaiana, seráum estudo de caso único e holístico Figura 6.

Figura 6 - Projeto



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Yin (2015).

Outras classificações que devem ser levadas em consideração são apontadas por Araujo(2023, p. 59) sobre o trabalho de Stake (2005), que se refere aos tipos de estudo de caso, podendo ser: intrínseco, Instrumental e Coletivo. Nesse caso específico, será estudo de caso intrínseco, pois a pesquisa terá uma única situação, caracterizando ao termo uniqueness utilizado por Creswell (2010), de acordo com Araujo (2023).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente pesquisa tem como objetivo geral propor um Modelo de Composição de Custos aplicado ao Método ABC para o Ensino superior do Campus Itabaiana da UFS. Para isso, neste tópico é apresentado os resultados da pesquisa que possibilitaram responder qual o propósito desse estudo.

Inicialmente destacam-se os números apresentados pelo Campus Prof. Alberto Carvalho, o Campus Itabaiana. Situado no agreste sergipano, essa unidade da UFS foi inaugurada em 2006 (Resolução nº 23/2006/CONSU), pela política de expansão do governo federal (REUNI), sendo o primeiro campus fora da sede da instituição. No Quadro 9 são apresentados os números referentes ao campus no ano de 2022, ano base da pesquisa. Esses dados são indispensáveis para busca dos resultados encontrados nesse estudo, pois estes foram aplicados nas fórmulas que possibilitaram as respostas dessa pesquisa.

Quadro 9 - Campus Itabaiana, Ano Base 2022

Curso	Ingressantes (407)	Diplomados (246)	Matriculados (Discentes / 1845)	Docentes (121)	Duração média	Aluno Equivalente	Mod./ Turno ¹
Administração	39	23	248	9	4	129,04	Bac/Not
Biociências	42	32	150	11	4	330,00	Lic/Vest
Contabilidade	52	34	235	11	4	169,32	Bac/Not
Educação	29	6	263	19	4	148,36	Lic/Not
Física	43	30	132	10	4	152,00	Lic/Vest
Geografia	50	21	139	11	4	130,86	Lic/Not
Letras	29	14	232	12	4	138,63	Lic/Vest
Matemática	49	48	136	15	4	180,20	Lic/Not
Química	26	19	107	12	4	230,14	Lic/Mat
Sist. Informação	48	19	203	11	4	175,61	Bac/Mat

Fonte: Elaborado pelo autor.

Todos os dados elencados no Quadro 9 estão publicados no Anuário Estatística e UFS em número 2023, sendo os dados do ano de 2022, inclusive os referentes aos alunos equivalentes de cada curso, utilizado para responder às comparações trazida no seguinte objetivo específico: análise comparativa entre as fórmulas do aluno equivalente com base no TCU e com dados da UFS (2022), com o Modelo de composição de custo aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS.

¹ Legenda: Bac. = Bacharelado; Lic. = Licenciatura; Not.= Noturno; Mat. = Matutino; Vest.= Vespertino.

Já em relação aos custos do Campus Itabaiana, objeto de Custo de análise desse trabalho, conforme explica Maher (2001), foi unidade de análise estudada para conhecimento dos custos.

Para um melhor entendimento sobre os Custos Diretos e Indiretos e de como eles vão influenciar nos resultados, a pesquisa sobre os Custos do Campus Itabaiana foi dividida em três fases principais:

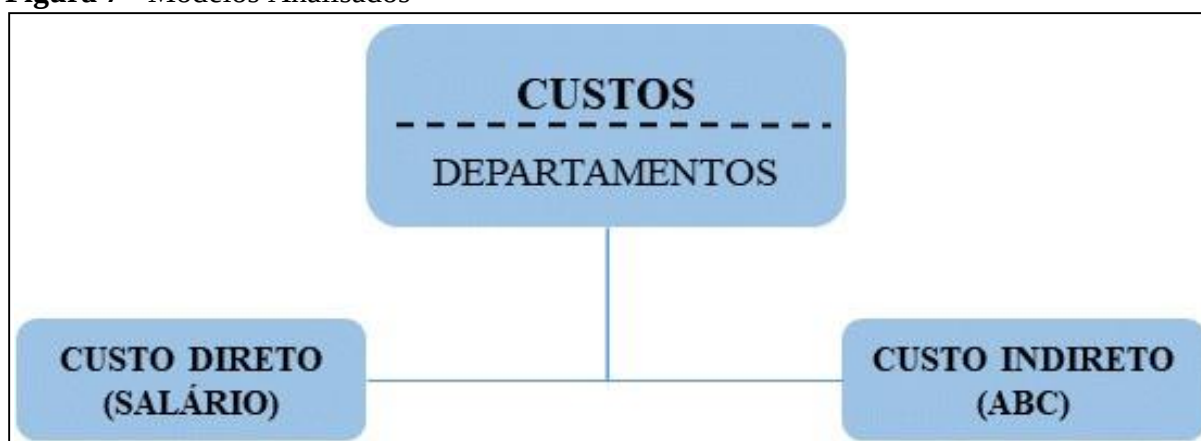
1ª Fase – Separação das despesas vinculadas aos departamentos, custos diretos (salários dos professores e técnicos) e as despesas atribuídas ao custo Indiretos (energia, água, internet, material de consumo, deslocamento, terceirização, RESUN e direção e órgãos subordinados).

2ª Fase – As despesas vinculadas aos Custos Indiretos, terão seus valores rateados de forma proporcional mais fiel possível à sua utilização em relação às atividades exercidas pelos departamentos, sendo aplicado o conceito do Método de Apropriação de Custos ABC (Activity Based Costing). Conforme explica Nakagawa (2001).

3ª Fase – Esse rateio foi de forma específica atribuída a cada despesa a fórmula e a explicação lógica de como foi realizada essa distribuição.

A Figura 7 abaixo mostra como os Custos (Direto e Indiretos) se comportam no Modelo de Composição de Custos proposto.

Figura 7 - Modelos Analisados



Fonte: Elaborado pelo autor.

A separação das Despesas referente aos Custos Diretos e Indiretos, em relação aos departamentos, faz-se necessário devido à aplicação do Método de Apropriação de Custos ABC, pois a sua funcionalidade incide diretamente nas contas que formam esses custos do Campus. Os custos referentes a salários de Professores e Técnicos Administrativos que

compõem os departamentos do Campus são considerados Custo Direto, isto é, os custos que são identificáveis ao objeto de estudo, conforme Sanches (1997). Vale ressaltar que, segundo Holanda (2002), no setor público, as despesas orçamentárias liquidadas se tornam custos quando realizadas no exercício corrente. Os tópicos a seguir estão divididos com base nos objetivos específicos para responder o problema de pesquisa.

4.1. COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DO CAMPUS ITABAIANA, APLICADO AO MÉTODO ABC

Todos os resultados trazidos nesse capítulo fazem referência ao objetivo específico intitulado: identificar qual a composição dos custos indiretos do Campus Itabaiana. Para se chegar a essa resposta, é necessário o rateamento das despesas (Custos Indiretos) referente a unidade analisada, nesse caso o Campus Itabaiana. Dessa maneira é necessário informar qual a despesa e como ela foi pensada para ser rateada entre os departamentos, de forma mais fiel aos custos de cada atividade.

Essa tarefa foi possível após a análise de todas as fontes de evidências (contratos, relatórios, empenhos etc.) que trouxeram com clareza quais as contas deveriam ser rateadas. Após esse procedimento, houve a aplicação nos custos indiretos ao Método de Apropriação de Custo ABC. Essa forma de distribuição trazida pelo método aplicado nesse trabalho é a mais indicada, pois, leva em consideração o custo da atividade desenvolvida por cada despesa e de que forma ela foi realizada, conforme explica Nakagawa (2001). Para melhor visualização, verificar Figura 8.

Figura 8 - Demonstração dos Custos Indiretos



Fonte: Elaborado pelo autor.

Vale ressaltar, que os Custos referente a Direção, ilustrado na Figura 08, está relacionado aos salários de técnicos e funções gratificadas de chefia (FG e CD), pertencentes aos setores administrativos, pedagógicos e de TI, subordinados a direção do campus, também foram rateados segundo o mesmo método, tendo como critério de rateio, o número de alunos de cada departamento. Outra conta que merece destaque é a conceituada de Deslocamento, pois agrega os valores de diárias e passagens adicionadas aos custos com combustíveis e manutenção dos veículos pertencentes ao Campus Itabaiana.

Todos os critérios levados em consideração para o rateio das atividades, são exibidos no Quadro 10:

Quadro 10 - Rateamento das Despesas Indiretas/Método ABC

ITENS DE CUSTO	FONTES DE EVIDÊNCIA	CRITÉRIO DE RATEIO	JUSTIFICATIVA	DIRECIONADOR DE CUSTO (Base de Rateio)	ATIVIDADE ASSOCIADA
Energia	Contrato	Espaços Físicos	Foi levado em consideração todas as unidades vinculadas ao departamento (Laboratórios de ensino, informática e unidade administrativa)	Consumo de energia por unidade (Laboratórios de Informática, Ensino e Secretaria Administrativa do Departamento)	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas e suporte dos departamentos.
Água	Conta	Espaços Físicos	Foi levado em consideração todas as unidades vinculadas ao departamento (Laboratórios de ensino e unidade administrativa)	Consumo de água por unidade (Laboratórios de Ensino e Secretaria Administrativa)	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas e suporte dos departamentos.
Internet	Contrato	Departamentos	Disponibilização de banda larga de forma igualitária a todos os departamentos	Disponibilização de banda Larga de forma igualitária a todos os departamentos, independente do consumo individual de cada setor.	Comunicação interna e externa dos departamentos.
Mat. de Consumo	Relatório	Alunos	Foi levado em consideração todos os alunos de cada departamento	Material de escritório, limpeza, consumidos nos departamentos.	Funcionamento das atividades pedagógicas, administrativas e de suporte.
Deslocamento	Relatório	Professores	Foi levado em consideração todos os professores de cada departamento	Suporte necessário para deslocamento de documentos, servidores, incluindo diárias e passagens, correios,	Deslocamento de professores por meio de passagens, diárias e entre <i>campi</i> .

				manutenção e combustíveis	
Terceirização	Contrato	Departamentos	Foi levado em consideração todos os departamentos do Campus	Utilização de mão de obra para execução de Serviços administrativos e operacionais.	Funcionamento das atividades de suporte operacional e administrativo.
Resun	Contrato	Alunos	Foi levado em consideração a quantidade de alunos de cada curso	Fornecimento de refeições (almoço e jantar).	Funcionamento das atividades de segurança alimentar (manter o aluno matriculado).
Direção	Empenho	Alunos	Foi levado em consideração todos os alunos de cada departamento	Utilização dos serviços administrativos da Direção e órgãos subordinados.	Funcionamento das Atividades de Suporte Administrativos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após o conhecimento de quais despesas mais foram evidenciadas no processo de análise de rateios, entre as atividades dos departamentos que fazem parte do Campus Itabaiana, objeto de custo, conforme explica Maher (2001), segue a busca pelos resultados, agora com a elaboração das fórmulas e esclarecendo os termos baseado nos critérios de rateio do Quadro 10.

Todas as fórmulas seguiram os critérios estabelecidos pelo método de apropriação de custos ABC condicionando o rateio aos custos das atividades desempenhadas pelas unidades. Nesse caso específico, os departamentos do campus. Neste feito, para fins desta pesquisa, as fórmulas desenvolvidas em atendimento aos critérios de rateio, são ilustradas no Quadro 11.

Quadro 11 - Fórmulas e Justificativa

DESPESA	FÓRMULA	TERMOS DA FÓRMULA
ENERGIA	$CED = \frac{VTE}{QTE} (QTED)$	CED – Energia Departamento VTE – Valor total energia QTE – quantidade de laboratórios total do campus (informática e ensino) + unidades administrativas dos departamentos. Obs.: QTE - espaços que utilizam energia para aula. QTED – quantidade de laboratórios do departamento (informática e ensino) + unidade administrativa do departamento
ÁGUA	$CAD = \frac{VTA}{QTE} (QTED)$	CAD – Água Departamento VTA – valor total de água QTA – quantidade de laboratórios total do campus (ensino) + unidades administrativas dos departamentos Obs.: espaços que utilizam água para aula QTED – quantidade de laboratórios do departamento (ensino) + unidade administrativa do departamento.

INTERNET	$CID = \frac{VTI}{QTD}$	CID - Internet Departamento VTI – Valor total internet QTE – Quantidade total de departamentos do campus
MATERIAL DE CONSUMO	$CMD = \frac{VTM}{NAT} (NAD)$	CMD– Custo Material Consumido por Departamento VTM – Valor total Material Consumo NAT – Número total de alunos NAD – Número de alunos por departamento
DESLOCAMENTO	$CDD = \frac{VTD}{NAP} (NAP)$	CTD – Custo Deslocamento por Departamento VTD – Valor total deslocamento NAP – Número total de professores NAD – Número professores por departamento
TERCEIRIZAÇÃO	$CTD = \frac{VTT}{QTD}$	CTD – Custo Terceirização por Departamento VTT – Valor total terceirizados QTD – Número total de departamentos
RESUM/Refeições	$CRD = \frac{VTR}{NAT} (NAD)$	CRD – Custo Refeições por departamento VTR – Custo total das refeições NAT – Número alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento
DIREÇÃO	$CRD = \frac{VTR}{NAT} (NAD)$	CRD – Custo Refeições por departamento VTR – Custo total das refeições NAT – Número alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a elaboração das fórmulas desenvolvidas baseadas nos critérios de rateios (Método de apropriação de custos ABC) estabelecidos nesse estudo, tais como: quantidade de espaços físicos; números de departamentos, números de alunos e números de professores, que foram utilizados para o rateamento em relação às atividades, obtêm-se todos os dados para aplicação dos valores nos custos indiretos do campus. Importante salientar que esses dados trazidos nos critérios de rateio estão baseados no levantamento do ano de 2022. (UFS, 2023)

A Tabela 1, traz todos os valores obtidos com a aplicação das fórmulas nos custos indiretos e seus rateios.

Tabela 1 - Custos Indiretos e Seus Rateios Pelo Modelo ABC

DEPARTAMENTOS	CUSTOS INDIRETOS POR DEPARTAMENTO								
	DESPESAS INDIRETAS POR DEPARTAMENTO - Custeio Baseado em Atividades (ABC)								
	ENERGIA	ÁGUA	INTERNET	MAT. CONSUMO	DESLOCAMENTO	RESUM	TERCEIRIZAÇÃO	DIREÇÃO	TOTAL
Administração	R\$ 12.029,25	R\$ 3.877,72	R\$ 42.952,09	R\$ 5.653,32	R\$ 11.804,58	R\$ 216.223,74	R\$ 209.359,57	R\$ 478.195,46	R\$ 980.095,74
Biociências	R\$ 108.263,29	R\$ 34.899,51	R\$ 42.952,09	R\$ 3.419,35	R\$ 14.427,82	R\$ 130.780,49	R\$ 209.359,57	R\$ 289.231,13	R\$ 833.333,25
Ciências Contábeis	R\$ 36.087,76	R\$ 3.877,72	R\$ 42.952,09	R\$ 5.356,98	R\$ 14.427,82	R\$ 204.889,43	R\$ 209.359,57	R\$ 453.128,76	R\$ 970.080,14

Educação	R\$ 48.11 7,02	R\$ 3.877, 72	R\$ 42.9 52,09	R\$ 5.99 5,26	R\$ 24.920 ,78	R\$ 229. 301,79	R\$ 209. 359,57	R\$ 507. 118,57	R\$ 1.071 .642,80
Física	R\$ 60.14 6,27	R\$ 3.877, 72	R\$ 42.9 52,09	R\$ 3.00 9,03	R\$ 13.116 ,20	R\$ 115. 086,83	R\$ 209. 359,57	R\$ 254. 523,39	R\$ 702.0 71,10
Geografia	R\$ 48.11 7,02	R\$ 3.877, 72	R\$ 42.9 52,09	R\$ 3.16 8,60	R\$ 14.427 ,82	R\$ 121. 189,92	R\$ 209. 359,57	R\$ 268. 020,84	R\$ 711.1 13,58
Letras	R\$ 36.08 7,76	R\$ 3.877, 72	R\$ 42.9 52,09	R\$ 5.28 8,59	R\$ 15.739 ,44	R\$ 202. 273,82	R\$ 209. 359,57	R\$ 447. 344,14	R\$ 962.9 23,14
Matemática	R\$ 36.08 7,76	R\$ 3.877, 72	R\$ 42.9 52,09	R\$ 3.10 0,21	R\$ 19.674 ,30	R\$ 118. 574,31	R\$ 209. 359,57	R\$ 262. 236,22	R\$ 695.8 62,18
Química	R\$ 84.20 4,78	R\$ 27.14 4,07	R\$ 42.9 52,09	R\$ 2.43 9,14	R\$ 15.739 ,44	R\$ 93.2 90,08	R\$ 209. 359,57	R\$ 206. 318,20	R\$ 681.4 47,37
Sistema de Informação	R\$ 48.11 7,02	R\$ 3.877, 72	R\$ 42.9 52,09	R\$ 4.62 7,52	R\$ 14.427 ,82	R\$ 176. 989,59	R\$ 209. 359,57	R\$ 391. 426,12	R\$ 891.7 77,46
Total	R\$ 517.2 57,94	R\$ 93.06 5,37	R\$ 429. 520,98	R\$ 42.0 58,00	R\$ 158.70 6,00	R\$ 1.60 8.600,00	R\$ 2.09 3.595,70	R\$ 3.55 7.542,85	R\$ 8.500 .346,84

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após conhecer os resultados dos custos indiretos dos departamentos, foi possível verificar onde os custos estão sendo absorvidos pelas atividades desempenhadas em relação aos departamentos. No caso de energia e água, o departamento de Biociências é o responsável pelo maior custo em relação aos demais, tendo um percentual de 20,93% e 37,50% respectivamente.

Importante observar que essa unidade citada tem os maiores percentuais em relação aos demais cursos, nessas duas despesas específicas, devido à quantidade de laboratórios que compõem a estrutura desses cursos, consumindo maiores percentuais de energia e água para a realização de suas aulas. Outro destaque é a conta intitulada Direção, na qual é composta por salários de técnicos e funções gratificadas do campus (FG e CD), responsável por 41,85% dos custos indiretos do Campus Itabaiana. Essa observação só é possível devido ao Modelo de composição de custos empregado nessa pesquisa, o qual proporciona um nível maior de transparência e simplicidade na forma de apresentar os valores.

Face o exposto, verifica-se a possibilidade de uma maior assertividade em relação à aplicação do orçamento das universidades públicas pelos gestores, nas unidades que mais necessitam de investimentos, pois o Modelo de Composição trazido nesse trabalho, deixa claro onde os custos indiretos são absorvidos pelos departamentos do campus.

4.2. CUSTO POR DEPARTAMENTO DO CAMPUS ITABAIANA

Este subcapítulo está relacionado ao objetivo específico: verificar quanto custa cada departamento do Campus Itabaiana.

Para isso, é necessário verificar a composição dos custos por departamento do Campus Itabaiana. Esse dado é composto pelo somatório de todos os custos diretos (Salário de professores e técnicos) que atuam nos cursos e os custos indiretos (despesas aplicadas ao ABC), que foram rateados pelo Método de Apropriação de Custos ABC, buscando a forma mais adequada a proporcionalidade do seu uso pela atividade desenvolvida, por cada curso.

Para um melhor entendimento de como se chegou ao resultado, seguem a fórmula com seus termos e tabela com os custos total de cada departamento:

$$CTD = CD (\text{Salários Prof. + Tec.}) + CI (\text{Despesas aplicadas ao ABC})$$

CTD = Custo Total Departamento;

CD = Custo Direto;

CI = Custo Indireto.

Após aplicação da fórmula nos custos do campus (Custos direto e Custo indireto), foi possível encontrar os resultados, conforme a Tabela 2 a seguir:

Tabela 2 - Custo por Departamento do Campus Itabaiana

CUSTO DEPARTAMENTO ITABAIANA - Modelo proposto -ABC			VALOR TOTAL
Departamentos	CD (Custo Direto)	CI (Custo Indireto) -ABC	
Custo/aluno	R\$ 13.312,45	R\$ 4.607,23	R\$ 17.919,69
Administração	R\$ 1.737.177,87	R\$ 980.095,74	R\$ 2.717.273,61
Ciências Biológicas	R\$ 2.982.989,85	R\$ 833.333,25	R\$ 3.816.323,10
Ciências Contábeis	R\$ 1.424.386,29	R\$ 970.080,14	R\$ 2.394.466,43
Educação	R\$ 3.303.004,47	R\$ 1.071.642,80	R\$ 4.374.647,27
Física	R\$ 2.264.856,84	R\$ 702.071,10	R\$ 2.966.927,94
Geografia	R\$ 2.105.296,60	R\$ 711.113,58	R\$ 2.816.410,18
Letras	R\$ 2.919.938,60	R\$ 962.923,14	R\$ 3.882.861,74
Matemática	R\$ 2.860.644,63	R\$ 695.862,18	R\$ 3.556.506,81
Química	R\$ 2.918.198,65	R\$ 681.447,37	R\$ 3.599.646,02
Sist. Informação	R\$ 2.044.981,21	R\$ 891.777,46	R\$ 2.936.758,67
Campus Itabaiana	R\$ 24.561.475,01	R\$ 8.500.346,76	R\$ 33.061.821,77

Fonte: Elaborado pelo autor.

No levantamento dos Custos dos departamentos do Campus Itabaiana, ficou evidenciado os valores individuais de cada Curso. Sendo o curso de Pedagogia do departamento de Educação o que necessita de maior investimento com um valor de R\$ 4.374.647,27. Já, o curso de menor investimento apresentado foi o de Ciências Contábeis com um valor investido de R\$ 2.394.466,43.

Porém, vale ressaltar que, embora em valores absolutos, o curso de Pedagogia seja

o mais caro, quando dividido pela quantidade alunos, ele se torna o terceiro curso mais barato, com um investimento de custeio de R\$ 16.633,64 por aluno/ano. Observa-se que essa análise, só foi possível devido à aplicação do método trazido nessa pesquisa, pois evidencia o custo consumido por cada curso do Campus Itabaiana.

Essa informação é de suma importância quando se verifica no orçamento da instituição para onde os recursos devem ser direcionados de forma clara e simplificada graças ao Modelo de Composição de Custo aplicado ao método ABC para o ensino superior do campus Itabaiana da UFS.

Face ao exposto, verifica-se de forma clara os custos envolvidos em cada departamento, trazendo um maior conhecimento dos gastos realizados para o desempenho das aulas. Esses dados são de suma importância no planejamento das atividades em relação aos custos, pois os mesmos podem ser sugeridos a realizar ações que possam diminuir seus custos sem necessariamente prejudicar a qualidade das aulas.

4.3. CUSTO TOTAL DO CAMPUS ITABAIANA

Este subcapítulo está relacionado ao objetivo específico: identificar qual o custo total do Campus Itabaiana. O Custo Total do Campus Itabaiana, levando em consideração o modelo de composição de custos proposto nesse trabalho, foi obtido pelo somatório dos departamentos do Campus Itabaiana. Para isso, os custos diretos (salário de professores e técnicos) que atuam nos departamentos foram somados aos custos indiretos (despesas rateadas entre os departamentos), perfazendo os valores trazidos na Tabela 3, desse trabalho.

Para um melhor entendimento de como foi feito esse cálculo, destacamos a fórmula utilizada para tal:

$$CTI = \sum \text{Departamentos do Campus}$$

CTI = Custo Total Campus Itabaiana;

Após a utilização da fórmula foram encontrados os valores destacados na Tabela 3, a seguir:

Tabela 3 - Custo Total Anual do Campus Itabaiana

CURSOS	CUSTO DO DEPARTAMENTO
Administração	R\$ 2.717.273,61
Biociências	R\$ 3.816.323,10
Ciências Contábeis	R\$ 2.394.466,43
Educação	R\$ 4.374.647,27

Física	R\$ 2.966.927,94
Geografia	R\$ 2.816.410,18
Letras	R\$ 3.882.861,74
Matemática	R\$ 3.556.506,81
Química	R\$ 3.599.646,02
Sistema de Informação	R\$ 2.936.758,67
Custo Total do Campus Itabaiana	R\$ 33.061.821,77

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após o somatório de todos os departamentos do Campus Itabaiana já embutidos os Custos Diretos e Indiretos, ficou demonstrado que o Custo Total do Campus Itabaiana é de R\$33.061.821,77. Vale observar que esses valores foram obtidos através do Modelo de composição de custo aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana daUFS, o modelo proposto para esse trabalho.

Importante salientar que o valor demonstrado nesse item R\$ 33.061.821,77 referente ao custo total do Campus Itabaiana, é representado pelas Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), isto é, contempladas as despesas referentes ao custeio, excluindo despesas de capital e investimentos em obras (STN), obtendo apenas 4,26% do orçamento de R\$ 776.116.446,00 destinado a UFS no ano de 2022, ano de referência desse trabalho.

Face ao exposto, destaca-se o percentual dos custos direto e indireto, em relação ao custototal do Campus Itabaiana, pois o primeiro é responsável por 74,29%, enquanto o segundo consome 25,71% do custo total do campus. No entanto, é importante observar que mesmo o Custo Indireto compondo apenas 25,71% do custo total, esse tipo de custo possibilita que o gestor tem alguma discricionariedade em relação às despesas apresentadas, podendo haver algum tipo de relocação de seus recursos, a depender da necessidade da instituição.

Essa discricionariedade é de suma importância para a Administração Pública, pois ela garante a relocação dos recursos previstos anteriormente no planejamento orçamentário da instituição, em atividades que consumiram mais recursos que o planejado, assegurando o funcionamento das atividades desempenhadas pelos setores da universidade.

4.4. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS FÓRMULAS DO ALUNO EQUIVALENTE COM BASE NA FÓRMULA DO TCU COM O MODELO PROPOSTO

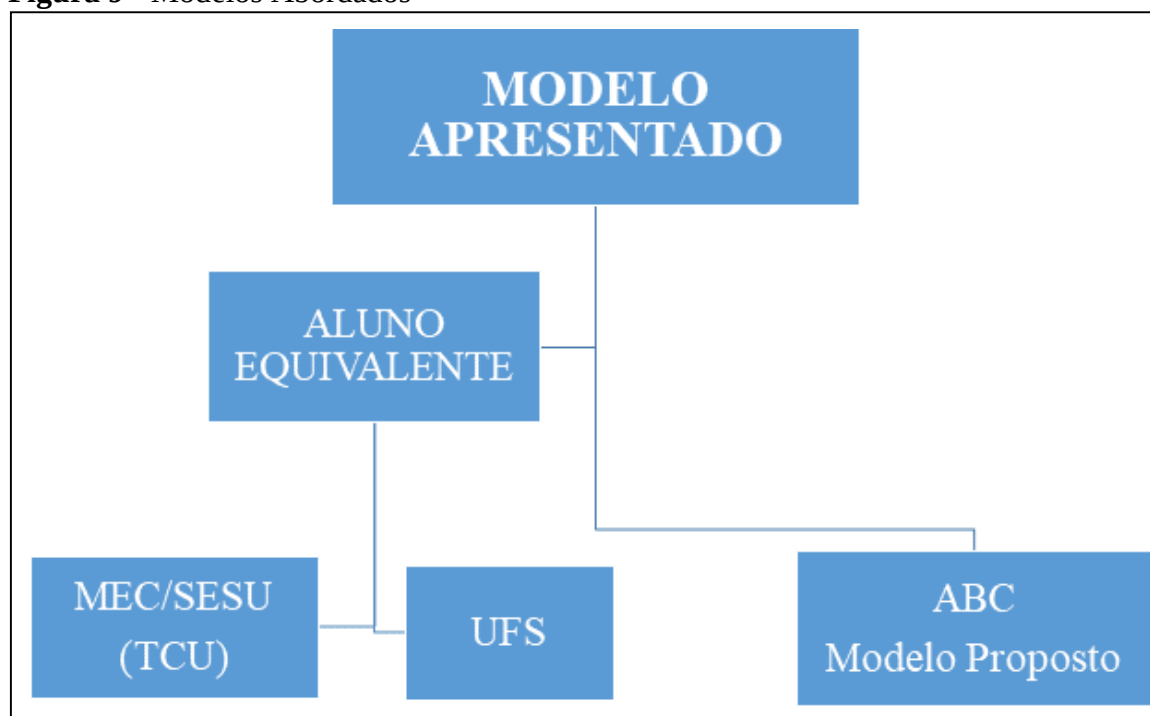
Este subcapítulo está relacionado ao objetivo específico: fazer uma análise comparativa entre os valores aplicados à fórmula por aluno equivalente, apurado pelo TCU, com aqueles obtidos pela composição dos custos do Campus Itabaiana. Foram apresentados

três modelos distintos de análise. Os dois primeiros adotam a métrica de Aluno Equivalente, com o primeiro modelo utilizando os dados (Fator de Retenção; Peso grupo; Duração do curso), pré-determinado pelo MEC/SESU, abordagem orientada pelo TCU, enquanto o segundo utiliza-se a mesma abordagem, contudo utilizando os dados já citados, com os valores reais dos cursos do Campus Itabaiana, ano 2022. Os dois modelos seguem a metodologia do *Higher Education Funding Council For England (HEFCE)*.

Já o terceiro, por sua vez, foi desenvolvido a partir do modelo proposto neste estudo: Modelo de Composição de Custos aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS. Esse modelo se apoia no Método ABC para a alocação dos custos indiretos, relacionados às atividades especificamente adaptadas para o contexto do Campus Itabaiana.

Na Figura 9, evidencia-se a forma de como foi pensado os modelos, proporcionando uma maior clareza em relação à origem de cada um.

Figura 9 - Modelos Abordados



Fonte: Elaborado pelo autor.

Para melhor compreensão de como os valores foram apresentados nesse capítulo, foi aplicada no orçamento da UFS de 2022, no valor de R\$ 776.116.446,00, diminuído do valor correspondente a folha de pagamento que custou no mesmo ano R\$ 646.857.720,00. Portanto, o orçamento trabalhado nesse capítulo é de R\$ 129.258.726,00.

Esse montante é dividido pelo índice de aluno equivalente da instituição que é

28.000. Após essa divisão, o valor encontrado foi multiplicado pelo índice aluno equivalente já pré-determinado pelo MEC/SESU, no primeiro modelo. No segundo modelo é feito o mesmo cálculo, porém com os dados reais trazidos dos cursos do Campus Itabaiana no ano 2022. Já o terceiro modelo de composição de custos foi abordado no Capítulo 0 Custo Total do Campus Itabaiana, desse trabalho.

É necessário que se trabalhe com o orçamento sem a folha salarial, já que o modelo de Aluno Equivalente, não considera os custos relativos às despesas com pessoal da instituição. Portanto, todos os parâmetros utilizados para compor os resultados nos dois primeiros modelos, também foram usados para o modelo proposto, no caso, Modelo de Composição de Custos aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, o terceiro modelo.

Para um melhor entendimento de como foram realizados esses cálculos, seguem a fórmula e posteriormente as Tabela 4, Tabela 5 e Tabela 6 com os valores encontrados nos três modelos explicados anteriormente.

Custos pela Fórmula do Aluno Equivalente:

$$CCI_{(AE)} = \frac{DLU}{N^{\circ} AEU} \times (N^{\circ} AEI)$$

CCI (AE) – Custo do Campus Itabaiana, aplicado ao Aluno Equivalente;

DLU – Despesas Liquidadas da UFS (menos folha salarial);

Nº (AEU) – Número de Alunos Equivalentes UFS;

Nº (AEI) – Número de Alunos Equivalentes do Campus Itabaiana.

Nas Tabela 4 e Tabela 5 trazem todos os resultados aplicados na Fórmula de Aluno Equivalente, já a Tabela 6, traz os valores encontrados pelo modelo proposto de composição de custos.

Tabela 4 - Cálculo dos Custos pelo Aluno Equivalente (TCU/MEC/SESU)

CUSTO DEPARTAMENTO ITABAIANA - (Aluno Equivalente)			DESPESAS LIQUIDADAS
TCU/MEC/SESU			
UNIDADE	ÍNDICE	CUSTO	
UFS/por aluno equivalente	28.000	R\$ 4.616,38	
Administração	129,04	R\$ 595.698,07	
Ciências Biológicas	330,00	R\$ 1.523.406,41	
Ciências Contábeis	169,32	R\$ 781.645,98	
Física	148,36	R\$ 684.886,59	

Geografia	152,00	R\$ 701.690,23	R\$ 129.258.726,00
Letras - Língua Portuguesa	130,86	R\$ 604.099,89	
Matemática	138,63	R\$ 639.969,19	
Pedagogia	180,20	R\$ 831.872,23	
Química	230,14	R\$ 1.062.414,40	
Sistemas de Informação	175,61	R\$ 810.683,03	
Campus Itabaiana	1.784,16	R\$ 8.236.366,02	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após obter os resultados aplicados aos parâmetros do MEC/SESU, na Tabela 4, destaca-se o valor do Campus de Itabaiana, relativos a custeio R\$ 8.236.366,02, representando 6,37% das Despesas Liquidadas da UFS.

Tabela 5 - Cálculo dos Custos pelo Aluno Equivalente (UFS/2022)

CUSTO DEPARTAMENTO ITABAIANA - (Aluno equivalente) UFS			DESPESAS LIQUIDADAS
UNIDADE	ÍNDICE	CUSTO	
UFS/por aluno equivalente	28.000	R\$ 4.616,38	R\$ 129.258.726,00
Administração	116,90	R\$ 539.655,18	
Ciências Biológicas	136,68	R\$ 630.967,24	
Ciências Contábeis	152,38	R\$ 703.444,45	
Física	28,72	R\$ 132.582,52	
Geografia	131,45	R\$ 606.823,55	
Letras - Língua Portuguesa	96,70	R\$ 446.404,24	
Matemática	68,89	R\$ 318.022,63	
Pedagogia	241,92	R\$ 1.116.795,39	
Química	92,66	R\$ 427.754,06	
Sistemas de Informação	99,46	R\$ 459.145,46	
Campus Itabaiana	1.165,76	R\$ 5.381.594,73	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Porém, quando se utiliza a mesma metodologia com os índices de aluno Equivalente fornecidas pela UFS (2023), sobre o Campus Itabaiana o valor corresponde a de R\$ 5.381.594,73, representando 4,16% das despesas liquidadas da UFS.

Todos os índices, Tabela 4 e Tabela 5, dos Alunos Equivalentes dos departamentos da UFS como também do Campus Itabaiana foram fornecidos pela SIDI, conforme UFS em números de 2022.

Tabela 6 - Cálculo dos Custos - pelo Modelo Proposto (ABC)

CUSTO DEPARTAMENTO ITABAIANA - Modelo proposto -ABC			VALOR TOTAL
Departamentos	CD (Custo Direto)	CI (Custo Indireto) - ABC	
Custo/aluno	R\$ 13.312,45	R\$ 4.607,23	R\$ 17.919,69
Administração	R\$ 1.737.177,87	R\$ 980.095,74	R\$ 2.717.273,61
Ciências Biológicas	R\$ 2.982.989,85	R\$ 833.333,25	R\$ 3.816.323,10
Ciências Contábeis	R\$ 1.424.386,29	R\$ 970.080,14	R\$ 2.394.466,43
Educação	R\$ 3.303.004,47	R\$ 1.071.642,80	R\$ 4.374.647,27

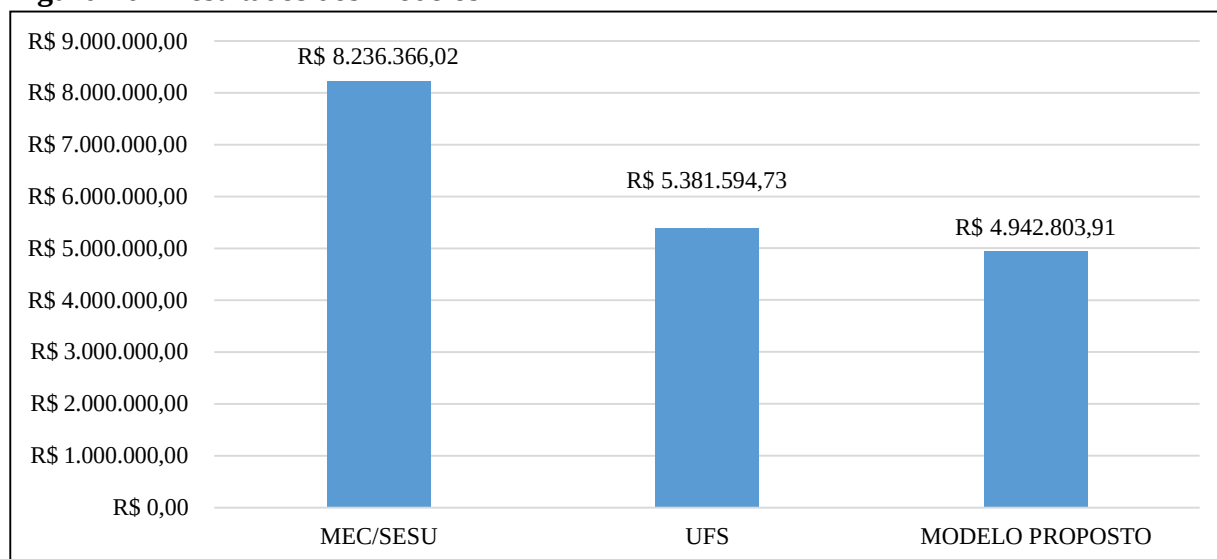
Física	R\$ 2.264.856,84	R\$ 702.071,10	R\$ 2.966.927,94
Geografia	R\$ 2.105.296,60	R\$ 711.113,58	R\$ 2.816.410,18
Letras	R\$ 2.919.938,60	R\$ 962.923,14	R\$ 3.882.861,74
Matemática	R\$ 2.860.644,63	R\$ 695.862,18	R\$ 3.556.506,81
Química	R\$ 2.918.198,65	R\$ 681.447,37	R\$ 3.599.646,02
Sist. Informação	R\$ 2.044.981,21	R\$ 891.777,46	R\$ 2.936.758,67
Campus Itabaiana	R\$ 24.561.475,01	R\$ 8.500.346,76 (- R\$ 3.557.542,85)	R\$ 33.061.821,77
Valor Direção (s/ Salários)		R\$ 4.942.803,91	R\$ 4.942.803,91

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em relação aos custos apresentados pelo terceiro modelo, no caso proposto nesse trabalho, precisa-se subtrair dos custos indiretos o valor referente a direção, pois é resultado da soma de salários de técnicos e gratificações (FG e CD). Portanto, o valor de R\$. 8.500.346,76 subtrai R\$ 3.557.542,85, perfazendo um custo de R\$ 4.942.803,91, representando 3,82% das Despesas Liquidadas da UFS.

Para uma melhor visualização entre os valores obtidos nos três modelos apresentados, a Figura 10, traz um gráfico com os resultados obtidos.

Figura 10 - Resultados dos Modelos



Fonte: Elaborado pelo autor.

Após análise dos resultados apresentados nas Tabelas Tabela 4 e Tabela 5 nesse capítulo, ficou constatado uma discrepância entre os valores dos modelos que utilizam a métrica de Aluno Equivalente (MEC/SESU) e UFS (2022) respectivamente, demonstrando uma diferença nos valores de R\$ 2.854.771,29, correspondendo a 34,66% entre os modelos.

No entanto, quando comparado os resultados obtidos pelos modelos (UFS, 2023), dados trazidos pelos cursos de Itabaiana no ano 2022, na Tabela 5 e os valores obtidos pelo Modelo de Composição de Custos aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana

da UFS, na Tabela 6 modelo proposto nesse trabalho, obtêm-se o valor aproximado com uma diferença apenas de R\$ 438.790,82, correspondendo a 8,15%.

Importante salientar que o Modelo de Composição de Custos aplicado ao ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, traz de forma clara e simples onde os custos foram consumidos através das atividades desempenhadas pelos departamentos, corroborando com os gestores na tomada de decisão em relação aos custos. Fato este, que não fica claro no modelo que tem o Aluno Equivalente como parâmetro.

Face ao exposto, verifica-se que o Modelo de composição de Custos aplicado ao ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, evidencia-se de forma clara e simples, não só o percentual absorvido do orçamento de custeio (menos salários), mas também mostrando onde as despesas foram consumidas.

4.5. ANÁLISE COMPARATIVA OCC COM O MODELOS PROPOSTO

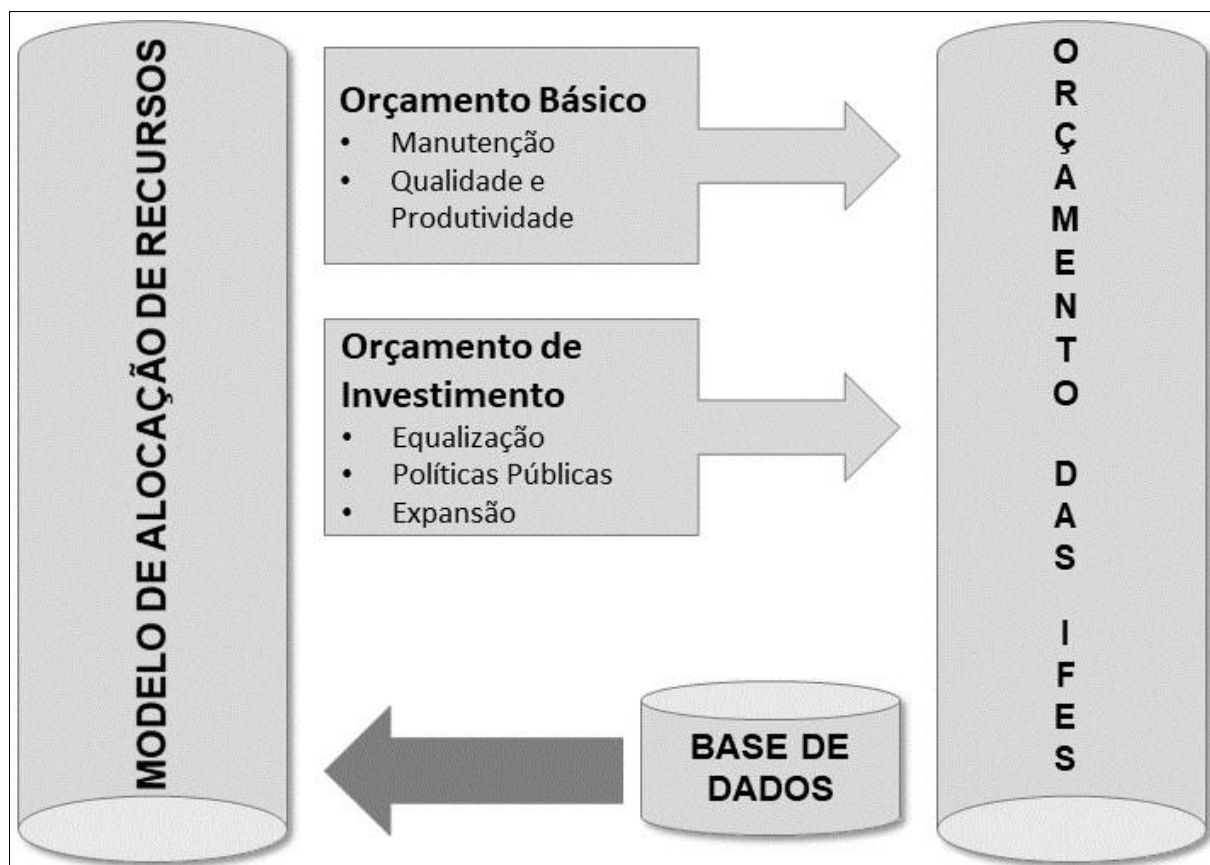
Esse capítulo se refere ao objetivo específico: fazer uma análise comparativa entre os valores orçamentários recebidos por meio da Matriz de Outros Custeios e Capital (OCC) – Matriz Andifes e os custos referente ao Campus Itabaiana.

A Matriz OCC (Orçamento de outros Custeios e Capital), estabelecida pelo MEC/SESU, foi elaborada como instrumento de destinação de recursos anualmente para as universidades. No entanto, nem sempre esses valores contemplam de forma integral as instituições, pois os recursos podem sofrer alterações em suas arrecadações.

A Figura 11, mostra de forma simples como os recursos são destinados aos IFES (Instituição Federais de Ensino Superior), nesse caso específico a Universidade Federal de Sergipe (UFS). Onde consta o modelo de alocação transferindo recursos para os IFES, tendo como base as informações sobre o orçamento necessário para o desempenho das atividades desempenhadas pelas universidades, no caso específico desse trabalho a UFS.

Para uma melhor visualização de como o orçamento dos IFES se comporta, segue ilustração na Figura 11:

Figura 11 - Orçamento Aplicado aos IFES



Fonte: Elaborado conforme Andifes (2006).

Após esclarecer como os valores dos orçamentos chegam aos IFES, têm-se na Figura 12, a Matriz OCC (Orçamento outros Custeio e Capital), demonstrando como os recursos são calculados em relação ao custeio dos IFES, no caso específico desse trabalho, a UFS.

Figura 12 - Matriz OCC (Orçamento e Outros Custeios e Capital)



Fonte: Elaborado conforme site da UFRPE (2021).

A Matriz OCC (Orçamento e outros Custeio e Capital) ilustrada na Figura 12, evidenciam a importância atual da utilização da fórmula de aluno equivalente na aquisição de recursos financeiros para as instituições, pois a mesma, é responsável por 90% dos

valores recebidos pelas Universidades Públicas Federal.

No entanto, embora represente a parte orçamentária de custeio, a folha salarial não pertence a essa matriz. Portanto, para que se possa fazer qualquer tipo de comparação entre os modelos propostos, têm-se que excluir o custo com pessoal. No caso desse estudo, observa-se que o Modelo Proposto de Composição de Custos pelo método de apropriação de Custos ABC, em seu custo direto, é formado pelos salários de professores e técnicos que pertencem aos departamentos do Campus Itabaiana.

Outrossim, foi utilizado o orçamento da UFS referente a custeio e destacamos que o valor encontrado foi de R\$ 129.258.726,00. Sendo atribuído as contas de custeio e capital da instituição. Já, quando comparado com o valor trazido pelo custo total do campus Itabaiana e excluimos os gastos referentes aos salários de professores e técnicos vinculados aos departamentos (Custos Direto), como também, os valores compostos pela conta intitulada Direção do campus (Salários de técnicos e gratificações FG e CD), perfazendo no modelo proposto um valor de R\$ 4.942.803,91.

Para uma melhor clareza nos resultados dos modelos apresentados nesse trabalho (MEC/SESU; UFS 2022/ Modelo ABC), a Tabela 7, traz os valores dos resultados após a aplicação da fórmula nos três modelos.

Tabela 7 - Matriz OCC e Resultados

Matriz OCC (Outros Custeios e Capital)			Modelo Proposto ¹
Modelos	Aluno Equivalente (MEC/SESU)	Aluno Equivalente (UFS 2022) ²	
Valores Aluno Equivalente	R\$ 8.236.366,02	R\$ 5.381.594,73	R\$ 4.942.803,91
Fórmula	OCC = Res Ae*1.1	OCC = Res Ae*1.1	OCC = Ci*1.1
Resultados	R\$ 9.060.002,62	R\$ 5.919.754,20	R\$ 5.437.084,30

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a comparação dos valores entre a Matriz OCC – Aluno Equivalente (MEC/SESU e UFS 2022), Matriz OCC, com o Modelo de Composição de Custos proposto, observa-se os resultados são os mesmos encontrados no modelo de aluno equivalente e modelo proposto acrescido de 10%, já que traduz a fórmula apresentada nos cálculos em relação ao custeio dos IFES, no caso específico desse trabalho, a UFS.

Vale ressaltar, que o modelo utilizado como proposto, foi colocado apenas para evidenciar qual o montante de recursos seria atribuído ao orçamento caso fosse estabelecido

¹ Valor será calculado com os custos indiretos no lugar de aluno equivalente, já que o modelo de composição de custos aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, não utiliza desse índice.

² Os valores estabelecidos no Aluno equivalente 2022, são apenas para ilustração, pois os cursos que apresentarem na prática um coeficiente de retenção maior do que aquele tabelado, cabe ao Ifes arcar com o custo adicional dos alunos retidos.

essa nova métrica de análise, já que o Modelo de Composição de Custos aplicados ao ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana UFS, não utiliza a fórmula de Aluno Equivalente comocritério de custo e sim o Modelo de apropriação de Custos ABC, pois o mesmo traz de forma clara e simples onde os custos estão sendo absorvidos pelas unidades. Conforme explica Nakagawa (2001).

Face ao exposto, verifica-se que o valor correspondente a 90% dos orçamentos é baseado na métrica do Aluno Equivalente. No entanto, esse modelo, ao contrário do proposto nesse trabalho, não deixa claro, de forma específica, de onde esses valores foram originados, dentro da métrica do aluno equivalente, para a composição do orçamento das instituições, nesse caso, em custeio.

4.6. MODELO PROPOSTO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS PARA O CAMPUS ITABAIANA

Esse subcapítulo tem como objetivo principal elucidar o problema de pesquisa que deu origem a esse trabalho: Modelo de Composição de Custos aplicado ao Método ABC para o Ensino superior do Campus Itabaiana da UFS.

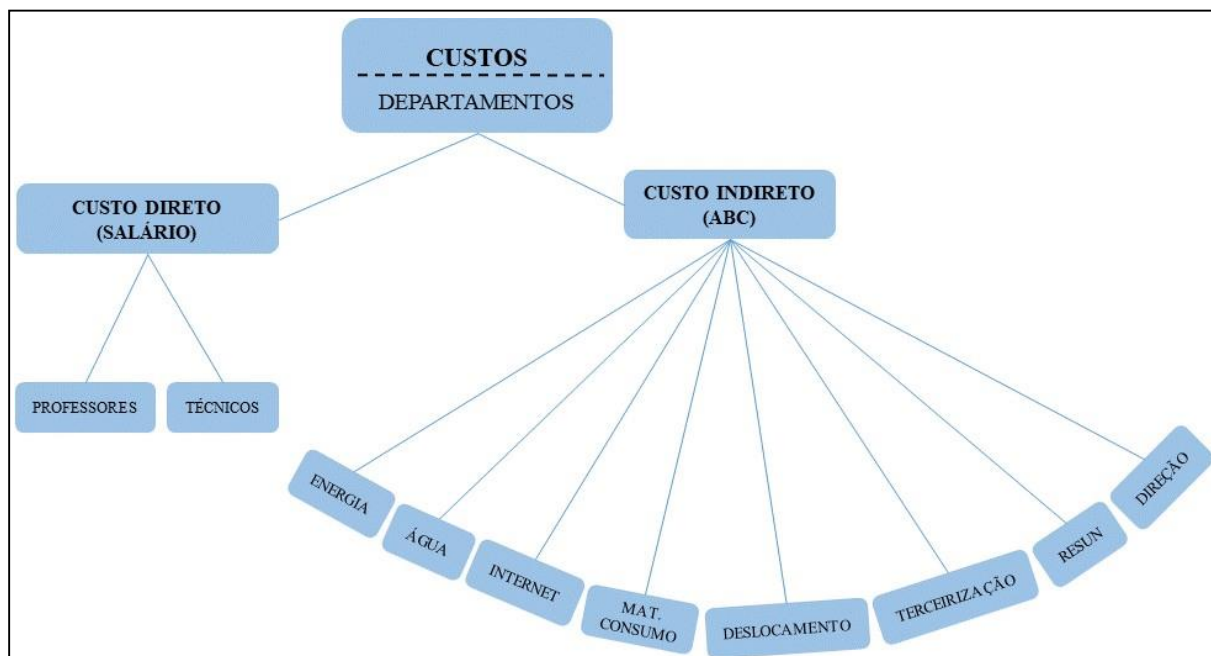
O modelo proposto, intitulado Modelo de Composição de Custos aplicados ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, visa elucidar de forma clara e fiel onde os custos reais são absorvidos na unidade de análise pesquisada, nesse caso, o Campus Prof. Alberto Carvalho, o Campus Itabaiana da UFS. Para tanto, foi aplicado o Método de Apropriação de Custos ABC (Custeio Baseado em Atividades), nos custos indiretos em relação aos departamentos, sendo rateados de forma proporcional mais fiel possível aos seus gastos (NAKAGAWA, 2001). Já os custos diretos são compostos por salários de professores e técnicos que desempenham suas atividades nos cursos de graduação pertencentes ao campus Itabaiana.

O modelo foi escolhido devido a sua eficiência em demonstrar os verdadeiros custos consumidos na graduação e de que forma são absorvidos em cada unidade de analisada, mostrando de forma simples e clara sua eficiência no propósito de embasar os gestores da instituição, nesse caso a UFS.

A Figura 13, traz a ilustração de como os custos se apresentam no modelo de composição de custos proposto. Esta representação gráfica reforça a capacidade do modelo em fornecer uma análise detalhada e transparente dos custos envolvidos no contexto

específico do ensino superior no Campus Itabaiana da UFS. A Figura 13 também proporciona visualizar quais contas são atribuídas aos custos dos departamentos.

Figura 13 - Modelo de Composição de Custos Aplicado ao ABC para Ensino Superior do Campus Itabaiana-UFS



Fonte: Elaborado pelo autor.

Para melhor entendimento, as fórmulas apresentadas em todos os cálculos encontram-se no Quadro 12, sendo mostrado quais critérios foram levados em consideração e os modelos das fórmulas apresentados juntamente com seus termos. Além disso, o rateamento das despesas (Custos Indiretos) referente ao Campus Itabaiana, mostrando qual a despesa e como ela foi pensada para ser rateada entre os departamentos de forma mais fiel aos custos de cada unidade. Importante salientar que o critério de rateio, tais como: espaços físicos, número de departamentos e número de alunos e número de professores estão baseados no levantamento (UFS, 2023).

Observa-se que, no modelo proposto ilustrado no Quadro 12, a eficiência na demonstração de forma simples e clara, como foi pensado para facilitar os gestores públicos, principalmente os que trabalham com orçamento, na tomada de decisão, nesse caso específico da Universidade Federal de Sergipe (UFS).

Quadro 12 - Modelo Proposto De Composição De Custos Para O Campus Itabaiana

CUSTOS	ITENS DE CUSTO (Contas)	FONTES DE EVIDÊNCIA	CRITÉRIO (Rateio)	JUSTIFICATIVA PARA O CRITÉRIO DE RATEIO	DIRECIONADO DE CUSTO ABC	FÓRMULA	TERMOS DA FÓRMULA	ATIVIDADE ASSOCIADA
DIRETO	Salários	Folha de Pagamento (Empenho)				$CD = STec + SProf$	CD – Custo Direto STec – Salários de técnicos por departamentos SProf – Salários de professores por departamentos	
	Energia	CONTRATO	Espaços Físicos	Foi levado em consideração todos os setores vinculados (administrativo e laboratórios) de forma direta aos departamentos acadêmicos.	Consumo de energia por unidade (Laboratórios de Informática, Ensino e Secretaria Administrativa do Departamento)	$CED = \frac{VTE}{QTE}$	CED – Custo Energia Departamento VTE – Valor total energia QTE – quantidade de laboratórios total do campus (informática e ensino) + unidades administrativas dos departamentos. Obs.: QTE - espaços que utilizam energia para aula. QTED – quantidade de laboratórios do departamento (informática e ensino) + unidade administrativa do departamento	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas e suporte dos departamentos.
	Água	Nº DA CONTA	Espaços Físicos	Foram levados em consideração todas as unidades administrativas dos departamentos mais	Consumo de água por unidade (Laboratórios de Ensino e	$CAD = \frac{VTA}{QTED}$	CAD – Custo Água Departamento VTA – valor total de água	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas

I N D I R E T O				os laboratórios de ensino e pesquisa.	Secretaria Administrativa)		QTA – quantidade de laboratórios total do campus (ensino) + unidades administrativas dos departamentos Obs: espaços que utilizam água para aula QTED – quantidade de espaços do departamento (ensino + unidade administrativa do departamento).	e suporte dos departamentos.
	Internet	Contrato	Departamentos	Levados em consideração todos os departamentos de forma linear.	Disponibilização de banda Larga de forma igualitária a todos os departamentos, independente do consumo individual de cada setor.	$CID = \frac{VTI}{QTE}$	CID -Custo Internet Departamento VTI – Valor total internet QTE – Quantidade total de departamentos do campus	Comunicação interna e externa dos departamentos.
	Material de Consumo	Relatório	Alunos	Foi levado em consideração a quantidade de alunos por departamento.	Material de escritório, limpeza, consumidos nos departamentos.	$CMD = \frac{VTM}{NAT} (NAD)$	CMD– Custo Material Consumido por Departamento VTM – Valor total Material Consumo NAT – Número total de alunos NAD – Número de alunos por departamento	Funcionamento das atividades pedagógicas, administrativas e de suporte.
	Deslocamento	Relatório	Professores	Foi levado em consideração todos os professores de cada departamento.	Suporte necessário para deslocamento de documentos, servidores incluindo diárias e passagens,	$CDD = \frac{VTD}{NAP} (NAP)$	CTD – Custo Deslocamento por Departamento VTD – Valor total deslocamento NAP – Número total de professores	Deslocamento de professores por meio de passagens, diárias e entre campi.

					correios, manutenção e combustíveis		NAD – Número professores por departamento	
	Terceirizados	Contratos	Departamentos	Levados em consideração todos os departamentos de forma linear.	Utilização de mão de obra para execução de Serviços administrativos e operacionais.	$CTD = \frac{VTT}{NAT} (NAD)$	CTD – Custo Terceirização por Departamento VTT – Valor total terceirizados QTE – Quantidade total de departamentos do campus.	Funcionamento das atividades de suporte operacional e administrativo.
	Resun (PNAES)	Contratos	Alunos	Levados em consideração todos os departamentos e a quantidade de alunos de cada departamento.	Fornecimento de refeições (almoço e jantar).	$CRD = \frac{VTR}{NAT} (NAD)$	CRD – Custo Refeições por departamento VTR – Custo total das refeições NAT – Número alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento	Funcionamento das atividades de segurança alimentar (manter o aluno matriculado).
	Direção	Empenhos (folha salarial)	Alunos	Será dividido seu custo total pela quantidade de alunos de cada departamento.	Utilização dos serviços administrativos da Direção e órgãos subordinados.	$CDD = \frac{VTD}{NPT} (NPD)$	CADD – Custo Administrativo da Direção por departamento Obs: O CD (custo da Direção) é composto por todos os salários de servidores (técnicos e professores). VTAD – Valor total administrativo da direção NAT – número de alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento	Funcionamento das Atividades de Suporte Administrativos .

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ressalta-se que em relação ao Custo Direto (Salários de Técnicos e Professores) dos departamentos, não são rateados com critérios estabelecidos pelo Modelo de Apropriação de Custos ABC. Portanto, o não preenchimento das colunas que caracterizam o modelo estabelecidos para os custos indiretos.

Segue Tabela 8 com todos os cálculos estabelecidos no Quadro 12, contendo toda a parte de análise para se chegar os cálculos exigidos pela pesquisa desse trabalho.

Tabela 8 - Operacionalização Do Modelo De Custos Proposto Para Campus Itabaiana

CUSTOS CAMPUS ITABAIANA																			
DEPARTAM ENTOS	QTE DO CEN TES	QT E DIS CE NTE S	QTE ESPAÇO S (unidade s)		CUSTO DIRETO POR DEPARTAMENTO			CUSTOS INDIRETOS POR DEPARTAMENTO									TOTAL	CUSTO MENSAL POR ALUNO	CUST O POR ALUN O ANUA L
					SALÁRIOS			DESPESAS INDIRETAS POR DEPARTAMENTO - Custeio Baseado em Atividades (ABC)											
			Ág ua	En er gia	PROF	TEC	TOTAL 1	ENER GIA	ÁGUA	INTERN ET	MAT CONSU MO	DESLO CAMEN TO	TERCEIR IZAÇÃO	RESUN	DIREÇÃ O	TOTAL 2	TOTAL1 + TOTAL2		
Administraçã o	9	248	1	1	R\$ 1.659. 679,97	R\$ 77.4 97,90	R\$ 1.737. 177,87	R\$ 12. 029,25	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 5.653, 32	R\$ 11.80 4,58	R\$ 209.359 ,57	R\$ 216.2 23,74	R\$ 478.1 95,46	R\$ 980.0 95,74	R\$ 2.717.2 73,61	R\$ 913,06	R\$ 10. 956,75
Biociências	11	150	9	9	R\$ 2.620. 077,37	R\$ 362. 912,48	R\$ 2.982. 989,85	R\$ 108 .263,29	R\$ 34. 899,51	R\$ 42.95 2,09	R\$ 3.419, 35	R\$ 14.42 7,82	R\$ 209.359 ,57	R\$ 130.7 80,49	R\$ 289.2 31,13	R\$ 833.3 33,25	R\$ 3.816.3 23,10	R\$ 2.120,1 8	R\$ 25. 442,15
Ciências Contábeis	11	235	1	3	R\$ 1.424. 386,29	R\$ 0,00	R\$ 1.424. 386,29	R\$ 36. 087,76	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 5.356, 98	R\$ 14.42 7,82	R\$ 209.359 ,57	R\$ 204.8 89,43	R\$ 453.1 28,76	R\$ 970.0 80,14	R\$ 2.394.4 66,43	R\$ 849,10	R\$ 10. 189,22
Educação	19	263	1	4	R\$ 3.247. 375,34	R\$ 55.6 29,13	R\$ 3.303. 004,47	R\$ 48. 117,02	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 5.995, 26	R\$ 24.92 0,78	R\$ 209.359 ,57	R\$ 229.3 01,79	R\$ 507.1 18,57	R\$ 1.071. 642,80	R\$ 4.374.6 47,27	R\$ 1.386,1 4	R\$ 16. 633,64
Física	10	132	1	5	R\$ 2.057. 033,18	R\$ 207. 823,66	R\$ 2.264. 856,84	R\$ 60. 146,27	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 3.009, 03	R\$ 13.11 6,20	R\$ 209.359 ,57	R\$ 115.0 86,83	R\$ 254.5 23,39	R\$ 702.0 71,10	R\$ 2.966.9 27,94	R\$ 1.873,0 6	R\$ 22. 476,73
Geografia	11	139	1	4	R\$ 2.067. 409,73	R\$ 37.8 86,87	R\$ 2.105. 296,60	R\$ 48. 117,02	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 3.168, 60	R\$ 14.42 7,82	R\$ 209.359 ,57	R\$ 121.1 89,92	R\$ 268.0 20,84	R\$ 711.1 13,58	R\$ 2.816.4 10,18	R\$ 1.688,5 0	R\$ 20. 261,94
Letras	12	232	1	3	R\$ 2.860. 855,95	R\$ 59.0 82,65	R\$ 2.919. 938,60	R\$ 36. 087,76	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 5.288, 59	R\$ 15.73 9,44	R\$ 209.359 ,57	R\$ 202.2 73,82	R\$ 447.3 44,14	R\$ 962.9 23,14	R\$ 3.882.8 61,74	R\$ 1.394,7 1	R\$ 16. 736,47
Matemática	15	136	1	3	R\$ 2.836. 082,85	R\$ 24.5 61,78	R\$ 2.860. 644,63	R\$ 36. 087,76	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 3.100, 21	R\$ 19.67 4,30	R\$ 209.359 ,57	R\$ 118.5 74,31	R\$ 262.2 36,22	R\$ 695.8 62,18	R\$ 3.556.5 06,81	R\$ 2.179,2 3	R\$ 26. 150,79
Química	12	107	7	7	R\$ 2.465. 176,74	R\$ 453. 021,91	R\$ 2.918. 198,65	R\$ 84. 204,78	R\$ 27. 144,07	R\$ 42.95 2,09	R\$ 2.439, 14	R\$ 15.73 9,44	R\$ 209.359 ,57	R\$ 93.29 0,08	R\$ 206.3 18,20	R\$ 681.4 47,37	R\$ 3.599.6 46,02	R\$ 2.803,4 6	R\$ 33. 641,55
Sistema De Informação	11	203	1	4	R\$ 1.888. 458,51	R\$ 156. 522,70	R\$ 2.044. 981,21	R\$ 48. 117,02	R\$ 3.8 77,72	R\$ 42.95 2,09	R\$ 4.627, 52	R\$ 14.42 7,82	R\$ 209.359 ,57	R\$ 176.9 89,59	R\$ 391.4 26,12	R\$ 891.7 77,46	R\$ 2.936.7 58,67	R\$ 1.205,5 7	R\$ 14. 466,79
Total	121	1845	24	43	R\$ 23.12 6.535,93	R\$ 1.43 4.939,08	R\$ 24.561 .475,01	R\$ 517 .257,94	R\$ 93. 065,37	R\$ 429.5 20,98	R\$ 42.05 8,00	R\$ 158.7 06,00	R\$ 2.093.5 95,70	R\$ 1.608. 600,00	R\$ 3.557 .542,85	R\$ 8.500 .346,84	R\$ 33.061. 821,85	R\$ 1.493,3 1	R\$ 17. 919,69

Fonte: Elaborado pelo autor.

Importante salientar que o valor do custo por aluno anual com a divisão do custo total do Campus Itabaiana, R\$ 33.061.821,85 ilustrado na Tabela 08, é justificado pelo número de alunos total do Campus 1845, encontrando o valor de R\$ 17.919,69 anual e R\$ 1.493,31 mensal.

Este capítulo conclui a questão levantada no problema de pesquisa: Qual o modelo de composição dos custos para o ensino superior do Campus de Itabaiana da Universidade Federal de Sergipe?

O Modelo de Composição de Custos aplicados ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS é a resposta a indagação trazidas abrangendo de forma eficiente, uma gama de variáveis que serão fundamentais para a Universidade Federal de Sergipe – UFS, integrar em seu planejamento orçamentário e financeiro. Além disso, ao focar especificamente no Campus de Itabaiana e apresentar os custos de forma clara e consistente, o estudo oferece uma contribuição aos gestores da universidade, embasando-os na tomada de decisão referente a gestão de recursos orçamentários e financeiros, estabelecendo um arcabouço sólido para aprimorar continuamente as operações e a sustentabilidade financeira da instituição de ensino.

A aplicação do método ABC demonstrou ser eficaz para o ensino superior, proporcionando uma alocação mais justa e transparente dos custos. Este método facilita a identificação de atividades que consomem mais recursos, permitindo aos gestores identificarem as áreas que necessitam de ajustes ou otimizações. A utilização do ABC no Campus Itabaiana da UFS evidencia uma abordagem detalhada que contribui para a eficiência operacional e para a alocação racional dos recursos.

4.7. PROPOSIÇÃO DO PRODUTO TÉCNICO, EM FORMA DE BI, QUE POSSA ILUSTRAR A COMPOSIÇÃO DE CUSTOS PARA O ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS.

A implementação deste modelo de custos oferece à UFS uma ferramenta estratégica para a gestão financeira. Ao dispor de dados precisos e detalhados sobre os custos de cada departamento, os gestores podem tomar decisões informadas sobre alocação de recursos, investimentos em infraestrutura e otimização de despesas. Além disso, o modelo facilita a identificação de áreas onde é possível melhorar a eficiência e reduzir custos, contribuindo para a sustentabilidade financeira da universidade.

Este estudo também destaca a importância de uma abordagem contínua e sistemática para a revisão e ajuste dos custos operacionais. A utilização do método ABC deve ser vista

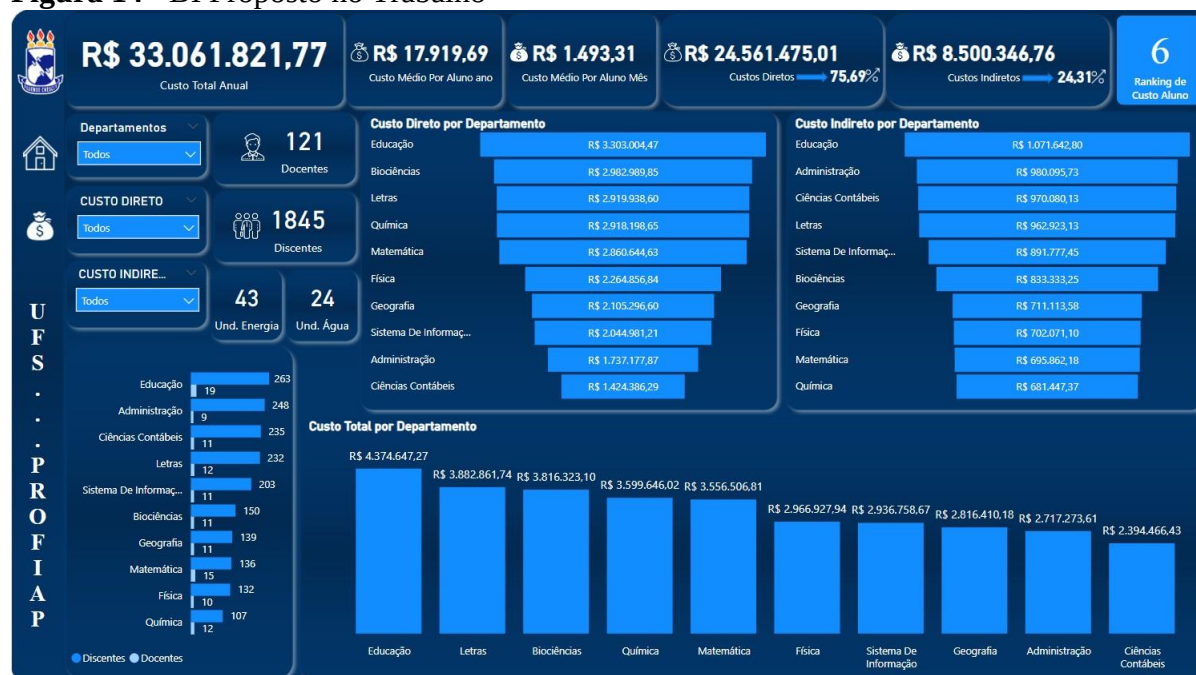
como um processo dinâmico, onde os dados e os critérios de alocação de custos são periodicamente revisados e atualizados conforme as necessidades e as mudanças nas atividades da instituição.

Outra observação que traz os resultados do modelo em forma de BI, está na facilidade em demonstrar de forma clara e simples, a curto prazo, os dados utilizados para compor as informações que vão embasar os gestores na tomada de decisão mais assertivas, trazendo maior eficiência em relação aos gastos públicos e contribuindo com o princípio da economicidade nas contas públicas.

Além disso, em médio e longo prazo, o modelo permite a identificação de tendências e padrões que podem orientar diretrizes mais eficazes, promover uma gestão financeira mais sustentável e proporcionar uma visão estratégica que apoie o planejamento de longo prazo da instituição, assegurando melhorias contínuas a Universidade Federal de Sergipe e adaptabilidade às mudanças do ambiente externo.

A aplicação do Modelo de Composição de Custos trazido nesse trabalho é de suma importância para alcançar esses objetivos. O *dashboard* vem com maiores detalhes no PPT (Produto Técnico Tecnológico) originado desse trabalho, Figura 14.

Figura 14 - BI Proposto no Trabalho³



Fonte: Elaborado pelo autor.

³ Link Power BI:

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojZDZmMjIwZmItN2RkNC00MTUzLTlkM2QzMmNkNGYxNTQ1OTYxIiwidCI6IjhlNTRmODJlTBmOWQyNGE2Ny1iNTZILTk5M2I3Y2ExOWVmMiJ9&pageName=ReportSection>

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade de planejar os recursos públicos está cada vez mais em evidência na Administração Pública, seja pela escassez de investimentos nos serviços prestados pelo estado ou mesmo pelo maior direcionamento dos órgãos de controle.

No caso específico desse trabalho, tratou-se de uma pesquisa descritiva-exploratória, documental, baseada em dados secundários, com abordagem qualitativa, com intuito de responder o seguinte Problema de Pesquisa: Qual o modelo de composição de custos para ensino superior do Campus Itabaiana?

A resposta a esse questionamento foi sanada após identificar os resultados que explicassem os objetivos desse trabalho. Vale ressaltar, que isso só foi possível após a aplicação do Método de Apropriação de Custos ABC – Custeio Baseado em Atividade, nos Custos Indiretos do Campus Itabaiana, sendo o mais apropriado.

Esse estudo foi capaz de esclarecer como os Custos Indiretos são consumidos pelas atividades do Campus, ficando claro como os recursos deveriam ser distribuídos em relação aos departamentos da unidade pesquisada.

Portanto, estes resultados abrem caminho para que esse Modelo de Composição de Custos seja recomendado a sua aplicação, com as adaptações necessárias, em outros *campi* da UFS, ou até mesmo em outras universidades com características semelhantes.

Entre as limitações desta pesquisa, destaca-se a busca e a dependência de dados secundários, nesse caso referente a graduação de 2022, que podem não refletir totalmente a realidade atual do campus. Além disso, a abordagem qualitativa pode limitar a generalização dos resultados para outros contextos.

Como contribuição, destaca-se a importância da integração de ferramentas tecnológicas para o monitoramento e análise de custos, proporcionando maior precisão e eficiência nas decisões dos gestores. Além disso, a possibilidade de compartilhar informações com outras instituições de ensino superior permite à UFS comparar seus custos e práticas de gestão com outras universidades semelhantes, revelando oportunidades de melhoria e inovação na gestão financeira.

Para futuras análises e melhorias na gestão de custos da UFS, sugere-se que outros *campi* da universidade também adotem o método ABC, ajustando os critérios de alocação de acordo com suas particularidades.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Jose H. M. D.; AQUINO, Cintia V. M. G.; SILVA, Clayton R. M. D. Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). **Revista Educação Online**, Rio de Janeiro, v. 30, p. 93-111, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://educacaoonline.edu.puc-rio.br/index.php/eduonline/article/view/505/230>>.
- AMARAL, Nelson C. D. EVOLUÇÃO DO CUSTO DO ALUNO DAS IFES: EFICIÊNCIA? **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, Campinas; Sorocaba, SP, v. 9, n. 2, jun. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.uniso.br/avaliacao/article/view/1272>>.
- ANDIFES, Forplad. **A Coleta de dados das IFES para Alocação de Recursos Orçamentários**. FORPLAN. [S.l.], p. 26. 2006.
- ARAÚJO, Matheus V. **Proposição de uma Metodologia para Reavaliação dos Bens Móveis à Universidade Federal de Sergipe (UFS)**. Universidade Federal de Sergipe. São Cristóvão-SE, p. 117. 2023.
- ÁVILA, Rafael. Luz: Planilhas Empresariais. **blog.luz.vc**, 2016. Disponível em: <<http://blog.luz.vc/o-que-e/contabilidade-de-custos>>.
- BARBOSA, Glauber D. C.; FREIRE, Fátima D. S.; CRISÓSTEMO, Vicente L. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, Campinas; Sorocaba, SP, v. 16, n. 2, p. 317--344, jul. 2011. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/aval/v16n2/a05v16n2.pdf>.
- BARZELAY, Michael. Breaking through bureaucracy: a new vision for managing in government. Berkeley: University of California Press, 1992. ISBN 9780520912496. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=E2ItDxeO5y8C>>.
- BARZELAY, Michael. A gestão pública como uma disciplina profissional orientada ao design. [S.l.]: Escola Nacional de Administração Pública (Enap), 2021. p. 273. ISBN 978-85-256-0127-8. Disponível em: <<http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6453>>.
- BASTOS, Paulo S. S.; ALMEIDA, Wagner A. D. A adoção do sistema de custeio padrão e do custo-meta em órgãos públicos: subsidiando a criação de valor público. **UERJ - Universidade do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, 2006.
- BIELSCHOWSKY, Carlos E.; AMARAL, Nelson C. O custo do aluno das 2.537 Instituições de educação Superior Brasileira: Cai um mito? **Educação & Sociedade - Redalyc**, Campinas, v. 43, 2022. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/ES.243866>>.
- BLONSKI, Fabiano et al. O Controle Gerencial na Perspectiva do New Public Management: O Caso da Adoção do Balanced Scorecard na Receita Federal do Brasil. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 9, n. 1, p. 15-30, 2017. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/44219/o-controle-gerencial-na-perspectiva-do-new-public-management--o-caso-da-adocao-do-balanced-scorecard-na-receita-federal-do-brasil/i/pt-br>>.
- BRASIL. LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, mar. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da

Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 25 fev. 1967a. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>.

BRASIL. Decreto-Lei nº 269, de 28 de fevereiro de 1967. Autoriza o Poder Executivo a instituir a Fundação Universidade Federal de Sergipe e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, fev. 1967b. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-269-28-fevereiro-1967-378094-publicacaooriginal-1-pe.html>>.

BRASIL, Congresso F. Emenda Constitucional nº 19, De 04 De Junho De 1998. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, jun. 1998. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL, SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Portaria STN Nº 518, de 17 de Julho de 2018. Manual de Informações de Custos do Governo Federal. 1ª. ed.**

BRESSER-PEREIRA, Luiz C. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, p. 7-41, 1996.

CAMPAGNONI, Mariana; PLATT NETO, Orion A. A evolução dos indicadores de custo por aluno na Universidade Federal de Santa Catarina de 2002 a 2012 conforme metodologia do TCU. **Revista de contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 2, 2015.

CAPOBIANGO, Ronan P. et al. Nova Gestão Pública e a Reforma do Estado: uma análise crítica. **Revista de Ciências da Administração**, v. 15, n. 36, p. 109-122, 2013.

CARNEIRO, Alexandre D. F. et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contenponânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 3-22, jul./dez. 2012. ISSN 2175-8069. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3/23447>>.

CARVALHO, Renata R. D. S.; AMARAL, Nelson C. O Financiamento Das Universidades Estaduais Brasileiras: O Custo Aluno, As Assimetrias Institucionais E As Desigualdades Regionais. **EccoS – Rev. Cient.**, São Paulo, n. 57, p. 1-20, abr./jun. 2021. ISSN 1517-1949.

CASTRO, Carlos R. D. M.; TANNURI-PIANTO, Maria E. Educação superior pública no Brasil: custos, benefícios e efeitos distributivos. **Nova economia**, Belo Horizonte, v. 29, n. 2, p. 623, 2019.

CAVALCANTE, Pedro. **Núcleo, Centro de Governo, Centro Presidencial, Alto Governo: várias nomenclaturas e uma questão principal.**

CAVICHOLI, Denize. Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 11, n. 2, p. 188-204, Maio/Ago. 2018. ISSN 1983-8611. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110201>>. COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. The design of cost management systems : text, cases, and readings, 1991. Disponível em: <<https://api.semanticscholar.org/CorpusID:109681775>>.

CORDEIRO, I. P.; ALVES, F. L. Custo, preços e qualidade: um estudo aplicado no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 3, p. 462-483, 2016.

COSTA, Bianca D. S.; RAUPP, Fabiano M.; DIAS, Julio D. S. **Sistema de custos no setor público: Um estudo nos Estados brasileiros face a realidade de implantação**. XXIV Congresso Brasileiro de Custos. Florianópolis-SC. 2017.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**.

DREHMER, E.; RAUPP, FM; TEZZA, R. Gestão de custos na administração pública: o caso de uma autarquia federal brasileira. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 3, p. 106-126, 2016.

DRURY, Colin. **Management Cost Accounting**.

DUARTE, Claudia M. **SISTEMA DE CUSTO PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: Ferramenta no processo de tomada de decisão – uma proposta para a SEPLAG/MG**.

Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho. Belo Horizonte. 2008. Dissertação apresentada à Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em administração pública.

FARIA, AC. Nova Administração Pública: uma abordagem no setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 5, p. 1137-1165, 2010.

FERNÁNDEZ-GUTIÉRREZ, C.; WALLE, A. Medição de eficiência e desempenho na administração pública: o caso do modelo da Nova Gestão Pública. **International Journal of Public Administration**, Nova York, v. 41, n. 5-6, p. 443-456, mai./jun. 2018.

FERREIRA, Marlon C.; SANTOS, Waldir J. L. D.; PESSANHA, José F. M. Avaliação do Ensino Superior: análise dos indicadores instituídos pelo TCU para as IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 1, p. 104-124, jan./abr. 2013. ISSN 1984-3291. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5889/4263>>.

FIANI, Ronaldo. Teoria dos Custos de Transação. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lisa **Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticos no Brasil**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. Cap. 13, p. 169-181. ISBN 978-85-352-6368-8.

FIORIN, IVONE. **Percepções sobre Sistemas de Custo Aplicado ao Setor Público: Uma Análise na Universidade Federal do Espírito Santo**.

FØRSUND, Finn R. Measuring effectiveness of production in the public sector. **Omega**, v.73, p. 93-103, 2017. ISSN 0305-0483. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305048317300129?via%3Dihub>>.

GIL, Antonio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed.

GRANOF, Michael H.; PLATT, David E.; VAYSMAN, Igor. Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively, Austin, jan. 2000.

HEFCE, Higher E. F. C. F. E. Funding higher education in England: How the HEFCE allocates its funds. **Higher Education Funding Council for England**, 2010. Disponível em: <<http://www.hefce.ac.uk/pubs/year/2008/200833/name,63774,en.html>>.

HEUSI, Aline C. D. S. et al. Determinação do cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública. **Revista Gestão Universitária na América - GUAL**, Florianópolis - SC, v. 8, n. 3, p. 70-92, set. 2015. ISSN 1983-4535. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=319342694004>>.

HOFFMANN, Celina et al. O desempenho das universidades brasileiras na perspectiva do Índice Geral de Cursos (IGC). **Educ. Pesqui.**, São Paulo, v. 40, n. 3, p. 651-666, jul./set. 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/s1517-97022014041491>>.

HOLANDA, Victor B. Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico — uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 2002.

HOLANDA, Victor B. D.; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: Uma política de Estado**. 1. ed.

HORNGREN, Charles T. **Introdução a Contabilidade Gerencial**. INEP. **Censo da Educação Superior 2020**: notas estatísticas.

JOHNES, G. Eficiência e mudança de produtividade no setor de ensino superior inglês de 1996/97 a 2003/04. **A Escola de Manchester**, Manchester, v. 74, n. 6, p. 746-768, 2006.

KLEIN, Karla; PIZZIO, Alex; RODRIGUES, Waldecy. Governança Universitária e custos de Transação nas Universidades da Amazônia Legal Brasileira. **Directory os Open Access Scholarly Resources Educação & Sociedade**, v. 39, n. 143, p. 455-474, 2018.

LAPSLEY, Irvine; WRIGHT, Elisa. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LAPUENTE, Victor; WALLE, Steven V. D. The effects of new public management on the quality of public services. **Governance**, v. 33, n. 3, p. 461–475, mar./abr. 2020. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/gove.12502>>.

LEONE, George S. G. **Custos planejamento, implantação e controle**. 3. ed. LEONE, George S. G.; LEONE, Rodrigo J. G. **Dicionário de Custos**.

LIMA FILHO, Saulo S.; PEIXE, Blênio C. S. Análise de eficiência na gestão de recursos das Instituições Federais de Ensino Superior à luz da nova administração pública. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 17, n. 43, p. 88-103, abr./jun 2020. ISSN 2175-8069. Disponível em: <<https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n43p88>>.

MACHADO, CAM. O desafio da eficiência administrativa. **Revista de Administração Pública**, v. 39, n. 1, p. 23-32, 2005.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612.

MAGALHÃES, Elizete A. D. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, mai./jun. 2010. ISSN 0034-7612. Acesso em: 2023.

MAGALHÃES, EMS. Gestão Universitária no Brasil. **Editora Y**, Rio de Janeiro, 2010.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed.

MATIAS-PEREIRA, José. Manual de Gestão Pública Contemporânea. **Atlas**, São Paulo, n. 4 ed., 2012.

MATTOS, EC.; TERRA, RB. Eficiência no setor público: uma abordagem sobre a medida de desempenho comparativa entre pares. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 2, p. 447-467, mar./abr. 2015.

MEC. CÁLCULO DO ALUNO EQUIVALENTE PARA FINS DE ANÁLISE DE CUSTOS DE MANUTENÇÃO DAS IFES. TI/DEDES/SESu/MEC. Brasília, p. 5. 2005.

MEDEIROS, Ana L.; DUARTE, Michelle S. L. T. Modelo de apuração de custos em universidades federais. **Revista Observatório**, Palmas, v. 4, n. 5, p. 813-848, ago. 2018. ISSN 2447-4266. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.20873/uft.2447-4266.2018v4n5p813>>.

MEIRELES, JBC; BEUREN, IM. Aplicação da contabilidade no gerenciamento do capital de giro: um estudo em empresas do setor de alimentos listadas na B3. **ANPAD**, São Paulo, 2019. Acesso em: 16 maio 2023.

MELLO, CC. Nova gestão pública. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 20, n. 2, p. 72-82, 2006.

MENEZES, Abel S. et al. Qual seria o melhor modelo para análise dos custos que interferem nas instituições de ensino superior? Uma revisão bibliográfica sobre o tema. **Conjecturas**, v. 23, n. 1, 2023. ISSN 1657-5830.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio C.; OLESCZUK, Dione S. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 69, n. 3, jul./set 2018. ISSN 0034-9240. Disponível em: <<https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>>.

MOHR, Zachary T. An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities. **Public Budgeting & Finance**, v. 35, n. 1, p. 95-115, 2015. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/pbaf.12059>>. Research on U.S. government cost accounting has received little attention in recent years. This article analyzes four of the main reasons why large cities use cost accounting: performance management, grant overhead recovery, rate setting, and cost managem.

MONTEIRO, Renato P.; PINHO, Joaquim C. D. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. **Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo:, v. 12, n. 1, p. 106-136, jan./abr. 2017. ISSN 1980-4814. Disponível em: <<https://doi.org/10.47179/abcustos.v12i1.424>>.

MORENO-ENGUIX, MA; LORENTE-BAYIONA, R.; GRAS-GIL, E. Eficiência e desempenho em governos locais espanhóis. **Revista Española de Investigación en Marketing ESIC**, Valência, v. 23, n. 2, p. 53-70, 2019.

NAKAGAWA, Masayuki K. **Método de apropriação de custos ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed.

NBC T 16.11. **Normas brasileiras de contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público.

NBC TSP 34.21. NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 34, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021, 2021. Disponível em: <<https://in.gov.br/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-34-de-18-de-novembro-de-2021-366061719>>.

OLIVEIRA, Joice G. D.; SILVA, Marlon M.; BARBOSA NETO, João E. Custo corrente por aluno e desempenho acadêmico dos estudantes das universidades federais brasileiras. **Revista Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 15, n. 1, 2021.

OLIVEIRA, José C. K. D.; CORRÊA, Denise M. M. C. Estudo preditivo do impacto orçamentário da Emenda Constitucional nº 95/2016 nas universidades federais brasileiras. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 19, n. 2, p. 238-267, jul./dez. 2021.

ORNELAS, MC; FREIRE, OB; BARBOSA, FBA. O custo dos desperdícios em serviços públicos: uma aplicação no hospitalar. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 6, p.1661-

1685, 2012.

PADRONES, Kellen G. D. S. A.; SANTOS, Waldir J. L. D.; COLARES, Ana C. V. Implantação do sistema de informação de custos em el sector público: la experiencia del Gobierno Federal Brasileño. **Science of Human Action**, v. 2, n. 1, p. 68-98, 2017.

PAULA, Ana P. P. D. **Por uma nova gestão pública**: limites e potencialidades da experiência contemporânea.

PAULA, AP. A Nova Gestão Pública e a Reforma Gerencial do Estado. **Revista do Serviço Público**, v. 56, n. 1, p. 5-28, 2005.

PEREIRA, Tarso R. L.; ARAUJO, Aneide O. Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública, na percepção dos analistas e auditores das ICFEx. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 13, n. 28, p. 169-190, jan./abr. 2016. ISSN 2175-8069. Disponível em: <DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n28p169>>.

PETER, Maria D. G. A. et al. **Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing**. ANPAD. [S.l.]. 2003.

PICCHIAI, Djair; CUNHA, Francisco S. PARTICIPAÇÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO VALE DO RIBEIRA NOS PROCESSOS DE COMPRAS PÚBLICAS. **Administração de Empresas em Revista**, v. 4, n. 22, p. 214-245, 2021. Acesso em: 2022.

PINHO, José A. G. D. Reforma do aparelho do estado: limites do gerencialismo frente ao patrimonialismo. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 3, p. 118-129, set/dez 2016.

QUEIROZ, Igor D. A. S. D. et al. **Adequação dos indicadores de desempenho adotados pelo Tribunal de Contas da União para avaliação da gestão das Instituições Federais de Ensino Superior na Região Sudeste do Brasil**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, p. 18. 2013.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custose qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 959-992, jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rap/a/3tJcsnFy5T9FXcrC9bFd9kP/?lang=pt&format=pdf>>.

RIBEIRO, José A. C. et al. Produtividade na administração pública brasileira: trajetória recente, n. 27, 19 agosto 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5310>>.

RODRIGUES, Maria D. N.; PINHO, Ruth C. D. S. Sistema De Custo Baseado Na Metodologia Do Custeio Tdabc: Uma Experiência Em Uma Entidade De Apoio. **Revista Ambiente Contábil - UFRN**, Natal-RN, v. 9, n. 1, p. 383–396, jan./jun. 2017. ISSN 2176-9036.

SANCHES, Oswaldo M. **Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins**. 1ª. ed.

SANTANA, E. C.; CORREA, C. R. O emprego do sistema de informação de custos (SIC) do Governo Federal na Marinha do Brasil: uma análise gerencial dos custos no setor público. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 61, p. 37-44, 2014.

SANTANA, FJC; ALMEIDA, FO; GONÇALVES, SL. Gestão de custos no setor público: um estudo aplicado a uma organização pública de saúde. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 2, p. 305-327, 2014.

SILVA, Angeliana F. D. et al. Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na

Prefeitura Municipal de Fortaleza. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Ceará, v. 20, n. (esp.) e81675, dez. 2022. ISSN 1678-2089. Disponível em: <<https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81675>>.

SILVA, Cristiane A. D.; ROSA, Fabricia S. D. Eficiência das universidades federais brasileiras. **Avaliação**, Campinas; Sorocaba-SP, v. 27, n. 1, p. 137-158, mar. 2022.

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: _____ **Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC**. [S.l.]: [s.n.], 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4131>>.

SILVA, Idenilson L. D.; DRUMOND, Romeu B. **A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública**. Anais eletrônicos. São Paulo, USP, p. 11. 2004.

SILVA, Nuno A. D. P. A implementação do modelo Activity-Based Costing numa instituição de ensino superior: o caso do Instituto Politécnico de Leiria. **Escola Superior de Tecnologia e Gestão**, Leiria, p. 1-91, novembro 2013.

SOARES, Cristiano S.; ROSA, Fabrícia S. D.; ZONATTO, Vinícius C. D. S. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 1, p. 1-15, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.16930/2237-766220203103>>.

SOARES, Thiago C.; MAZON, Gisele; SOARES, Ailton N. Comparação inter-nacional entre custos universitários. **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, Florianópolis-SC, v. 4, n. 2, p. 74-88, mai./ago. 2011. ISSN 1983-4535. Disponível em: <<https://doi.org/10.5007/1983-4535.2011v4n2p74>>.

SOTHE, W. Ferramentas gerenciais para tomada de decisão na administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 46, n. 6, p. 1697-1721, nov./dez. 2012.

STAKE, R. Case Studies. London: Sage: [s.n.], 2005. p. 108-132.

TRENTO, Dayana; BORGERT, Altair; ENGELAGE, Emanuele. COMPORTAMENTO DOS CUSTOS EM UNIVERSIDADES FEDERAIS BRASILEIRAS E SUA RELAÇÃO COM VARIÁVEIS DE EDUCAÇÃO. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, SC, v. 17, n. 3, p. 118-141, jul./set. 2021. ISSN 1809-3337.

UFRPE. Aluno Equivalente. **Proplan UFRPE**, 2021. Disponível em: <<https://www.ufrpe.br/br/content/proplan-em-5-minutos-voc%C3%AA-sabe-o-que-%C3%A9-aluno-equivalente>>.

UFS. Universidade Federal de Sergipe em Números. **UFS**, 2022. Disponível em: <https://indicadores.ufs.br/uploads/page_attach/path/15085/C_pia_de_UFS_Em_n_meros_2022.pdf>. Acesso em: 2023.

VERBEETEN, Frank H. M. Public sector cost management practices in the Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011. ISSN 10.1108/09513551111163620. Disponível em: <<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513551111163620/full/pdf?title=public-sector-cost-management-practices-in-the-netherlands>>.

WESZ, Luís F. P.; DALONGARO, Roberto C. Custos dos Serviços de terceiros versus servidor efetivo na gestão pública municipal. **Revista de La Facultad de Ciencias Económicas - UNNE**, Resistencia - Argentina, n. 18, p. 49-60, out. 2017. ISSN 1668-6365. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.30972/rfce.0182225>>.

XAVIER JUNIOR, Antonio E. et al. **Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil**. XXVI Congresso Brasileiro de Custos. Curitiba-PR. 2019.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e método**. Tradução de Cristian Matheus Herrera. 5. ed.

ZOGHBI, AC et al. Eficiência e eficácia em organizações públicas: uma aplicação dos métodos DEA e SFA para mensuração do desempenho das universidades federais brasileiras. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 575-602, 2009.

ZULIANI, Maria H. **Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal: um estudo de caso**. UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIÂNGULO MINEIRO. Uberada-MG, p. 97. 2019.

APÊNDICE A - CARTA RESPOSTA AOS MEMBROS DA BANCA



CARTA RESPOSTA DOS AJUSTES SOLICITADOS NA QUALIFICAÇÃO PELOS PROFESSORES AVALIADORES DA BANCA

Aluno PROFIAP/UFS: Deoclécio Jorge Gonçalves Filho

Tema: Modelo de Composição de Custos aplicado ao método ABC para Ensino Superior do Campus Itabaiana da UFS

RECOMENDAÇÕES - DISSERTAÇÃO

Prof. Dr. Pablo Luiz Martins - UFSJ

Tempo Gravação	Recomendação	Ajuste realizado
0:32:42	Revisão autográfica e gramatical; Palavras em inglês usar modo de letra Itálico.	Ajustado em todo texto.
0:32:57	Utilizar o termo Custos e não contabilidade e custos; evitar a palavra através; evitar o termo aproximadamente.	Revisto em todo trabalho.
00:33:45	Utilização do termo Nova Gestão Pública e não Gestão Pública.	O termo NGP foi utilizado para marcar um evento na administração pública, no qual introduz ferramentas da administração privada.
00:35:07	Sentiu falta na Introdução do Pesquisador (aluno).	Os destaques como aluno pesquisador ficaram mais evidentes nos comentários no item 4 - Resultados.
00:36:52	Dados reais da pesquisa de 2022.	Item 3.2 Caso Selecionado e Unidade de análise, segundo parágrafo.
00:38:20	Entender como é a estrutura orçamentária da UFS.	Item 1.1 - Justificativa, quarto parágrafo.
00:39:19	Deixar claro que todo orçamento da UFS é centralizado em São Cristóvão, inclusive com uma única UASG.	

00:39:57	Deixar claro no título e no texto o objeto nocaso o Campus que está sendo pesquisado.	Modelo de Composição de Custos aplicado ao Método ABC para o ensino superior do CampusItabaiana da UFS.
00:41:05	Descrever quais departamentos fazem parte do Campus Itabaiana e demais característicasdo Campus.	Item 3.2 Caso Selecionado e Unidade de análise, segundo parágrafo.
00:41:40	Indagação para onde vai ser enviado o produto técnico da dissertação?	A presente pesquisa será enviada para o Dirigente máximo da Instituição (Reitor), para apreciação.
00:42:28	Propor uma resolução ou um documento para ser enviado a reitoria deixando claro nosobjetivos.	
00:44:49	Diminuir o tamanho dos parágrafos na bibliografia.	Foram revistos alguns parágrafos
00:46:03	Fazer um demonstrativo das outras universidades.	Em virtude de o Modelo ABC seruma particularidade da iniciativa privada, a academia na área pública ainda é carente na aplicabilidade deste método.
00:46:40	Mostrar o orçamento nos últimos 5 anos.	Mostrado na justificativa o orçamento de custeio.
00:48:03	Mostrar os valores da matriz OCC	Foi apresentado no item 4.5 Resultados, Tabela 7.
00:48:54	Falar mais do Campus Itabaiana na metodologia.	Item 3.2 Caso Selecionado e Unidade de análise, segundo parágrafo.
00:49:38	Padronização das fontes.	Ajustado em todo texto.
00:50:03	Excluir o nome Ideal do título.	Modificado no texto.
00:50:49	Modelo especificando o Campus Itabaiana notítulo.	Foi incluído no título.

Prof. Dr. Norberto Ferreira Rocha - UNIFESSPA

Tempo Gravação	Recomendação	Ajuste Realizado
00:53:51	Explicar a composição orçamentária do Campus.	Item 1.1 – Justificativa, quartoparágrafo.
00:58:03	Falta da minha "fala " como pesquisador na introdução.	Implementado nos resultados
00:59:45	Excluir o termo Ideal.	Excluído do título
01:01:33	Mostrar experiências internacionais no Referencial Teórico sobre o assunto.	A literatura internacional é incipiente no contexto do Método ABC na administração pública, oque não difere literatura

		nacional, haja vista que a sua aplicabilidade ainda não está totalmente consolidada, dificultando assim no embasamento atual da temática.
01:02:06	Fazer uma análise crítica da Nova Gestão Pública até chegar no Brasil	Item 2.1 Nova Gestão Pública, seis e sete parágrafos.
01:04:06	Criticando o interesse da privatização do ensino público superior.	Item 2.1 Nova Gestão Pública, seis e sete parágrafos.
01:06:37	Trocar a expressão Despesas Pagas por Despesas Liquidadas.	Item 10 Análise dos Resultados, décimo parágrafo.

Prof. Dr. Antonio Vinicius Silva Caldas Vinicius - UFS

Tempo Gravação	Recomendação	Ajuste Realizado
01:13:38	Evitar repetições como Nova Gestão Pública.	Diminuído na introdução
01:14:19	Evitar as citações diretas.	Ajustado na introdução
01:14:38	Na pág. 9 quando se fala da Eficiência tentar buscar a realidade dos órgãos com suas deficiências em relação aos sistemas de custos, buscando indicadores que demonstrem essas falhas.	Item 2.3 – Sistema de Informações de Custo no Setor Público, Quadro 3. Traz um resumo dos principais sistemas do governo federal. No entanto, não encontrei trabalhos com essas informações pretendidas.
01:15:22	Mostrar na justificativa como os órgãos públicos trabalham com os sistemas do governo.	Item 2.3 – Sistema de Custo no Setor Público, Quadro 3.
01:15:47	Deixar claro quais as despesas abrangem de forma mais específicas a Universidade.	Item 1.3 – Objetivos Geral e específicos.
01:17:00	Não confundir Custo com Despesa.	Item 2.1 Nova Gestão Pública, seis e sete parágrafos.
01:17:38	Mostrar a equação na pág 10.	Incluído na justificativa.
01:18:42	Por que o modelo ideal?	Excluído do título
01:20:49	Alocar os custos diretos como sendo um objetivo específico.	O custo direto já está mostrado no modelo de composição.
01:22:25	O primeiro objetivo específico seria operacional	Foi excluído dos itens.

01:23:39	Atenção quando for citar as siglas dos órgãos.	Observado em todo texto
01:24:24	Citar uma referência para essa análise da figura 5.	Ref. bibliográfica/Forplad 2023.
01:24:53	Padronização dos objetivos em toda dissertação.	Ajustado em todo texto.
01:25:43	Observar que Direcionadores de Custos é para custos Indiretos.	Item 3.4 Método de tratamento de dados. Quadro 5.
01:29:08	Verificar como será a repartição dos valores dos terceirizados por departamento	Foi repartido de forma igual pelos departamentos.
01:29:51	Como quantificará a biblioteca?	Foi rateada junto com a direção tendo como referência a quantidade de professores dos departamentos.

Todas as recomendações de correções ortográficas e ajustes textuais foram analisadas.

Agradecemos pelas contribuições para melhoria do nosso trabalho.

APÊNDICE B – PRODUTO TÉCNICO TECNOLÓGICO



RESPONSÁVEL PELA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO E DATA

Orientadora Professora Doutora Rosângela
Sarmiento Silva
Coorientador Professor Doutor
Kleber Fernandes Oliveira
Mestrando Deoclécio
Jorge Gonçalves Filho

São Cristóvão, 17 de junho de 2024

**MODELO DE COMPOSIÇÃO DE CUSTOS APLICADO AO MÉTODO ABC PARA O
ENSINO SUPERIOR DO CAMPUS ITABAIANA DA UFS**

DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	86
Objetivos Da Proposta	87
Diagnóstico E Análise	87
Proposta De Intervenção	87
CONSIDERAÇÕES FINAIS	93
REFERÊNCIAS	93

RESUMO

Esse trabalho teve como objetivo propor um Modelo de Composição de Custos aplicado ao ABC para o ensino superior do Campus Prof. Alberto Carvalho (Campus Itabaiana). Como método de pesquisa foi realizado um estudo de caso único, com abordagem qualitativa, por meio de dados secundários, de cunho descrito e exploratório. Os resultados encontrados permitem observar o verdadeiro custo apresentados pelo Campus Itabaiana, evidenciando as principais despesas que incidem nessa unidade e deixando claro como elas são absorvidas pelas atividades desempenhadas nos departamentos. A relevância e originalidade foi que o modelo proposto possibilita ao gestor conhecer os principais custos que incidem sobre o campus, de forma clara e simplificada utilizando o Método de Apropriação de Custos ABC (Custeio Baseado em Atividades) Nakagawa (2001). Esse estudo foi capaz de esclarecer como os Custos Indiretos são consumidos pelas atividades do Campus, ficando claro como os recursos deveriam ser distribuídos em relação aos departamentos da unidade pesquisada. Assim, as contribuições sociais e de gestão se destacam na melhoria da gestão, com o maior conhecimento dos custos relativos à instituição e consequentemente menor desperdício de recursos adquiridos da sociedade para uma melhor gestão na educação, contribuindo dessa forma com o princípio da eficiência e economicidade. Outra contribuição é a possibilidade de compartilhar informações com outras instituições de ensino superior, permitindo que a UFS compare seus custos e práticas de gestão com outras universidades. Esta troca de informações pode revelar novas oportunidades de melhoria e inovação na gestão financeira.

CONTEXTO

Os custos nas universidades públicas federais sempre foram alvos de incertezas e

complexidade em suas análises. Muito se deu pela falta de um método que fosse capaz de assegurar aos gestores públicos o embasamento necessário para a tomada de decisão, no dia a dia das instituições. O tamanho e a complexidade das universidades públicas federais, com seus campi, centros, departamentos e uma gama de serviços oferecidos por essas instituições: Ensino, pesquisa e extensão, fazem com que esses órgãos públicos tenham uma infinidade de procedimentos, ações e processos muita das vezes sem a transparência devida nas suas ações. Portanto, esse trabalho traz um Modelo de Composição de custos aplicado ao ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS, que é capaz de mostrar onde os recursos estão sendo consumidos e de que forma, trazendo maior clareza e transparência em relação aos custos da universidade.

PÚBLICO ALVO

A clareza trazida nesse trabalho em relação aos custos que compõem as universidades é destinada a todos os gestores que trabalham na área orçamentária e financeira da instituição e consequentemente aos diretores de campi e a alta cúpula da instituição, incluindo reitor, vice-reitor, pró-reitores, conselhos administrativos e demais cargos que se utilizam de planejamento financeiro da instituição. Além, da comunidade acadêmica que tem o propósito de estudar sobre o tema.

DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Os gestores públicos enfrentam dificuldades significativas na tomada de decisões, especialmente quando se trata da gestão de recursos em universidades públicas federais. A legislação vigente, como a Lei 4.320 (BRASIL, 1964), estabelece a obrigatoriedade de utilizar informações de custo na administração pública, porém, a falta de um modelo adequado de composição de custos dificulta essa tarefa. Nesse contexto, surge a

necessidade premente de desenvolver um Modelo de Composição de Custos que leve em consideração as principais variáveis enfrentadas pelos gestores públicos no ambiente universitário. A gestão de custos torna-se crucial para orientar as decisões administrativas em direção aos objetivos desejados pela sociedade, conforme destacado por Cordeiro e Alves (2016). No entanto, a falta de especificação dos custos dos cursos, departamentos e demais setores das universidades públicas federais pode gerar uma alocação ineficiente de recursos, comprometendo a qualidade dos serviços oferecidos.

Objetivos Da Proposta

Propor um Produto Técnico, em forma de BI, que possa ilustrar a Composição de Custos para o ensino superior do campus Itabaiana da UFS. Esse produto é capaz de mostrar de forma simplificada e segura onde os custos estão sendo consumidos nas unidades administrativas, nesse caso específico, nos departamentos do Campus Itabaiana.

Diagnóstico E Análise

O modelo predominante nas universidades públicas federais é o de custo por aluno equivalente (CAE), no entanto, ele é insuficiente para uma tomada de decisão precisa, pois não oferece uma visão clara das despesas específicas de cada setor da universidade. Isso se torna ainda mais evidente diante da falta de uma estimativa direta do custo de cada aluno em determinado curso. É crucial, portanto, desenvolver um modelo de composição de custos adaptado à realidade das universidades públicas federais, que leve em conta suas particularidades e necessidades específicas. Tal modelo não só contribuiria para uma gestão mais eficiente dos recursos, mas também para a melhoria do desempenho e da eficiência das instituições de ensino superior, alinhando-as melhor com as expectativas da

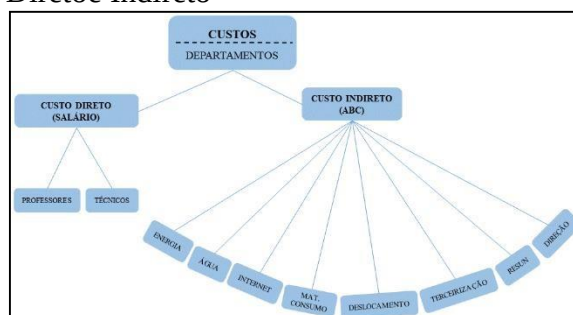
sociedade. Dessa forma, o desenvolvimento de um Modelo de Composição de Custos aplicado ao Método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS pode representar um passo importante nessa direção, fornecendo uma estrutura sólida para a gestão de recursos e aprimorando a qualidade dos serviços educacionais oferecidos pela instituição.

Proposta De Intervenção

Diante do diagnóstico apresentado, é evidente a necessidade de intervenção para superar as deficiências identificadas no atual modelo de gestão de custos nas universidades públicas federais, especialmente no Campus Itabaiana da UFS. Nesse sentido, uma proposta de intervenção consistiria na implementação de um Modelo de Composição de Custos mais adequado e eficiente, adaptado à realidade da instituição.

Para tanto, sugere-se as seguintes medidas:

Figura 1 - Demonstração dos Custos Direto e Indireto



Fonte: Elaborado pelo autor.

O Modelo de Composição de Custos aplicado ao ABC para o Ensino Superior do Campus Itabaiana da UFS, foi proposto para analisar os custos reais que mais afetam e como eles são consumidos pelos departamentos do Campus. Para isso, foi aplicado o Método de Apropriação de Custos ABC (Custeio Baseado em Atividades), nas Despesas Indiretas em relação aos Departamentos, sendo rateados de forma proporcional mais fiel possível aos seus gastos. Após o rateio, os custos indiretos são somados aos custos diretos (salários de técnicos e professores), que

trabalham nos departamentos.

Para tanto, algumas medidas devem ser tomadas antes de aplicarmos os critérios, principalmente de rateio nos custos indiretos, conforme apresentados, a seguir:

Estabelecimento de critérios claros de alocação de custos:

Desenvolver critérios claros e transparentes para alocação de custos, de forma a garantir uma distribuição justa e precisa dos recursos disponíveis.

Implementação de um sistema de coleta e organização de dados eficiente:

Desenvolver e implementar um sistema de coleta e organização de dados que permita aos gestores acessarem informações confiáveis e atualizadas sobre os custos em tempo real. No caso específico desse trabalho, será apresentado em forma de BI, o produto técnico pensado e desenvolvido para tal.

Capacitação dos profissionais envolvidos: Promover a capacitação dos profissionais envolvidos na gestão de custos, fornecendo treinamentos e recursos necessários para a utilização eficaz do novo modelo de composição de custos.

Adoção do Método ABC:

Implementar o Método ABC (Custeio Baseado em Atividades) como uma abordagem mais precisa e detalhada para a composição de custos, permitindo uma análise mais aprofundada das atividades e processos que geram despesas na universidade. Vale ressaltar que, embora a legislação vigente não permita a adoção do Modelo de Apropriação de custos ABC, pode ser adotado como forma de embasamento para tomada de decisão dos gestores.

Acompanhamento e avaliação

contínua: Estabelecer um sistema de acompanhamento e avaliação contínua do novo modelo de composição de custos, identificando possíveis ajustes e melhorias ao longo do tempo.

Essas medidas visam superar as limitações do modelo atual, promovendo

uma gestão mais eficiente dos recursos e contribuindo para a melhoria do desempenho e da eficiência da instituição de ensino superior. Além disso, a implementação de um Modelo de Composição de Custos adaptado às necessidades específicas do Campus Itabaiana da UFS ajudará a alinhar melhor a universidade com as expectativas da sociedade e a fornecer serviços educacionais de qualidade.

No quadro abaixo: estão todas as contas e de que forma foram rateadas levando em consideração os critérios e os valores que cada conta totalizada. O modelo foi escolhido devido a sua eficiência em mostrar os verdadeiros custos que se apresentam nos processos de cada instituição, ou nesse caso específico, no Campus Itabaiana, tendo suas atividades correspondentes a cada despesa envolvida.

Quadro 1 - Modelo Proposto De Composição De Custos Para O Campus Itabaiana

CUSTOS	ITENS DE CUSTO (Contas)	FONTES DE EVIDÊNCIA	CRITÉRIO (Rateio)	JUSTIFICATIVA PARA O CRITÉRIO DE RATEIO	DIRECIONADO DE CUSTO ABC	FÓRMULA	TERMOS DA FÓRMULA	ATIVIDADE ASSOCIADA
DIRETO	Salários	Folha de Pagamento (Empenho)				$CD = STec + SProf$	CD – Custo Direto STec – Salários de técnicos por departamentos SProf – Salários de professores por departamentos	
	Energia	CONTRATO	Espaços Físicos	Foi levado em consideração todos os setores vinculados (administrativo e laboratórios) de forma direta aos departamentos acadêmicos.	Consumo de energia por unidade (Laboratórios de Informática, Ensino e Secretaria Administrativa do Departamento)	$CED = \frac{VTE}{QTE}$	CED – Custo Energia Departamento VTE – Valor total energia QTE – quantidade de laboratórios total do campus (informática e ensino) + unidades administrativas dos departamentos. Obs.: QTE - espaços que utilizam energia para aula. QTED – quantidade de laboratórios do departamento (informática e ensino) + unidade administrativa do departamento	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas e suporte dos departamentos.
	Água	Nº DA CONTA	Espaços Físicos	Foram levados em consideração todas as unidades administrativas dos departamentos mais	Consumo de água por unidade (Laboratórios de Ensino e	$CAD = \frac{VTA}{QTED}$	CAD – Custo Água Departamento VTA – valor total de água	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas

I N D I C E T O				os laboratórios de ensino e pesquisa.	Secretaria Administrativa)		QTA – quantidade de laboratórios total do campus (ensino) + unidades administrativas dos departamentos Obs: espaços que utilizam água para aula QTED – quantidade de espaços do departamento (ensino + unidade administrativa do departamento.	e suporte dos departamentos.
	Internet	Contrato	Departamentos	Levados em consideração todos os departamentos de forma linear.	Disponibilização de banda Larga de forma igualitária a todos os departamentos, independente do consumo individual de cada setor.	$CID = \frac{VTI}{QTE}$	CID -Custo Internet Departamento VTI – Valor total internet QTE – Quantidade total de departamentos do campus	Comunicação interna e externa dos departamentos.
	Material de Consumo	Relatório	Alunos	Foi levado em consideração a quantidade de alunos por departamento.	Material de escritório, limpeza, consumidos nos departamentos.	$CMD = \frac{VTM}{NAT} (NAD)$	CMD– Custo Material Consumido por Departamento VTM – Valor total <u>Material</u> Consumo NAT – Número total de alunos NAD – Número de alunos por departamento	Funcionamento das atividades pedagógicas, administrativas e de suporte.
	Deslocamento	Relatório	Professores	Foi levado em consideração todos os professores de cada departamento.	Suporte necessário para deslocamento de documentos, servidores incluindo diárias e passagens,	$CDD = \frac{VTD}{NAP} (NAP)$	CTD – Custo Deslocamento por Departamento VTD – Valor total deslocamento NAP – Número total de professores	Deslocamento de professores por meio de passagens, diárias e entre campi.

					correios, manutenção e combustíveis		NAD – Número professores por departamento	
	Terceiriza dos	Contratos	Departamentos	Levados em consideração todos os departamentos de forma linear.	Utilização de mão de obra para execução de Serviços administrativos e operacionais.	$CTD = \frac{VTT}{NAT} (NAD)$	CTD – Custo Terceirização por Departamento VTT – Valor total terceirizados QTE – Quantidade total de departamentos do campus.	Funcionamento das atividades de suporte operacional e administrativo.
	Resun (PNAES)	Contratos	Alunos	Levados em consideração todos os departamentos e a quantidade de alunos de cada departamento.	Fornecimento de refeições (almoço e jantar).	$CRD = \frac{VTR}{NAT} (NAD)$	CRD – Custo Refeições por departamento VTR – Custo total das refeições NAT – Número alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento	Funcionamento das atividades de segurança alimentar (manter o aluno matriculado).
	Direção	Empenhos (folha salarial)	Alunos	Será dividido seu custo total pela quantidade de alunos de cada departamento.	Utilização dos serviços administrativos da Direção e órgãos subordinados.	$CDD = \frac{VTD}{NPT} (NPD)$	CADD – Custo Administrativo da Direção por departamento Obs: O CD (custo da Direção) é composto por todos os salários de servidores (técnicos e professores). VTAD – Valor total administrativo da direção NAT – número de alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento	Funcionamento das Atividades de Suporte Administrativos .

Fonte: Elaborado pelo autor.

Figura 2 - BI Proposto No Trabalho



Fonte:

<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjojZDZmMjIwZmItN2RkNC00MTUzLTlkM2Q2ZmNkNGYxNTQ1OTYxIiwidCI6IjhlNTRmODJjLTBmOWQ0tNGE2Ny1iNTZILTk5M2I3Y2ExOWVmMiJ9&pageName=ReportSection>

Portanto, o Modelo Proposto traz clareza e simplicidade na alocação de todos os custos que compõem a universidade pública federal, no caso específico no Campus Itabaiana da UFS.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Elaborar o planejamento orçamentário e financeiro da Administração públicas não é tarefa fácil, pois os gestores têm que lidar com uma gama de leis, decretos, acórdãos que fazem parte da legislação sobre custos. No caso específico das universidades públicas federais, esse planejamento ainda é mais complicado devido ao tamanho e a complexidade das instituições, pois além dos vultuosos valores em seus orçamentos precisam lidar com a complexidade administrativa das instituições, com diversos campi, centros, departamentos, unidades administrativas etc.

Esse estudo foi capaz de esclarecer como os Custos Indiretos são consumidos pelas atividades do Campus, ficando claro como os recursos deveriam ser distribuídos em relação aos departamentos da unidade pesquisada.

Portanto, estes resultados abrem caminho para que esse Modelo de Composição de Custos seja recomendado a sua aplicação, com as adaptações necessárias, em outros campi da UFS, ou até mesmo em outras universidades com características semelhantes.

Como futuras análises e melhorias na gestão de custos da UFS. Sugere-se que outros campi da universidade também adotem o método ABC, ajustando os critérios de alocação conforme suas particularidades. Além disso, a integração de ferramentas tecnológicas para o monitoramento e análise de custos pode proporcionar ainda mais precisão e eficiência ao processo.

Outra contribuição significativa é a possibilidade de compartilhar informações com outras instituições de

ensino superior, permitindo que a UFS compare seus custos e práticas de gestão com outras universidades. Esta troca de informações pode revelar novas oportunidades de melhoria e inovação na gestão financeira.

Portanto, proposto de composição de custos apresentado em forma de BI é capaz de mostrar de forma simplificada onde os custos são mais consumidos em relação as atividades das quais eles estão envolvidos, nesse caso específico, os departamentos do campus Itabaiana, levando aos gestores uma maior segurança e assertividade na tomada de decisão dessas instituições.

Por fim, a composição de custos apresentado em forma de BI está relacionada ao princípio da economicidade, pois as informações geradas para os gestores de forma simples e clara direciona a tomada de decisões mais assertivas consequentemente mais eficiente a aplicação dos recursos orçamentários em setores que realmente mais carecem.

REFERÊNCIAS

BRASIL. LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, mar. 1964. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Matriz de Outros Custeios e Capital (OCC) - Matriz Andifes. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/>>

ckan/dataset/matrix-andifes-matriz-de-outros-custeios-e-capital>. Acesso em: 29 Abr. 2024.

CORDEIRO, I. P.; ALVES, F. L. Custo, preços e qualidade: um estudo aplicado no setor público. *Revista de Administração Pública*, v. 50, n. 3, p. 462-483, 2016.

FERREIRA, A. P. F. E. A. Sistema de custeio para instituições federais de ensino superior (IFES): proposta e aplicação na Universidade Federal de Goiás. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 3, p. 42-59, 2013.

HEFCE, Higher E. F. C. F. E. Funding higher education in England: How the HEFCE allocates its funds. Higher Education Funding Council for England, 2010. Disponível em: <<http://www.hefce.ac.uk/pubs/year/2008/200833/name,63774,en.html>>.

JOHNES, G. Eficiência e mudança de produtividade no setor de ensino superior inglês de 1996/97 a 2003/04. *A Escola de Manchester, Manchester*, v. 74, n. 6, p. 746-768, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki K. Método de apropriação de custos ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed.

QUEIROZ, E. G. E. A. Custo-aluno na universidade pública federal: uma aplicação no campus de Rondonópolis. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 3, p. 5-23, 2013.

ZULIANI, Maria H. Custo por aluno de graduação e de cursos técnicos em uma universidade federal: um estudo de caso. UNIVERSIDADE FEDERAL DO TRIÂNGULO MINEIRO. Uberlândia-MG, p. 97. 2019.

APÊNDICE C - CARTA DE APRESENTAÇÃO DO REITOR PARA ACESSAR OS DADOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA MESTRADO PROFISSIONAL EM
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Ao

Magnífico Reitor

Prof. Dr. Valter Joviniano de Santana Filho

Apresentamos a Vossa Senhoria o aluno **Deoclécio Jorge Gonçalves Filho**, matrícula **1545125**, que está desenvolvendo o projeto de pesquisa: “**MODELO DE COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS PARA O ENSINO SUPERIOR: O CASO DO CAMPUS DE ITABAIANA DA UNIVERSIDADE**

FEDERAL DE SERGIPE.”, no Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP - da Universidade Federal de Sergipe, sob orientação da Prof^a. Dra. Rosângela Sarmiento Silva e co-orientação do Professor Dr. Kleber Fernandes de Oliveira.

O projeto de caráter inteiramente acadêmico apresenta como objetivo geral: modelo ideal de composição dos custos para o ensino superior do Campus de Itabaiana da Universidade Federal de Sergipe.

Diante do exposto, solicitamos de Vossa Senhoria, em nome desta prestigiada organização, especial atenção no sentido de disponibilizar o arquivo digital (excel ou word) contendo **cargo, lotação e valor anual da remuneração bruta dos servidores** (professores e técnicos administrativos), bem como dos **colaboradores terceirizados, vinculados aos setores do Campus Itabaiana, no período de 2022**, para a realização da pesquisa do referido mestrando.

Colocando-nos à inteira disposição para eventuais esclarecimentos através dos telefones: (79) 99981-9343 e dos e-mails: profiap@academico.ufs.br e jorgedeofilho@academico.ufs.br.

Cidade Universitária Prof. José Aloísio de Campos, 08 de novembro
de 2023.

Prof^a. Dr^a. Rosângela Sarmiento Silva

Documento assinado digitalmente
 **ROSANGELA SARMENTO SILVA**
Data: 16/11/2023 15:03:20-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br> Coordenadora do Mestrado Profissional em

Administração Pública/PROFIAP/UFS

De acordo, em 09/11/2023.

VALTER
JOVINIANODE
SANTANA

Assinado de forma digital
por VALTER JOVINIANO
DE SANTANA
FILHO:79927505515

FILHO:79927505515

Dados: 2023.11.09 18:34:04

Prof. Dr. Valter Joviniano de
Santana FilhoReitor da UFS

Universidade Federal de Sergipe
Cidade Universitária "Prof. José Aloísio de
Campos"Telefone: (79) 3194-6350
São Cristóvão – Sergipe