

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
CAMPUS SERTÃO – UNIDADE SANTANA DO IPANEMA
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA OLIVEIRA URSULINO

**Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Um estudo de
caso sobre o custo e o desempenho do aluno de Ciências
Contábeis da UFAL – Santana do Ipanema.**

SANTANA DO IPANEMA/AL
2017

CAMILA OLIVEIRA URSULINO

**Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Um estudo de
caso sobre o custo e o desempenho do aluno de Ciências
Contábeis da UFAL – Santana do Ipanema.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de
Alagoas, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador: José Augusto de Medeiros
Monteiro

SANTANA DO IPANEMA/AL

2017

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Unidade Santana do Ipanema
Responsável: Tatiana Alcântara

U82g Ursulino, Camila Oliveira..
 Gestão de custos aplicada ao setor público: um estudo de caso sobre o custo e o desempenho do aluno de Ciências Contábeis da UFAL – Santana do Ipanema / Camila Oliveira Ursulino.
 f.66
 Orientador: José Augusto de Medeiros Monteiro
 Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Alagoas. Unidade Santana do Ipanema. Curso de Ciências Contábeis. Santana do Ipanema, 2017.
 Bibliografia: f. 60-64.

 1.Contabilidade de custos. 2. Gestão pública. 3. efetividade do investimento público. 4. Ensino superior I. Título.

CDU: 657

CAMILA OLIVEIRA URSULINO

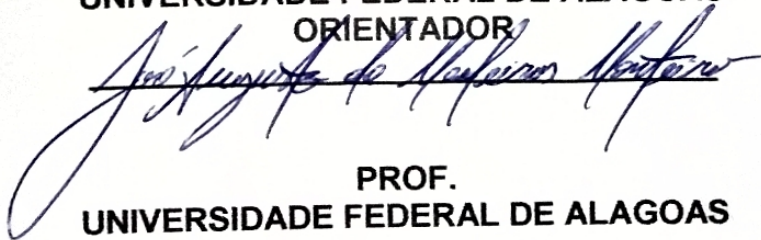
**Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Um estudo de
caso sobre o custo e o desempenho do aluno de Ciências
Contábeis da UFAL – Santana do Ipanema.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

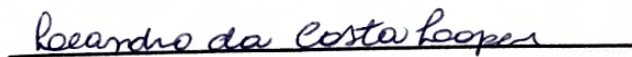
Aprovado em 27 de setembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

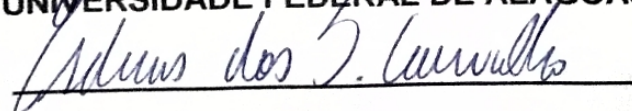
PROF.
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
ORIENTADOR



PROF.
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS



PROF.
UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS



AGRADECIMENTOS

A Deus, que pôs seu fôlego de vida em mim e me foi sustento, dando-me coragem e otimismo em minha jornada.

A esta Universidade e todo seu corpo docente, além da direção e a Administração, que realizam seu trabalho com tanto amor e dedicação, trabalhando incansavelmente para que nós, alunos, possamos contar com um ensino de qualidade.

Ao meu orientador, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e disponibilidade.

Aos meus pais, irmãs e avó, em especial a minha mãe, Rosilane, que me ensinou a priorizar os estudos, mostrando-me que através dele existem sacrifícios, mas muito mais recompensas.

E ao meu amigo e esposo, Luilson, por sempre ter acreditado em mim e nos meus sonhos, pelo incentivo e carinho.

A todos a minha gratidão.

“Quem sabe concentrar-se numa coisa e insistir nela como único objetivo obtém ao cabo, a capacidade de fazer qualquer coisa”.

Mahatma Gandhi

RESUMO

A gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer bases de informações que fundamentem o planejamento, o controle e a mensuração dos resultados de suas atividades, visando isso este estudo objetivou mensurar o custo e o desempenho de um aluno de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas, unidade de Santana do Ipanema, e comparar aos alunos de instituições privadas. Realizaram-se buscas nos órgãos competentes sobre os resultados do Exame de Suficiência Contábil e ENADE, Exame Nacional de Desempenho de Estudantes, para que se fizesse relação direta entre investimento e desempenho do aluno egresso em 2016. A metodologia utilizada para se chegar ao custo de formação do aluno foi a de Reinert e Reinert (2005), o qual utiliza o método de custeio baseado em atividades, ABC, como base. A partir da análise dos dados foi possível perceber que o referido curso da unidade de ensino de Santana do Ipanema, AL, possui um custo por aluno de R\$47.332,64, 42% superior à média da graduação particular. Já os resultados de índices de qualidade mostraram que a Unidade possui o melhor desempenho do Estado, com nota 4 no Enade e 65% a mais de aprovações no Exame de Suficiência Contábil do que as outras IES. Assim, por meio de toda realização da pesquisa é possível atestar a eficácia e efetividade do investimento público.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Custos; Ensino Superior; Setor Público.

ABSTRACT

Public management requires custody accounting to provide information bases based on planning, control and measurement of the results of its activities, aiming at this study aimed at measuring the cost and performance of a student of Accounting Sciences of the Federal University of Alagoas, unit of Santana do Ipanema, and comparisons to students of private institutions. Searches were carried out in the competent bodies on the results of the Examination of Accounting Sufficiency and ENADE, National Examination of Student Performance, in order to make a direct relation between investment and performance of the student graduated in 2016. A methodology used to arrive at the cost of student training for Reinert and Reinert (2005), which uses ABC as the basis for activities. From the analysis of the data it was possible to perceive what is related to the teaching unit of Santana do Ipanema, AL, has a cost per student of R \$ 47,332.64, 42% higher than the average of the private degree. Already the results of quality indices, showed that the Unit has the best performance of the State, with a note 4 in Enade and 65% more approvals not Examination of Accounting Adequacy than as IES. Thus, through the whole realization of research is possible to verify the effectiveness and participation in public investment.

Keywords: Cost Accounting; Higher Education; Public Sector.

LISTA DE SIGLAS

ABC - Activity-Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CPC – Conceito Preliminar do Curso

CC – Ciências Contábeis

DG – Delmiro Gouveia

ENADE - Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes

IDD - Indicador de Diferença dentre os Desempenhos Observado e Esperado

IES – Instituições de Ensino Superior

IFES – Instituição Federal de Ensino Superior

IGC – Índice Geral de Cursos

LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação e Cultura

SI – Santana do Ipanema

SINAES – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UFAL – Universidade Federal de Alagoas

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Eficiência e eficácia	21
Quadro 2 – A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira	27
Quadro 3 – Composição do CPC e pesos das suas dimensões e componentes	41
Quadro 4 – Relatório de Despesas do Campus Sertão.	49

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Exemplo de esquema do método ABC aplicado a um escritório de contabilidade.....	36
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Total anual do rateio sobre a remuneração dos servidores.	51
Tabela 2 – Cálculo do custo das atividades meio.....	52
Tabela 3 – Custo total anual do curso de contabilidade ofertado pela UFAL/SI	52
Tabela 4 – Custo de formação de um aluno de contabilidade pela UFAL/SI	53
Tabela 5 – Custo de formação de um aluno em Ciências Contábeis	54
Tabela 6 – Conceito por faixas e conceito contínuo.	54
Tabela 7 – Resultados qualitativos do ENADE, CPC E IGC.....	55
Tabela 8 – Resultado das aprovações do Exame de Suficiência Contábil	56
Tabela 9 – Relação entre Investimento X Aproveitamento	57

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.2. OBJETIVOS E JUSTIFICATIVA	15
1.2.1. Objetivo Geral.....	15
1.2.2. Objetivos Específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	16
2. REFERÊNCIAL TEÓRICO.....	17
2.1. A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	17
2.1.1 Princípios da Administração Pública.....	18
2.1.2 Princípio da Eficiência no Setor Público	19
2.1.3 Princípio da Eficácia no setor público	20
2.1.4 Princípio da Efetividade no Setor Público	21
2.1.5 Princípio da Economicidade no Setor Público	22
2.1.6. Princípio da Transparência.....	24
2.2. CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO	25
2.2.1 Bases Legais da Contabilidade de Custos no Setor Público	25
2.2.2 Objeto, Função e Objetivo da Contabilidade de Custos no Setor Público.	28
2.2.3 Importância da Contabilidade de Custos no Setor Público.	29
2.2.4 Dificuldades na Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública	32
2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - MÉTODO ABC.....	35
2.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NAS IES	37
2.4.1 ENADE- Exame Nacional de Desempenho de Estudantes.	39
2.4.2 Conceito Preliminar do Curso (CPC).....	40
2.4.3 Índice Geral de Cursos – IGC	43
3. METODOLOGIA.....	45
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	49
4.1 ESPECIFICAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ANALISADA	49
4.2. COLETA DE DADOS.....	49
4.2.1. Etapas para o cálculo do custo	51
4.2.2. Custo do Aluno de Outras EIS	53
4.2.3 Resultados dos Indicadores de Qualidade	54
4.4 RELAÇÃO ENTRE INVESTIMENTO X APROVEITAMENTO.....	56

4.4.1 Medição da Eficiência, Eficácia e Efetividade no Investimento Aplicado ao Curso de Ciências Contábeis na unidade de Santana do Ipanema, AL	57
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial voltada a produzir informações para os diversos níveis de uma entidade, segundo Maus e Souza (2008) nas empresas privadas o Custo é considerada um instrumento essencial e imprescindível para a gestão. É a fonte principal de informação dentro dos sistemas de informações gerenciais de que as empresas se utilizam. Na contabilidade pública isso não é diferente, segundo Silva (1999) a utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos. Assim como os efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão, e, ainda, para servir de instrumento de gestão, facilitando o planejamento estratégico, a tomada de decisões e controle.

Desde 1964, através da lei 4.320, até as leis mais atuais como a Lei de Responsabilidade Fiscal do ano de 2000 e a lei nº 10.180 de 2001, fala-se sobre o sistema de controle de custos na Administração Pública, em que determinam a obrigatoriedade no controle dos gastos, para que os mesmos sejam aplicados com mais eficácia, eficiência e efetividade na prestação de serviços à população.

Tal exigência recai também para as Universidades Públicas, sendo importante esse controle, pois há necessidade de sua ampliação para atender as demandas existentes da sociedade. Nesse sentido, a mensuração do custo da Educação auxilia os gestores do ensino, gestores políticos e a sociedade em geral para que tomem conhecimento do gastos realizados, onde foram alocados, se existiu economicidade nas escolhas e, principalmente, se alcançou o objetivo pretendido. Machado e Holanda (2010) afirmam que a utilidade desse Sistema se estende para as decisões típicas tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade, ou ainda permitir comparações com unidades organizacionais diferentes objetivando conhecer e estimular a melhoria da performance de seus dirigentes.

Tendo essa visão gerencial como precedente, buscou-se reunir dados com o propósito de responder ao seguinte questionamento: ***Qual o custo e o aproveitamento de um aluno de ciências contábeis da Universidade Federal de***

Alagoas – Unidade de Santana do Ipanema (UFAL/SI) – comparado a outras instituições de ensino?

1.2. OBJETIVOS E JUSTIFICATIVA

1.2.1. Objetivo Geral

Mensurar o custo e o desempenho de um aluno de ciências contábeis da Universidade Federal de Alagoas – Unidade de Santana do Ipanema (UFAL/SI) – comparado a outras instituições de ensino.

1.2.2. Objetivos Específicos

- ⇒ Buscar informações nos órgãos responsáveis sobre os resultados do Exame de Suficiência Contábil e das IES analisadas.
- ⇒ Levantar dados sobre o custo do aluno de Ciências Contábeis da Unidade de Santana do Ipanema e instituições privadas.
- ⇒ Avaliar as informações obtidas a fim de verificar se houve eficiência, eficácia e efetividade no investimento aplicado no curso de Ciências Contábeis.

1.3 JUSTIFICATIVA

O estudo em questão torna-se inovador, porque até então não há nenhum registro de artigos nem monografias sobre este tema em Alagoas, nem foi encontrado em sites ou portais pesquisas que cruzem dados quantitativos com índices de qualidade que sejam relacionados ao custo de formação de um aluno de Universidade Pública.

A pesquisa possibilita trazer benefícios que alcançaram a sociedade, pois é uma forma de prestar contas à mesma; a Universidade Federal de Alagoas, em especial o curso de Ciências Contábeis da unidade de Santana, visto que será possível aferir a eficiência e eficácia do ensino, fornecendo informações para que o curso seja melhorado ou aperfeiçoado.

Para a administração pública, o resultado alcançado pelo estudo é uma maneira de verificar como os recursos estão sendo utilizados, se os gastos e benefícios estão dentro da média com o restante das instituições, se seria viável ou não terceirizar o estudo dos alunos com bolsas em uma instituição privada. Sendo possível também verificar o valor das despesas com alunos desistentes, se a unidade de Santana do Ipanema tem mais despesas ou índices qualitativos melhores, comparada com outras entidades de ensino, e a partir de todos esses questionamentos, acredita-se que o presente trabalho trará resultados que poderão ser fonte de outras pesquisas que visem melhorar a aplicabilidade dos investimentos no setor público.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1. A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

A administração pública brasileira vem passando por profundas mudanças que a caracterizam como uma Nova Administração. Conhecido mundialmente como “*Nem Public Management*”, teve seu início em alguns países da Europa e nos Estados Unidos nas décadas de 1970 e 1980, em virtude da necessidade da criação de um estado eficiente, da diminuição de custos, de uma estrutura organizacional mais enxuta e com o apelo social de uma administração mais transparente e democrática, trazendo instrumentos da administração de gestão voltados originalmente da área privada para a gestão pública (FARIA, 2009).

Essa mudança teve como base a cobrança da sociedade por maior participação e transparência nas ações do governo, visto que por muito tempo elas foram arraigadas à burocracia e a um sistema patrimonialista. Os administradores, além de mal utilizarem os recursos financeiros, tinham maior dificuldade na busca por soluções eficientes e eficazes em benefício aos cidadãos.

Ribeiro, Silva Neto e Pereira (2008) afirmam essa ideia ao dizer que esse movimento foi motivado pela necessidade de uma administração pública mais ágil e flexível para dar uma resposta à sociedade que começa a cobrar dos administradores públicos uma maior eficiência nos gastos e por um melhor resultado gerencial. “Teve como objetivos centrais a eliminação de vícios, transformação da burocracia do setor público em gerencial com foco no cidadão e nos resultados das ações governamentais” Ramos (2013 *apud* FADUL; SILVA, 2008).

Após vários anos de luta, a Nova Administração Pública se consolidou e hoje assume características próprias que são citadas por Pereira (2006):

- a) descentralização do ponto de vista político, transferindo-se recursos e atribuições para os níveis políticos regionais e locais;
- b) descentralização administrativa desconcentração, através da delegação de autoridade aos administradores públicos, transformados em gerentes cada vez mais autônomos;
- c) organizações com poucos níveis hierárquicos, ao invés de piramidais;
- d) organizações flexíveis ao invés de unitárias e monolíticas, nas quais as ideias de multiplicidade, de competição administrada e de conflito tenham lugar;
- e) pressuposto da confiança limitada e não da desconfiança total;

- f) controle a posteriori, ao invés do controle rígido, passo a passo, dos processos administrativos; e
- g) administração voltada para o atendimento ao cidadão, ao invés de autorreferida.”

A administração pública gerencial é muito focada em descentralizações políticas e administrativas, possuindo poucos níveis hierárquicos, boa flexibilidade organizacional, controle dos resultados, confiança limitada e uma administração voltada ao cidadão como cliente, buscando padrões otimizados de eficiência, ética, transparência e responsabilidade fiscal.

O grande marco histórico da evolução da Administração Pública no Brasil, segundo Maus e Souza (2008), foi a partir da Emenda Constitucional nº 19, promulgada em 4 de junho de 1998, que dispôs sobre os princípios e as normas de administração pública, visando impor o controle das finanças e direcionar as administrações à busca da eficiência gerencial e de uma gestão pública eficaz.

Amado e Pavione (2016) também falam que o propósito dessa Emenda Constitucional foi à superação do modelo de organização de administração burocrática para a administração gerencial. Eles complementam dizendo que tal sistema visou à boa administração, capaz de proporcionar bem estar à população.

2.1.1 Princípios da Administração Pública

Os princípios são as ideias centrais de um sistema, os quais dão um sentido lógico, harmonioso, racional, permitindo a compreensão de seu modo de organizar-se. A enunciação dos princípios de um sistema tem a utilidade de ajudar o ato de conhecimento do sistema jurídico que o ordenam e possuem caráter normativo, pois são usados para resolverem casos concretos. Inegável que os princípios determinam o alcance e sentido das regras. São, pois, de hierarquia superior. (MEIRELLES, 1998).

Pietro (2009) conceitua que “princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes, princípios, nesse sentido, são os alicerces da ciência”. Ao se desrespeitar um princípio, desrespeita-se verdadeiramente todo o sistema jurídico, dado que todo ele é construído e alicerçado de forma hierárquica.

Os princípios da Administração Pública no Brasil estão dispostos no art. 37 da

Constituição Federal de 1998. “ A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Além dos princípios elencados no art. 37, são descritas nos arts. 70 e 74 que a Administração Pública seguirá também princípios como o da eficácia, efetividade e economicidade, objetivando melhorias no gasto dos recursos públicos e a possibilidade de uma maior geração de produtos e serviços oferecidos à população.

Nesse sentido, a aplicação dos princípios traz coesão às decisões que são tomadas pelos gestores. Alguns, entretanto, estão mais diretamente ligados à qualidade do gasto dos recursos públicos e os resultados da gestão, como é o caso dos anunciados no art. 37 e arts. 70 e 74 da CF. Como são relevantes para o objetivo deste trabalho, a seguir trataremos mais detalhadamente sobre cada um.

2.1.2 Princípio da Eficiência no Setor Público

Foi com a Reforma Administrativa operada pela Emenda nº 19/98 que o princípio da eficiência foi alçado em nível de princípio fundamental da Administração Pública, a nortear, juntamente com os demais princípios indicados no caput do art. 37 da CF/88, a conduta do administrador e a gestão da coisa pública. Criado para que houvesse aperfeiçoamento nos resultados, de forma mais econômica e com foco nos objetivos propostos. Sua definição é dita por Meirelles (1998) como :

O Princípio da Eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros."

O autor Moraes (2000) define o princípio da eficiência como aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia, e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor

utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social.

A eficiência tem como objetivo a capacidade de realizar as tarefas de modo correto, com o melhor e maior rendimento possível e de forma econômica, que vise alcançar os objetivos de maneira completa e abrangente. Em outras palavras, esse princípio busca fazer mais com menos recursos.

Na Constituição Federal, o princípio da eficiência está acompanhando alguns instrumentos destinados a facilitar a sua concretização, valendo destacar, entre outros:

- a) A participação do usuário na administração pública indireta (art. 37 §3º); A possibilidade de aumento da autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta (art. 37 § 8º);
- b) Previsão do procedimento de avaliação periódica de desempenho dos servidores estáveis, a ser disciplinado por lei complementar (art. 41, § 1º, III).

Esse princípio, como Pietro (2009) explica, não abarca apenas os atos da Administração Pública, mas também os do agente público para que haja em busca de melhores resultados.

“O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público”. (PIETRO, 2009).

2.1.3 Princípio da Eficácia no setor público

A eficácia refere-se à qualidade daquilo que alcança os resultados planejados. É a capacidade de desenvolver tarefas ou objetivos de modo competente e que produza os efeitos esperados. “Uma organização é eficaz quando alcança os produtos e os resultados adequados a sua missão” Ramos (2013 *apud* MACHADO, 2002).

A eficiência é muito confundida com a eficácia. Chiavenato (1994), então, explica essa diferença dizendo que a primeira é quando o administrador se preocupa em fazer corretamente as coisas, já a eficácia é quando se utiliza de instrumentos fornecidos por aqueles que executam para avaliar o alcance dos

resultados. Para verificar se as coisas bem feitas são as que realmente deveriam ser feitas (Alcance dos objetivos através dos recursos disponíveis).

O autor diz que nem sempre se é eficiente e eficaz ao mesmo tempo. Uma organização pode ser eficiente e não ser eficaz e vice-versa. O ideal é ser igualmente eficiente e eficaz. “Ambas são vitais para o planejamento: determinar os objetivos certos e, em seguida, escolher os meios certos de alcançar esses objetivos”. (ALCANTARA, 2009)

Quadro 1 – Eficiência e eficácia

EFICIÊNCIA	EFICÁCIA
• Fazer as coisas bem • Seguir procedimento • Resolver problemas • Ênfase em tarefas • Visão do detalhe (técnico)	• Fazer as coisas certas • Perseguir resultados • Criar alternativas • Ênfase em contribuições • Visão do conjunto (gerente)

Fonte: Adaptado/ Andrade (1999)

O quadro 1 mostra bem a distinção entre ser eficaz e eficiente. O ideal é haver a dissociabilidade entre eficiência e eficácia para que realmente haja alta produtividade, com utilização de menos recursos, sobre os objetivos certos.

2.1.4 Princípio da Efetividade no Setor Público

O fato de que a Administração Pública não pode ser medida a partir das saídas dos produtos, cria a necessidade de se instrumentalizar um indicador que avalie o impacto que os resultados da gestão pública geram sobre a população consumidora dos produtos e serviços públicos. (GRATERON, 1999). A efetividade é a qualidade do que atinge seu objetivo, é a capacidade de funcionar regularmente. Esse princípio busca avaliar os resultados das ações implantadas, verificando os seus reais benefícios e o impacto causado, que podem ser positivos ou negativos.

A efetividade é a consequência da eficiência e eficácia, é a satisfação, o sucesso na prática do que é feito. Ser efetivo é realizar aquilo que foi feito com

menos desperdícios (eficiência) da maneira certa (eficácia) para que atinja resultados positivos que impactarão na vida da população. Efetividade é sempre um indicador da satisfação externa, melhor dizendo, um indicador que procura retratar os efeitos da gestão dos recursos nos consumidores, (...) essa variável procura mensurar o impacto das ações sobre a população alvo. (GRATERON, 1999).

A eficiência tem a ver com aperfeiçoar todos os procedimentos para obter os melhores e mais esperados resultados, por isso tal importância desses três princípios na Administração Pública, que englobam tanto o servidor público, quanto os recursos a serem administrados.

Segundo Torres (2004), efetividade é o mais complexo dos três conceitos, em que a preocupação central é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados e em detrimento de que outros atores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas.

Ainda segundo o autor, eficiência tem foco na relação custo/benefício, enquanto efetividade se concentra na qualidade do resultado e na própria necessidade de certas ações públicas.

2.1.5 Princípio da Economicidade no Setor Público

O Princípio da economicidade se harmoniza integral e complementarmente com o princípio da eficiência. É a união da qualidade, celeridade e menor custo na prestação do serviço ou no trato com os bens públicos. Pietro (2009) diz que a economicidade envolve “questão de mérito, para verificar se o órgão procedeu, na aplicação da despesa pública, de modo mais econômico, atendendo, por exemplo, a uma adequada relação custo-benefício”.

Torres (1991) concorda com essa afirmação e enfatiza que o controle da economicidade inspira-se no princípio do custo-benefício, esclarece que este se fundamenta “na adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço”.

Esse princípio está diretamente ligado aos custos, sem uma sistema de informação que traga esses valores quantitativos, o resultado obtido fica prejudicado, pois não há como saber se a escolha feita teve como base a economicidade.

Nesse contexto, abaixo uma pequena amostra doutrinária do aspecto conceitual desse princípio:

a) Oliveira (1990) explica que:

“A economicidade diz respeito a se saber se foi obtida a melhor proposta para a efetuação da despesa pública, isto é, se o caminho perseguido foi o melhor e mais amplo, para chegar-se à despesa e se ela fez-se com modicidade, dentro da equação custo-benefício.”

b) Torres (1991), por sua vez, afirma que o “conceito de economicidade, originário da linguagem dos economistas, corresponde, no discurso jurídico, ao de justiça. ” Implica “na eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação”. Por fim, conclui que é, “sobretudo, a justa adequação e equilíbrio entre as duas vertentes das finanças públicas. ”

A Administração Pública, portanto, deve utilizar a economicidade como base para as tomadas de decisões, entretanto, para que isso aconteça é necessário que um sistema de custos seja implantado, pois as duas se complementam, não é possível analisar qual ação é mais econômica sem um sistema de custos que repasse essa informação, assim como não é possível avaliar se o resultado obtido trouxe o melhor benefício , se não houver os Custos para fazer o comparativo das opções.

Então há uma consequência nos atos, melhores decisões públicas implicam em utilizar o princípio da economicidade, e para ter economicidade nas ações, implica em ter um sistema de Custos para subsidiar o gestor na análise entre custo e benefício. Um depende do outro e todos precisam está estritamente ligados à motivação da ação. Todos os procedimentos da ação podem ter sidos perfeitos sob o prisma financeiro e econômico, mas de nada valerá se a finalidade não estiver baseada no interesse público.

2.1.6. Princípio da Transparência.

Vimos que o Brasil passou por uma reforma Administrativa para que passasse a ter atributos gerenciais, e isso acarreta em gerir a máquina pública de forma que atenda as demandas da sociedade com serviços de qualidade, além de usar alto nível de transparência nas ações. O princípio da transparência administrativa apresenta-se como um dos pilares do Estado Democrático de Direito servindo como importante ferramenta de equilíbrio da relação entre a Administração Pública e seus administrados. Este princípio, que tem como seus principais aliados a publicidade e o direito de acesso à informação, funciona como um importante meio de controle exercido pelo cidadão “quanto maior o nível de transparência maior será o respeito devotado pelos agentes públicos no desenvolver de suas funções”. (MARTINS, 2010). Isso porque a visibilidade gera certo temor ao desvio de poder e ao comprometimento irresponsável dos recursos públicos.

“O Administrador Público deve contas de toda sua atuação aos administrados” (MEIRELLES, 2008) e esse dever de prestar contas se mostra bastante acentuado na gestão financeira, que se encontra de forma expressa e bem evidente ao longo da Lei Complementar nº 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) além de outros diplomas legislativos. O capítulo IX da LRF refere-se à transparência, controle e fiscalização e estabelece regras e procedimentos para a confecção e divulgação de relatórios e demonstrativos de finanças públicas, a fiscalização e o controle, visando permitir ao cidadão avaliar através da informação disponibilizada em relatórios, o grau de sucesso obtido pela administração das finanças públicas.

Além de diversas leis que dão apoio a transparência, Mauss e Souza (2008) diz que a contabilidade de custos também tem um grande papel nesse sentido, pois possui missão de dar amparo informacional para a fiscalização das atividades públicas e atender a três funções primordiais, a saber:

- a) Embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecer padrões para avaliação de desempenho e posterior controle das atividades;
- b) Oferecer um *feedback* dos resultados aos gestores para um novo planejamento

- c) Informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

A sociedade, por ser detentora do poder (Art. 1º da CF), é a que mais possui interesse em fiscalizar e controlar os atos da Administração Pública, assim a Contabilidade de Custos deve ser vista como ferramenta para avaliação de desempenho e informação ao cidadão sobre os resultados obtidos, o qual podem monitorar o gestor, observando se houve economicidade nas escolhas, eficiência na operacionalização, eficácia nos objetivos e efetividade nos resultados e o princípio da transparência é que torna tais atos passíveis de tal controle e fiscalização.

2.2. CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA AO SETOR PÚBLICO

2.2.1 Bases Legais da Contabilidade de Custos no Setor Público

No Brasil, desde 1964 com a lei 4.320 fala-se sobre o sistema de custos na contabilidade pública, o artigo 99 da referida lei disciplina que os serviços públicos industriais manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum. Essa lei restringiu a determinação de custos para a área industrial da Administração Pública.

Logo depois, surgiu o decreto lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que também determinou que a contabilidade deveria apurar os custos nos serviços, foi então que surgiu uma Administração mais Gerencial em que as informações de custos não mais se restringiria aos serviços públicos industriais, mas a qualquer outra.

Ressalta-se que mesmo com a legislação estando direcionada à implantação de sistema de custos nos serviços públicos, tais dispositivos não foram suficientes para que a contabilidade gerencial pudesse começar a surtir efeitos, existiam poucas informações de como esse sistema seria executado. Foi então com o artigo 79 do decreto presidencial nº 93.872 de 1986, 22 anos depois da primeira lei, que foi um pouco mais detalhado de como a contabilidade deveria apurar os custos e determinou punições para as entidades que não a obedecessem.

Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

A Constituição Federal de 1988, no artigo nº 74, inciso II, determina que os órgãos da administração pública devam manter um sistema de controle interno capaz de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Deixa, assim, implícito a implantação de uma ferramenta gerencial, o qual dá ainda mais força ao sistema de custos.

Como corolário no meio de tantas adaptações por uma administração mais eficiente, é criada a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101, de 4 de abril de 2000) que diz em seu artigo 50, § 3º “A administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Deixando claro o objetivo de implantar um sistema de custos na Administração Pública, entretanto, como Maus e Souza (2009) diz “a legislação ainda não determina como e nem a forma de fazer essa implantação”.

Por fim, surge a lei nº 10.180 de 6 de fevereiro de 2001 que organiza e disciplina os sistemas de Planejamento, Orçamento, Administração Financeira e Contabilidade Federal, e que concede a Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar sobre os assuntos ligados ao custo no setor público

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:
V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Nesse sentido, a STN publicou em 09 de março de 2011 a sua Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal,

estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, uma vez que se encontra sob gestão da Coordenação-Geral de Contabilidade e Custos da União.

Para o governo brasileiro esse sistema tem muita relevância, pois dá ênfase no sistema de custos como ferramenta base para a administração gerencial, e traz viés de eficiência das ações governamentais e transparência no gerenciamento dos recursos públicos. Silva (2011) complementa ao dizer que esse sistema é importante visto que converge para a consolidação dos demais instrumentos legais decorrentes da Reforma do Aparelho do Estado e da Gestão Pública em nosso país.

Quadro 2 – A obrigatoriedade do uso de informação de custos na legislação brasileira

Lei nº4320/1964 – Art. 85.
“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”
Lei nº4320/1964 – Art. 99.
“Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.”
Decreto Lei nº200/1967 – Art. 79.
“A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
Decreto nº 93.879/1986 – Art. 137
“A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”
CF/1988, art 74, inciso II
Determina que os órgãos da administração pública devam manter um sistema de controle interno capaz de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei Complementar nº101/2000 – LRF – Art. 50.
“Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”
Lei nº10.180/2001 – Art. 15.
- O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Acórdão nº 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU)
“determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira”.
Decreto nº 6.976/2009 – Art. 3º
“O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”.

Fonte: Adaptado de Monteiro; Pereira; Santos e Holanda (S.D.).

2.2.2 Objeto, Função e Objetivo da Contabilidade de Custos no Setor Público.

Para que se possa entender o real objeto de estudo do sistema de Custos, Leone (2000) define que a contabilidade de custos é a organização como um todo, pois atua sobre seus produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que compõem sua estrutura funcional.

Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelas diversas funções que o sistema oferece. Como Martins (2008 *apud* MAUSS E SOUZA, 2008) explicam ao dizer que além de sua função legal, a contabilidade de custos possui outras duas funções básicas, de considerável relevância e perfeitamente aplicáveis à gestão pública.

- a) **Auxílio ao controle:** sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido em comparação com os valores anteriormente definidos.
- b) **Auxílio à tomada de decisão:** cujo papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto, médio e longos prazos sobre diversas questões: medidas de corte de produtos, terceirização de atividades, fixação de preços de venda, opção de compra ou produção interna, etc.

Quanto ao objetivo, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP), publicado pelo Conselho Federal de Contabilidade pela resolução 1.366/ 11 são:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

O objetivo da contabilidade de custos também se encontra expresso em lei pelo artigo 50, § 3º, da LRF, que enfatiza que a administração deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Esses objetivos servem como base para a criação dos sistemas de custos, para assim atender a finalidade de produzir informações gerenciais úteis.

2.2.3 Importância da Contabilidade de Custos no Setor Público.

Como se pode observar no capítulo anterior, muito se é importante à implantação do sistema de custos, para que haja mais desenvolvimento nas atividades da Administração Pública. Crepaldi (2008) afirma que o controle é essencial em todas as organizações, visto que facilita o acompanhamento do desempenho, principalmente se estiver embasado por dados contábeis e desde que a empresa estabeleça critérios para medi-lo. Assim, no setor público é imprescindível a utilização de um controle de custos.

A correta mensuração e controle dos custos permite ao gestor criar estratégias de eficiência e qualidade do gasto, como a redução de desvios, desperdícios e do uso indevido do dinheiro público, propiciando o estudo do desempenho governamental. Leone (2000) corrobora com essa afirmação ao dizer que a interpretação e análise são atribuições da contabilidade de custos com o intuito de gerar dados precisos e corretos utilizados na tomada de decisões que poderão influenciar a saúde financeira e a estabilidade econômica da organização, bem como demonstrar índices de desempenho aplicados a projetos públicos.

Nessa perspectiva, a importância da informação correta e livre de erros é fundamental para a interpretação e análise dos dados, tendo esse objetivo a NBC T 16.11 cita atributos fundamentais para a geração das informações de custos:

- (a)relevância** – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b)utilidade** – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c)oportunidade** –qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d)valor social** – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e)fidedignidade** – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f)especificidade** – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g)comparabilidade** – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h)adaptabilidade** – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i)granularidade** – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Faz-se necessário, como explicitado acima, gerar um sistema com informações que possua capacidade de influenciar os gestores nas decisões tomadas, de forma que esteja sempre atualizada e disponível aos que dela precisem. Que propicie transparência no uso dos recursos públicos, tendo sempre como premissa uma informação fidedigna, bem como uma padronização nos processos, para que exista uma comparação eficaz. Sendo permitida como consequência uma prestação de informação detalhada e eficiente, que poderá ser adaptada as necessidades dos diversos usuários.

O Manual do STN (2014) evidencia que a “obtenção de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão pelos gestores é uma preocupação tanto das empresas, onde o lucro é a principal medida de desempenho, como nas instituições públicas, onde o controle de custos é o termômetro.” Pode-se, então,

fazer um comparativo com a administração privada. Se na administração privada, uma boa ferramenta de custos é vista como necessária para a geração de custos, para as empresas públicas a informação de custos é necessária para avaliar a capacidade dos investimentos colocados à sua disposição.

Ainda sobre a importância desse sistema, Slomski (2006) diz que as decisões gerenciais de comprar ou produzir produtos e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar pelos gestores terão que vir baseadas em informações fornecidas pelo sistema de custos, oferecendo aos gestores a melhor alternativa para uma tomada de decisão eficiente.

Além de ser uma ótima ferramenta para serem feitos estudos quantitativos, “esse sistema também permite a comparação de órgãos com atividades semelhantes com o objetivo de melhorias no desempenho dos administradores públicos” (MACHADO; HOLANDA, 2010), ou seja, é possível fazer um estudo tanto quantitativo, quanto qualitativo dos investimentos públicos. Como exemplo, Morgan (2004) baseado em estudo feito na universidade de Brasília sobre custo por aluno, diz que à apuração de custo pode fornecer informação sobre os recursos gastos em determinado órgão das universidades, o que auxilia nas decisões sobre a utilização da capacidade disponível e na aplicação de ações racionais para propiciar eficiência na alocação dos recursos.

Nassuno, Marianne et al (1999) também cita exemplos em pesquisa realizada, e constata que a implantação de sistema de custos proporcionou nas instituições analisadas resultados concretos como:

- Redução de consumo;
- Melhoria na gestão orçamentária, com a apuração adequada de custos;
- Melhoria no monitoramento e controle de estoques;
- Otimização do uso do espaço físico e do transporte de cargas;
- Aperfeiçoamento da estratégia de novos produtos;
- Ampliação da flexibilidade da definição de preços e produtos;
- Descoberta de atividades com reduzida contribuição ao valor do produto;
- Oferta de tratamento customizado aos clientes;
- Criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho;
- Realização de compras mais racionais e planejadas;
- Identificação de áreas em que existe ociosidade de mão de obra;
- Identificação de órgãos ineficientes exercendo atribuições não estratégicas; e
- Verificação da viabilidade econômica da terceirização de atividades.

Frente a tantos benefícios existentes à implantação de custos no setor público, percebe-se a importância desse sistema também nas universidades públicas, visto que possibilita evidenciar os custos dos serviços prestados, verificar onde se tem mais gastos por setor, qual departamento traz melhores resultados, se há gastos desnecessários, se é melhor terceirizar determinado serviço, como auxílio de bolsas de estudo para alunos, ou é melhor ofertar internamente na própria instituição, enfim, traz um rol de possibilidades para serem aproveitadas e utilizadas nas tomadas de decisões. Sendo uma verdadeira ferramenta de apoio gerencial como Peter et al (2003) também afirma ao dizer que um sistema de custos adequado às particularidades das universidades federais, é fundamental, servindo como fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da eficácia e permitindo uma gestão efetivamente autônoma.

2.2.4 Dificuldades na Implantação do Sistema de Custos na Administração Pública

Mesmo com tantas legislações direcionadas a aplicabilidade de custos na Administração Pública, pouco ou quase não se é utilizada. Uma das causas é pelo fato do governo não possuir ferramentas de custos implantadas, que os possibilitem constatar o custo real de cada produto ou serviço, para assim fazer a melhor escolha. Silva (2009) diz que:

Tais normas são desrespeitadas até hoje por quase todas as entidades públicas, tais ferramentas gerenciais não são utilizadas no Brasil de forma estruturada e tampouco são concebidas cientificamente com base em estudos aprofundados. As que existem são inadequadas e não atendem às necessidades informacionais em sua totalidade.

Maus e Souza (2008) dizem que há grande dificuldade para se estruturar um sistema de custos que realmente seja eficaz a respeito, devido, principalmente, à reduzida oferta no meio acadêmico de estudos técnicos e cursos de treinamento, que subsidiem, com embasamento teórico, a sua aplicação prática no âmbito público.

Em decorrência de não haver um sistema de custo vigente na administração o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos, não sendo

possível a mensuração da eficiência da administração pública. Pois a eficiência é a relação entre os resultados e os custos de obtê-los. O que se faz atualmente é promover ações que melhorem o desempenho das organizações sem indicadores de custo, valendo para isso o *feeling* dos gerentes e administradores. (ALONSO, 1999)

Machado e Holanda (2010) ressaltam que a utilização sistemática da informação de custos no setor público não é uma tarefa fácil, porque ela requer uma integração sistêmica [...] o que acaba dificultando a implantação de um sistema de custos.

Como se pode observar, esses autores possuem a mesma ideia ao dizer que é difícil ter um sistema de custos estruturado, que possibilite a integração dos diversos setores, para que se tenha uma visão gerencial e medição eficiente dos resultados. Algo intrigante, visto que há normas e até punições para as entidades que não a utilizam.

Maus e Souza (2008) afirmam que tal realidade é baseada pela não cultura de gestão de custos no serviço público do Brasil. E um dos motivos pelos quais pode não haver a utilização da contabilidade de custos governamental é a escassez de literatura voltada ao tema, pois se verifica que a maior parte da literatura existente trata de custos no âmbito na iniciativa privada, chegando ao ponto de Faria; Madruga (2004 *apud* Mauss e Souza 2008) afirmarem que a contabilidade de custos aplicada a área governamental apresenta um verdadeiro “clarão doutrinário”, onde muito pouco ou quase nada existe de embasamento teórico.

Percebemos que muito se é exigido pela legislação à contabilidade de custos nas entidades, e tamanha também é sua importância, como o próprio Crepaldi (2008) afirma ao dizer que o “controle de custos é imprescindível e essencial”, no entanto, pouco há literaturas voltadas para estruturação do sistema de custos nas entidades.

Isso parece ser ainda mais complexo quando se aplica à conjuntura das Universidades Públicas, pelo fato de cada instituição possuir suas particularidades, como afirma Amaral (2004):

A heterogeneidade entre as instituições é grande, sendo necessário dar um tratamento especial a esta questão. Esta diferença entre as instituições reflete-se em suas atividades, que dependem basicamente do número de

mestres e doutores em cada uma delas. Há algumas instituições que, dependendo do estágio em que se encontram, concentram-se mais na atividade de ensino. Existem também instituições em que o quadro de pessoal é altamente titulado e outras que, ainda, estão promovendo a qualificação de seus professores.

Marinho (1998) corrobora com a opinião de Amaral ao dizer que “os processos produtivos em instituições de ensino não são simples, nem muito bem definidos. A complexidade das instituições gera parte das dificuldades para o estabelecimento de sistemas, que retratem suas estruturas de custos.”

É difícil ter informações eficazes e eficientes, quando não se tem um modelo padronizado do sistema, para que assim houvesse a comparabilidade, um dos atributos fundamentais dos custos. Sendo quase que impossível obter uma informação clara e livre de erros.

A situação parece ser ainda mais complicada quando se pretende fazer comparações entre instituições, pois a maioria dos sistemas não apresenta padronização mínima necessária para possíveis confrontações. Enquanto alguns pontos são considerados relevantes por um determinado autor ou em determinada proposta, não o são por outro e, mais do que isso, algumas vezes esses fatores sequer são mencionados. Parece não existir um argumento forte o suficiente que supere as limitações que podem ser observadas nos métodos propostos. Consequentemente, ainda não se consegue encontrar uma proposta que seja considerada e adotada pela maioria das instituições. (REINERT; REINERT, 2005)

No manual do SNT (2014) também evidência a importância da comparabilidade, como a característica mais relevante da informação de custos, que é obtida pela aplicação de um modelo comum na obtenção da informação.

A complexidade de aplicar um sistema de custos de fato não é tarefa fácil, entretanto quando se existe um padrão metodológico para cada entidade, o estudo torna-se mais fácil, visto que haverá passos a serem seguidos com mais primor. Além de fornecer simplicidade na estruturação do sistema, os resultados poderão ser facilmente comparados com outros órgãos que tenham os mesmos objetivos. Com base nisso, o presente estudo trará uma metodologia já utilizada, como forma de padronização dos processos, e um método de custeio consagrado como o melhor, na opinião de vários autores.

2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - MÉTODO ABC

As Universidades Públicas brasileiras apesar de ofertarem basicamente as mesmas atividades, possuem estruturas organizacionais diferentes, algumas não ofertam apenas o ensino, pesquisa e extensão, mas também outros agregados, que influenciam na qualidade e oferta do ensino, como Restaurante e Hospitais Universitários, campos de pesquisa animal, bibliotecas, laboratórios, etc. Por isso a importância de utilizar um método eficiente e completo que ofereça informações sólidas como o sistema ABC.

Segundo Mauss e Souza (2008) Vários autores como Duarte (2002), Cruz (1997), Ribeiro Filho (1997), Nunes (1994), Slomski (2003) e BNDES (2000) apontam a adoção do método ABC no serviço público como o método mais completo a ser utilizado nas entidades públicas. “O ABC é um dos métodos que mais se ajustam às entidades públicas de administração direta” (SLOMSKI, 2003). Não obstante, o método de custeio ABC é bastante complexo porque avalia e mensura o custo dos produtos em todo o seu processo de desenvolvimento, produção e comercialização, e por isso envolve dispendiosas e demoradas análises dos objetos de custeio e dos processos das operações. [...] para sua utilização, três situações básicas devem estar presentes:

- a) Os custos indiretos devem representar parcela considerável do custo total;
- b) Produção, em uma mesma planta, de extrema variedade de produtos e serviços no que respeita ao processo produtivo ou ao volume de produção;
- c) Possuir uma clientela igualmente diversificada e que exige especificações especiais, serviços adicionais etc. (MAUSS; SOUZA, 2008)

Alonso (1999) fala que os sistemas ABC têm uma arquitetura flexível, se adequando a organizações complexas, com processos em constante mutação, compatível com altos padrões tecnológicos. Enquanto os métodos de custeio tradicionais ou clássicos se preocupam somente com exatidão e precisão dos números, o ABC busca, nesses mesmos números, as atribuições que lhe assegurem a acurácia necessária à gestão baseada em atividades (NAKAGAWA, 2001).

Esse método tem atenção especial aos custos indiretos, já que os custos diretos são facilmente identificados. Os critérios de apropriação dos custos indiretos são feitos em dois estágios, o primeiro por atividades e o segundo na alocação dos recursos. Sendo a atividade definida como “uma ação que utiliza recursos humanos,

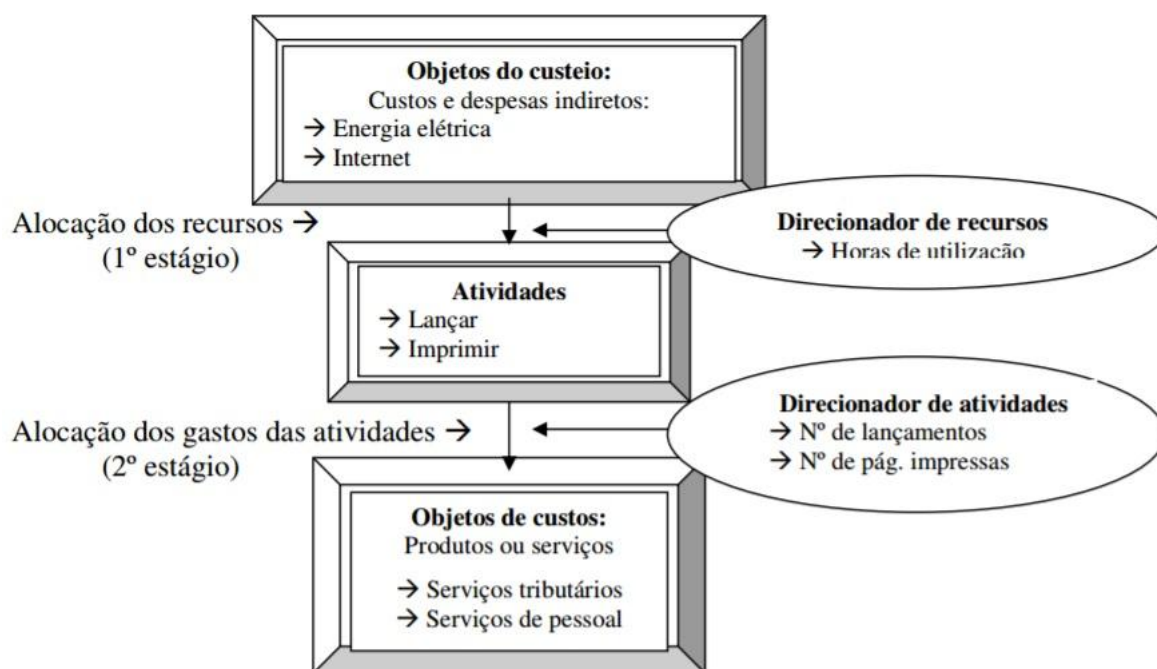
materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços” (MARTINS, 2003)

A premissa básica do ABC é a de que “os produtos e serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais” (SILVA, 2011).

O que o método ABC objetiva é dividir a organização em atividades (ex: pessoal, energia, depreciação) para depois custeá-las, encontrando assim seu custo unitário, respondendo dessa forma as seguintes perguntas: O que gastamos? Como gastamos? E por que gastamos?.

Mauss e Souza (2008) explica também esse processo ao dizer que no primeiro estágio, denominado de “custeio das atividades”, os custos (recursos consumidos) são direcionados às atividades. No segundo estágio, denominado de “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes.

Figura 1 – Exemplo de esquema do método ABC aplicado a um escritório de contabilidade



Fonte: Leone (1999 apud Mauss e Costi).

Percebe-se que existem de fato dois direcionadores, Martins (2003) diz que o direcionador de custos identifica a maneira como as atividades consomem recursos

e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades; e o direcionador de atividades identifica a maneira como os produtos *consomem* atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios) indica a relação entre as atividades e os produtos. Conforme pode ser observado, a Figura 1 apresenta, exemplificativamente, uma visão global e esquemática do método ABC aplicado a um escritório de contabilidade.

2.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NAS IES

O momento histórico em que vive a sociedade brasileira na busca de cada vez melhores e mais adequadas formas de investigação da realidade educacional e da formação de quadros que deem conta de interpretar essa realidade, aponta para a necessidade de implantação de sistemas efetivos de avaliação institucional [...] (BOTH,1999).

As Universidades são alvo de grande expectativa em todo país, para que se tenha eficiência e qualidade em seus resultados. Tais instituições para darem respostas a essa tarefa precisam utilizar instrumentos de avaliação de qualidade que vise nortear suas ações, permitindo a correta tomada de decisões estratégicas, para que andem sempre em conformidade com os parâmetros estabelecidos pelo MEC.

Visto isso, criou-se a partir da lei 10.861 de 2004 o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES que tem como objetivo assegurar o processo nacional de avaliação das instituições de educação superior, dos cursos de graduação e do desempenho acadêmico de seus estudantes. Sua finalidade está expressa na referida lei no art. 1º §1º que diz:

A melhoria da qualidade da educação superior, a orientação da expansão da sua oferta, o aumento permanente da sua eficácia institucional e efetividade acadêmica e social e, especialmente, a promoção do aprofundamento dos compromissos e responsabilidades sociais das instituições de educação superior, por meio da valorização de sua missão pública, da promoção dos valores democráticos, do respeito à diferença e à diversidade, da afirmação da autonomia e da identidade institucional.

O Sinaes analisa as instituições, o curso e o desempenho dos estudantes. O processo de avaliação leva em consideração aspectos como ensino, pesquisa,

extensão, responsabilidade social, gestão da instituição e corpo docente. As razões da realização da Avaliação Institucional são apontadas por Sanches (2009), como:

- Instrumento para promover a melhoria do ensino;
- Prestação de contas à sociedade do uso que faz dos recursos destinados e do desempenho de suas funções;
- Falência do modelo corporativista;
- Ampliação dos serviços prestados à sociedade, ultrapassando os limites da cientificidade e permeando as dimensões sociais e públicas.

Belloni (1995 *apud* Sanches 2009) considera a avaliação institucional um empreendimento que busca a promoção da tomada de consciência sobre a instituição. Seu objetivo é melhorar a universidade. A autoconsciência institucional constitui importante subsídio para o processo da tomada de decisão, tanto em nível individual quanto em nível coletivo, da instituição como um todo, com vistas ao seu aperfeiçoamento, e tem como ponto de fundamental importância a intensa participação de seus membros tanto na forma de encaminhar a avaliação na identificação de critérios, como na utilização dos resultados.

De acordo com o art. 9º da lei 10.861/2004 “O Ministério da Educação tornará público e disponível o resultado da avaliação das instituições de ensino superior e de seus cursos”. À vista disso, é notória a importância da avaliação como fonte de informações para a tomada de decisão, esse fato se consubstancia tanto para o governo, quanto para a instituição de ensino, alunos e o próprio cidadão, pois tornam públicas as principais ações administrativas e acadêmicas das IES, em que é possível avaliar e promover a qualidade de ensino, além de servir de base para que o órgão obtenha credibilidade e reconhecimento da sociedade a partir dos dados divulgados.

A avaliação das instituições de educação superior resultará na aplicação de conceitos, ordenados em uma escala com 5 (cinco) níveis, a média do resultado é 3 (três), abaixo disso os resultados são insatisfatórios. Os resultados tidos como insatisfatórios (art. 10) ensejarão a celebração de protocolo de compromisso a ser firmado entre a instituição e o Ministério de Educação. Caso haja descumprimento do protocolo, o § 2º da referida lei cita o seguinte:

- § 2º O descumprimento do protocolo de compromisso, no todo ou em parte, poderá ensejar a aplicação das seguintes penalidades:
- I – suspensão temporária da abertura de processo seletivo de cursos de graduação;

- II – cassação da autorização de funcionamento da instituição de educação superior ou do reconhecimento de cursos por ela oferecidos;
- III – advertência, suspensão ou perda de mandato do dirigente responsável pela ação não executada, no caso de instituições públicas de ensino superior.

Embora a avaliação institucional ocupe uma posição de destaque na lista de preocupações das IES, esse processo propicia à instituição o conhecimento sobre si mesmo, e desse modo, a construção de seus pontos fortes e fracos, servindo como um processo contínuo de análise, reflexões e aperfeiçoamento, que as conduzirá a uma gestão eficiente e de qualidade em prol da sociedade.

2.4.1 ENADE- Exame Nacional de Desempenho de Estudantes.

O Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – Enade - é uma prova de caráter obrigatória aplicada pelo Ministério da Educação que visa avaliar a qualidade de ensino da instituição, do curso e do próprio aluno. É aplicada a cada triênio com alguns alunos ingressantes e concluintes das IES. A inscrição fica registrada no histórico do estudante, que só recebe o diploma se comparecer à prova ou justificarem sua ausência.

Os conteúdos avaliados pelo Exame são apontados pelas Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN) e objetivam estimar a adequação dos conteúdos à evolução do conhecimento, de forma que o estudante demonstre compreensão, competências e habilidades que são necessárias ao aprofundamento da formação geral e profissional.

No Enade, segundo Britto (2008) são aferidas as habilidades acadêmicas (no sentido de capacidades) e as competências profissionais. O autor explica que a habilidade acadêmica é a capacidade de um indivíduo realizar determinadas tarefas, solucionar determinados problemas, dominar com sucesso determinadas exigências do meio, obtendo e demonstrando domínio do conhecimento e de tarefas relativas a uma determinada atividade. Já a competência profissional, é a capacidade de mobilizar, articular e colocar em ação conhecimentos, habilidades, atitudes e valores necessários para o desempenho eficiente e eficaz de atividades requeridas pela natureza do trabalho e do desenvolvimento tecnológico.

Com efeito, constata-se que a prova do Enade não tem como único objetivo verificar as competências profissionais, mas também a capacidade acadêmica, sendo que a partir desses dois focos é possível acompanhar a evolução do conhecimento do estudante (por isso a prova é aplicada ao ingressante e outra ao concluinte) e seu desenvolvimento de habilidades dentro e fora do contexto acadêmico. Além disso, a avaliação dos cursos também objetiva reconhecer às condições de ensino, as instalações físicas, as relacionadas ao corpo docente e a estruturação pedagógica da instituição.

Esse procedimento de avaliação é composto de quatro diferentes instrumentos para a coleta de dados Segundo Sanches (2009):

1. Os testes;
2. Questionário sobre a percepção dos alunos sobre o teste (que faz parte do caderno de prova);
3. Questionário sobre o perfil socioeconômico-educacional do aluno (em caderno próprio e de preenchimento voluntário); e,
4. Questionário a ser respondido pelo coordenador de curso, no qual são solicitadas as impressões sobre o projeto pedagógico e as condições gerais de ensino de seu curso.

A partir desses dados, o Ministério da Educação através do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira- INEP, utiliza-os na elaboração de conceitos e indicadores de qualidade para a nota final do Enade e como base para outros indicadores como o Conceito Preliminar do Curso (CPC) e o Índice Geral de Cursos (IGC).

Com base no exposto, é possível notar a importância do Enade não só para as instituições, como forma de aferição dos resultados obtidos, mas também para o aluno. Por exemplo, quando uma universidade recebe uma nota alta do MEC, os alunos que estudam nela são beneficiados, e quando não, o contrário também ocorre isso porque o currículo do aluno fica associado à qualidade do curso, e passa a ser bem apreciado pelo mercado de trabalho. Como resultado tem-se uma marca para a instituição e, por conseguinte às pessoas que nela estudaram.

2.4.2 Conceito Preliminar do Curso (CPC)

O Conceito Preliminar, como o próprio nome indica, é um indicador da situação dos cursos de graduação. É feito tendo como base o desempenho dos

estudantes no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade), o quanto o curso agrega de conhecimento ao aluno (IDD) e variáveis de insumo - corpo docente, infraestrutura e recursos didático-pedagógicos. Utiliza-se também informação do Censo da Educação Superior, do Cadastro Nacional de Docentes (CND) e do questionário socioeconômico do Enade.

O CPC é constituído de oito componentes, agrupados em três dimensões que se destinam a avaliar a qualidade dos cursos de graduação (BRASIL, 2017), a saber:

1. Desempenho dos Estudantes: mensurado a partir das notas dos estudantes concluintes no Enade e dos valores do Indicador da Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD);

2. Corpo Docente: baseado em informações obtidas a partir do Censo da Educação Superior sobre a titulação e o regime de trabalho dos docentes vinculados aos cursos avaliados; e

3. Percepção Discente sobre as Condições do Processo Formativo: obtido por meio do levantamento de informações relativas à organização didática pedagógica, à infraestrutura e instalações físicas e às oportunidades de ampliação da formação acadêmica e profissional, a partir das respostas obtidas com a aplicação do Questionário Socioeconômico do Enade.

Os valores atribuídos a cada uma dessas variáveis estão explicitados abaixo:

Quadro 3 – Composição do CPC e pesos das suas dimensões e componentes

DIMENSÃO	COMPONENTES	PESOS	
Desempenho dos Estudantes	Nota dos Concluintes no Enade (NC)	20,0%	55,0%
	Nota do Indicador da Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (NIDD)	35,0%	
Corpo Docente	Nota de Proporção de Mestres (NM)	7,5%	30,0%
	Nota de Proporção de Doutores (ND)	15,0%	
	Nota de Regime de Trabalho (NR)	7,5%	
Percepção Discente sobre as Condições do Processo Formativo	Nota referente à organização didático-pedagógica (NO)	7,5%	15,0%
	Nota referente à infraestrutura e instalações físicas (NF)	5,0%	
	Nota referente às oportunidades de ampliação da formação acadêmica e profissional (NA)	2,5%	

Fonte: BRASIL, 2017.

O peso referente ao desempenho dos Estudantes reflete uma percentagem de 55% ao valor da nota, 30% ao do corpo docente e 15% da Percepção Discente sobre as Condições do Processo Formativo. Com base nisso, o resultado obtido a partir do cálculo é a nota do CPC em valores contínuos de cada unidade de observação que posteriormente assume valores apresentados em faixas entre 1 e 5.

Para que os valores se consolidem, e representem efetivamente o que se espera de um curso em termos de qualidade e excelência, comissões de avaliadores farão visitas *in loco* para corroborar ou alterar o conceito obtido preliminarmente. Os cursos que tiverem conceito preliminar 1 ou 2 serão avaliados *in loco* por dois avaliadores ao longo de dois dias, os cursos com conceito 3 e 4 receberão visitas apenas se solicitarem, e os que obtiveram conceito preliminar 5 e que tenham processos nos sistemas eletrônicos do MEC serão encaminhados à Secretaria competente, para exibição da Portaria de renovação de reconhecimento. “Essa nota é calculada para as unidades de observação que possuam no mínimo 2 (dois) estudantes concluintes participantes no Enade. Com isso, as unidades de

observação que não atendam a esse critério ficam na condição de “Sem Conceito (SC)”. (BRASIL, 2017).

Diante dos fatos apresentados, pode-se observar que o maior peso referente à nota do CPC sobressai na nota do estudante, é importante, pois, que o aluno esteja consciente do papel fundamental que irá ter ao prestar o exame, que o faça de forma consciente, principalmente, no preenchimento dos questionários, para que o resultado obtido a partir dos cálculos estatísticos seja o mais real possível.

2.4.3 Índice Geral de Cursos – IGC

O Índice Geral de Cursos Avaliados da Instituição (IGC) é um indicador de qualidade que avalia as instituições de educação superior. O instrumento é construído com base numa média ponderada das notas dos cursos de graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado) de cada instituição, realizado a partir do CPC ,para os cursos de graduação, e para os de pós graduação é utilizado a nota Capes. O cálculo é obtido tendo como referência o ano atual mais os dois anos anteriores, dessa forma sua divulgação refere-se sempre a um triênio. Conforme a portaria normativa nº 23, de 20 de dezembro de 2016 § 4:

O IGC será calculado anualmente, independentemente da quantidade de cursos avaliados, considerando:

I - a média dos últimos CPC disponíveis dos cursos avaliados da instituição no ano do cálculo e nos dois anteriores, ponderada pelo número de matrículas em cada um dos cursos computados;

II - a média dos conceitos de avaliação dos programas de pós-graduação *stricto sensu* atribuídos pela CAPES na última avaliação disponível, convertida para escala de equivalência e ponderada pelo número de matrículas em cada um dos programas de pós-graduação correspondentes; e

III - a distribuição dos estudantes entre os diferentes níveis de ensino, graduação ou pós-graduação *stricto sensu*, excluindo as informações do inciso II para as instituições que não oferecerem pós-graduação *stricto sensu*.

O IGC é calculado por IES a partir das médias das notas da graduação e dos conceitos da pós-graduação *stricto sensu*. Assim, sintetiza-se num único indicador a qualidade de todos os cursos de graduação, mestrado e doutorado da mesma instituição de ensino. Já nas instituições sem programas de pós-graduação *stricto sensu* avaliados pela CAPES, o IGC é resultante da média ponderada dos cursos de

graduação. O resultado final é expresso em valores contínuos (de 0 a 500) e em faixas (de 1 a 5).

Destarte, podemos perceber a partir desse capítulo, o quão importante são os índices do Sistema Nacional de Ensino Superior, Sinaes, sobretudo o Enade, pois é ele que serve de base para todos os outros, CPC e IGC. Com esse conjunto de instrumentos avaliativos, podem-se ter respostas sobre a qualidade do ensino no país, serem criadas estratégias para melhorar as possíveis potencialidades do serviço oferecido e trabalhar mais nos problemas e pontos fracos, na evolução ou regressão da instituição, além de ser uma perfeita prestação de contas para a sociedade de como os seus tributos estão sendo revertidos.

Tais dados dessa maneira são essenciais para a obtenção de informações gerenciais, as quais possibilita uma avaliação global das diretrizes de ensino, e quando agregadas a outros índices de medição, como o sistema de custos, traz resultados ainda mais eficientes, visto que é possível haver parâmetros de comparação entre as instituições, permitindo, assim, acompanhar tais métricas para verificar a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade entre as IES, sendo um importante instrumento de análise de resultados, principalmente, para o governo federal.

Portanto, como Dias (2002) cita “não se pode contentar-se em apenas levantar dados e quantifica-los, embora sejam importantes indicadores, é fundamental que um processo avaliativo carregue em si, *possibilidades de transformação*”.

2. METODOLOGIA

Com intuito de seguir um modelo metodológico, a fim de fazer comparativos futuros com outras universidades, o presente trabalho teve como base o estudo de Reinert e Reinert (2005), baseado em diversas ideias de autores renomados que visa propor uma metodologia para apuração de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior Brasileiras, o qual tem como proposta apresentar uma metodologia completa, simples, menos onerosa e mais flexível possível. Podendo adaptar as particularidades das IFES sem perder o foco dos objetivos gerenciais do sistema. Em que será utilizado o método de atividade - ABC - como principal meio para alcançar os resultados propostos.

A metodologia para cálculo dos custos aqui apresentada seguiu os seguintes procedimentos de forma a adaptar-se a realidade do Campus Sertão:

- a) **Definição do total de recursos a ser considerado** – são reunidos os valores repassados pelo tesouro e outros recursos da própria instituição.
- b) **Identificação dos custos não vinculados direta e/ou indiretamente às atividades fim** - São as parcelas a serem excluídas do cálculo como as destinadas a hospitais, pessoal inativo, obras e instalações etc.
- c) **Obter o custo das atividades fim** - Subtraindo o resultado do passo A ao obtido no B.
- d) **Calcular o custo do ensino superior** - Acrescentando outros custos diretos ou indiretos
- e) **Custo médio do ensino de um curso** - Encontrar a quantidade de horas do ensino ou de Centros de ensino e dividir pelo somatório dos custos encontrados.
- f) **Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação stricto sensu)**. Consiste em dividir a quantidade de alunos matriculados, dividido por dois, pelo valor do custo médio do ensino.

Com o objetivo de obter o custo de formação de um aluno de contabilidade que concluiu seu curso em 2016, tem-se como pressuposto que o mesmo ingressou em 2012, para que se complete o ciclo de quatro anos de duração do curso. De

acordo com Reinert e Reinert (2005) para se obter o valor da graduação de um estudante, considera-se o custo total do ensino de graduação como numerador e, como denominador, o somatório do número de vagas oferecidas anualmente no vestibular, multiplicado pelo número de anos que o estudante tem para concluir oficialmente o curso. Então, serão utilizadas as despesas do ano de 2016 e feito à multiplicação por quatro anos, tal como mostram os autores.

Um problema encontrado na coleta de dados dos custos das atividades meio foi que a Unidade de SI/AL é uma unidade administrativa, que segundo o Tesouro Nacional é o segmento da administração direta ao qual a lei orçamentária anual não consigna recursos e que depende de destaques ou provisões para executar seus programas de trabalho. Dessa forma todos os repasses para o curso ficam sob o controle da unidade gestora, Delmiro Golveia/AL, que tem a “competência de gerir recursos orçamentários e financeiros” (TESOURO NACIONAL). Como solução, foi calculado o custo médio por hora que incluiu todos os cursos ofertado pelo Campus do Sertão e multiplicado apenas pela quantidade de horas do curso de Ciências Contábeis, para desta forma encontrar o valor dos custos anuais das atividades meio do referido curso. Esses custos correspondem às atividades meio da Universidade (luz, energia, transporte, aluguel, etc). Já o quantitativo de Docentes e Técnicos Administrativos foi obtido no próprio escritório da UFAL e depois foi realizado pesquisas sobre as remunerações de cada um no Portal da Transparência do Governo Federal.

O objetivo foi não se atentar apenas para os dados quantitativos, mas também para a qualidade do serviço prestado e seus benefícios. Para isso foi utilizando os indicadores do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e por fim realizou-se cruzamento dos dados do custo e desempenho de um aluno formado.

Foram coletados dados referentes ao Exame de Suficiência Contábil e avaliação dos cursos de Ciências Contábeis existentes em Alagoas realizada pelo Ministério da Educação, porém, para a análise comparativa foram considerados apenas os cursos de contabilidade ofertados por instituições de ensino superior privadas, visto que fazer um comparativo com outras IES públicas ensejava em mensurar os seus referidos custos de ensino. Uma limitação encontrada nesta etapa

foi que as aprovações referentes à UFAL foram disponibilizadas pelo CFC de forma agrupada. Diante desta limitação, foi realizado contato diretamente com o Conselho, porém eles não conseguiram disponibilizar os dados de forma individual, não possibilitando uma informação precisa de quantos alunos aprovados são da unidade de Santana de Ipanema e de Maceió

Os cursos de contábeis comparados com o ofertado pela UFAL/SI foram os ofertados pelas seguintes Instituições:

- CESMAC – Centro Universitário Cesmac
- FACIMA – Faculdade da Cidade de Maceió
- FITS – Faculdade Integrada Tiradentes
- SEUNE – Sociedade de Ensino Universitário do Nordeste
- UNINASSAU – Centro Universitário Maurício de Nassau

Como houve coleta e análise de dados do Exame de Suficiência Contábil e Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE), o problema foi abordado de maneira qualitativa e quantitativa, levantando informações sobre o custo e qualidade e transformando-as em ilustrações como tabelas, quadros ou figuras.

Cabe aqui ressaltar a dificuldade ainda existente para se obter dados sobre os gastos públicos, a falta de transparência, atualização e especificação desses são preocupantes. Antes de ter conseguido os dados sobre os gastos da Unidade, foram realizadas várias tentativas de informação, mas sem nenhum êxito, junto ao escritório da UFAL/SI, a pessoas responsáveis pela parte técnica e burocrática da instituição, ao Reitor do Campus Sertão, ao Técnico de Finanças, foram realizadas ligações ao setor de Administração de Delmiro Golveia/AL, pedidos pelo Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão, que sempre eram prorrogados por mais trinta dias. Mas nenhuma dessas fontes sabia passar a informação do gasto realizado pela unidade analisada, a resposta inclusive de alguns foi de que não havia planejamento para ter esse tipo de controle. Finalmente, foi a partir de um pedido na Ouvidoria da CGU - Controladoria Geral da União, que foi respondido

tecnicamente o motivo da Unidade não possuir valores detalhados da despesa. Explicou, portanto, que a mesma é uma Unidade Administrativa e por isso não tem dotação própria na Lei Orçamentária Anual, tal como foi explicado acima.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ESPECIFICAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ANALISADA

A unidade de Santana do Ipanema -SI integra o Campus do Sertão da Universidade Federal de Alagoas desde 05 de agosto de 2010, oferecendo os cursos de Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Todos os anos a instituição oferece 80 vagas, por curso, para ingressos de novos alunos nos turnos vespertino e noturno.

O curso de Ciências Contábeis da Unidade conta com 271 alunos matriculados e dentro dos seus seis anos de criação já formou 25 alunos e ,considerando os alunos de matrícula vínculo, 12 encontram-se em processo de desenvolvimento do TCC.

4.2. COLETA DE DADOS

Os valores abaixo correspondem às despesas diretas gastas pelo Governo Federal no ano de 2016 do Campus Sertão, que inclui a unidade de SI/AL e DG/AL.

Quadro 4 – Relatório de Despesas do Campus Sertão.

RELATÓRIO DE DESPESAS DA UNIDADE

Ano Orçamentário: 2016
Unidade: CAMPUS DO SERTAO (11.00.44)
Tipo de Orçamento: ORÇAMENTO DA UNIDADE
Período: 01/01/2016 a 31/12/2016
Inclusos gastos das unidades/centros de custo vinculados

CAMPUS DO SERTAO (11.00.44)			
Natureza da Despesa	Valor Empenhado	Valor Transferido	Total
MAT. CONSUMO (339030)	R\$9.451,23	R\$7.920,56	R\$17.371,79
SERV. PESSOA JURÍDICA (339039)	R\$1.136.452,09	R\$0,00	R\$1.136.452,09
INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÃO (339093)	R\$9.816,91	R\$0,00	R\$9.816,91
SERV. PESSOA FÍSICA (339036)	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00
OBRAS E INSTALAÇÕES (449051)	R\$456.504,51	R\$0,00	R\$456.504,51
LOC. MÃO-DE-OBRA (339037)	R\$1.145.773,04	R\$0,00	R\$1.145.773,04
DIÁRIAS (339014)	R\$31.705,39	R\$0,00	R\$31.705,39
PASSAGENS (339033)	R\$0,00	R\$0,00	R\$0,00
Total:	R\$2.789.703,17	R\$7.920,56	R\$2.797.623,73

Fonte: e-OUV - Sistema de Ouvidorias do Poder Executivo Federal, disponibilizado em 05/06/2017.

Para melhor esclarecimento sobre quais contas abrangem cada item classificado na Natureza da Despesa, foi utilizado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, 7º edição.

30 - Material de Consumo: (...) Despesas orçamentárias com combustíveis automotivos; lubrificantes automotivos; material de expediente(...)

39 - Serviço de Pessoa Jurídica - Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (...)

93 - Indenização e restituições: Despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título (..)

51 - Obras e Instalações: Despesas com estudos e projetos; início, prosseguimento e conclusão de obras; pagamento de pessoal temporário não pertencente ao quadro da entidade e necessário à realização das mesmas; pagamento de obras contratadas; instalações que sejam incorporáveis ou inerentes ao imóvel, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central (..)

37 - Locação de Mão-de-Obra: Despesas orçamentárias com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros (...)

14 - Diárias: Despesas orçamentárias com cobertura de alimentação, pousada e locomoção urbana, do servidor público estatutário ou celetista que se desloca de sua sede em objeto de serviço (...)

Conforme a metodologia utilizada por Reinert e Reinert (2005) os gastos com Obras e Mão de Obras não entram no cálculo do custo, visto que são utilizadas apenas despesas correntes.

Outros gastos que entram no cálculo e que não estão inclusos no quadro 4 acima, são o total da remuneração do quadro Técnico Administrativo e de Docentes da unidade de SI/AL. O quantitativo de pessoal foi obtido no escritório da UFAL da respectiva unidade e a partir dessa informação foram realizadas pesquisas no Portal da Transparência do Governo Federal sobre as remunerações de cada um dos servidores, correspondente ao mês de novembro de 2016, totalizando o quantitativo da tabela 1.

O total de profissionais do quadro Técnico Administrativo somaram 13 (treze) funcionários, como a Unidade de Santana do Ipanema possui dois cursos, Contabilidade e Economia, fez-se necessário o valor das remunerações desses servidores serem rateadas para os dois cursos. Foi rateado, portanto, em 50% e incrementado ao custo.

O total de docentes do curso em 2016 também somaram 13 (treze), desse número, 3 (três) ministravam aula para os alunos de Economia nas disciplinas de tronco inicial, que refere-se ao primeiro ano de curso, o qual tem as mesmas disciplinas ofertadas para o curso de economia no primeiro ano. Como a proporção de aulas é exata para ambos os cursos da unidade, o rateio ficou em 50% sobre suas remunerações.

Tabela 1 – Total anual do rateio sobre a remuneração dos servidores.

Quantidade	Especificação	Valor total anual das remunerações
10	Docentes do curso de Contábeis	R\$ 820.944,24
3	Docentes do curso de Contábeis e Economia	R\$ 132.887,28
13	Técnicos Administrativos	R\$417.666,00
Total dos custos por ano		R\$1.371.497,52

Fonte: Autoria Própria com base nos dados obtidos no escritório da UFAL/SI e portal da transparência do Governo Federal.

4.2.1. Etapas para o cálculo do custo

1ª etapa: O total de recursos a ser considerado nessa primeira etapa foi o relacionado ao custo das atividades meio, que envolve luz, energia, combustível, limpeza, segurança, etc. Diminuindo desse valor as Obras e Instalações.

Para saber a quantidade de horas por ano de cada curso, foi dividida a carga horária total do curso, que inclui a carga horária flexível e de TCC, pela a quantidade de anos para término da graduação.

Depois ao encontrar o valor médio da hora, foi multiplicado pela quantidade de horas apenas de contábeis, para então achar o valor das despesas anuais do referido curso.

Tabela 2 – Cálculo do custo das atividades meio

	Despesas da Unidade	R\$2.797.623,73
(-)	Obras e Instalações	R\$456.504,51
=	Custo das atividades meio	R\$2.341.119,22
÷ Σ	Carga horária anual de ensino de cada curso do Campus Sertão.	6.917,50 horas
	• Ciências Contábeis	
	895h	
	• Ciências Econômicas	
	882,5h	
	• Engenharia Civil	
	840h	
	• Engenharia da Produção	
	850h	
	• Letras	
	850h	
	• Pedagogia	
	890h	
	• Geografia	
	865h	
	• História	
	845h	
=	Custo médio por hora da atividade meio	R\$338,43
x	Carga horária anual do curso de Contabilidade	895h
=	Custo das atividades meio com o curso de Contabilidade	R\$302.894,85

2ª etapa: Após encontrar o valor dos custos com as atividades meio apenas do curso de Contábeis, foram somados a esses as remunerações pagas aos docentes e técnicos administrativos, tal como mostra o quantitativo da tabela 1.

Tabela 3 – Custo total anual do curso de contabilidade ofertado pela UFAL/SI

	Custo das atividades meio	R\$302.894,85
+	Remuneração dos docentes e técnicos	R\$1.371.497,52

=	Custo total anual do ensino de contabilidade	R\$1.674.392,37
---	---	------------------------

3ª etapa: Encontrado o valor do custo total anual é feita a divisão pela quantidade de alunos matriculados por ano e divide-se por dois, tal como mostram as metodologias utilizadas por Reinert (2005), SESu/MEC (1994), Camacho (1993) e Morgan (2004).

Tabela 4 – Custo de formação de um aluno de contabilidade pela UFAL/SI

	Custo total anual do ensino de Contabilidade	R\$1.674.392,37
÷ Σ	Nº de estudantes matriculados no curso em 2016	141,50
=	Custo médio anual de um estudante de Contabilidade	R\$11.833,16
X	Duração padrão do curso	4 anos
=	Custo de formação de um aluno de Contabilidade	R\$47.332,64

De acordo com os autores Reinert e Reinert (2005) em sua metodologia, utiliza-se o valor anual como base, R\$11.833,66, e os assumi como constantes multiplicando pela quantidade de anos padrão para término do curso, quatro anos, através do qual pôde se estimar que o gasto total médio na formação de um aluno é de **R\$47.332,64**.

4.2.2. Custo do Aluno de Outras EIS

As instituições aqui analisadas abrangem apenas as de ensino particular, visto que se fossem abranger outras instituições públicas, geraria outro objeto de estudo, pois teria que conhecer cada uma para poder fazer todo o procedimento metodológico de apuração do custo.

Dito isso, optou-se em calcular o custo de formação de contabilidade de todas as IES particulares do estado de Alagoas, que ofertam os cursos presencialmente, sendo a informação encontrada baseada nos valores das mensalidades pagas pelos alunos em 2016, multiplicada por quarenta e oito meses (prazo para término do curso) mais o valor da matrícula. Para as mensalidades que havia diferença pelo fato do curso ser disponível na parte diurna ou noturna foi realizada uma média.

As informações foram obtidas através de sites ou ligações para cada secretaria da instituição.

Tabela 5 – Custo de formação de um aluno em Ciências Contábeis

INSTITUIÇÃO DE ENSINO	Valor da mensalidade	Valor total do Custo de um aluno
FACIMA Faculdade da Cidade de Maceió	R\$498,00	R\$24.402,00
UNINASSAU - Faculdade Maurício de Nassau	R\$509,12	R\$24.946,88
SEUNE - Sociedade de Ensino Universitário do Nordeste	R\$530,00	R\$25.970,00
CESMAC - Centro Universitário	R\$628,66	R\$30.804,34
FITS - Faculdade Integrada Tiradentes	R\$639,00	R\$31.311,00
UFAL – Unidade de Santana do Ipanema	R\$986,09	R\$47.332,64

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.3 Resultados dos Indicadores de Qualidade

Os resultados abaixo elencados são de todas as instituições de ensino de Alagoas seja pública, seja privada, para que se tenha uma visão mais geral da qualidade do ensino no Estado. Na tabela 6, uma coluna está com conceito contínuo, que mostra mais detalhadamente a nota obtida pela Instituição, e na outra o conceito por faixas, que é o valor resumido e final.

Tabela 6 – Conceito por faixas e conceito contínuo.

CONCEITO POR FAIXAS	CONCEITO CONTÍNUO
1	0,0 a 0,9
2	1,0 a 1,9
3	2,0 a 2,9
4	3,0 a 3,9
5	4,0 a 5,0

Fonte: Brasil (2017)

Os resultados foram divididos por indicadores: ENADE – Exame Nacional de Desempenho de Estudantes, CPC – Conceito Preliminar no Curso, IGC – Índice Geral de Cursos.

Tabela 7 – Resultados qualitativos do ENADE, CPC E IGC

INSTITUIÇÃO DE ENSINO	ENADE		CPC		IGC
	CONCEITO CONTÍNUO	CONCEITO POR FAIXAS	CONCEITO CONTÍNUO	CONCEITO POR FAIXAS	CONCEITO POR FAIXAS
UFAL – Unidade de Santana do Ipanema	2,9994	4	2,6546	3	3
Faculdade Integrada Tiradentes – FITS	2,1260	3	2,7003	3	3
Faculdade da Cidade de Maceió – FACIMA	1,9010	2	1,4943	2	3
Centro Universitário - CESMAC	1,3081	2	2,3453	3	3
Sociedade de Ensino Universitário do Nordeste – SEUNE	1,1475	2	1,7842	2	2
Faculdade Maurício de Nassau – UNINASSAU	0,7669	1	1,8860	2	3

Fonte: Adaptado/ BRASIL (2017).

*NR- Curso Não Reconhecido até o dia 31/12/2015

Com base nos dados, o curso de Ciências Contábeis ofertado pela UFAL, Santana do Ipanema, obteve a nota 4 da avaliação ENADE. Foi o melhor resultado entre todas as instituições de Alagoas. Três instituições alcançaram nota 3, outras quatro nota 2, e apenas uma com conceito 1.

O resultado do conceito preliminar do curso, que é considerado o desempenho do Enade, infraestrutura da instituição, nível de formação dos docentes e percepção dos discentes sobre o curso, teve uma nota média de 3 (bom). Sendo que cinco instituições receberam essa nota, entre elas a UFAL/SI; três ficaram com conceito 2; e uma ainda não havia sido reconhecida, por esse motivo não tem nota.

O IGC considera uma média ponderada das notas dos cursos de graduação no CPC e da avaliação dos cursos pós-graduação de cada instituição junto ao Capes. O resultado para esse índice foram oito instituições com nota 3 e apenas uma com conceito 2.

Outro indicador de qualidade utilizado foram os dados divulgados pelo CFC, tabela 8, o qual mostrou o resultado dos índices de aprovações dos alunos que fizeram prova do Exame de Suficiência Contábil em 2017.

As aprovações referentes à UFAL foram disponibilizadas de forma agrupada, foi feito contato diretamente com o CFC, porém eles não conseguiram disponibilizar os dados de forma individual, não dando para saber exatamente quantos alunos são da unidade de Santana de Ipanema e quantos são de Maceió.

Tabela 8 – Resultado das aprovações do Exame de Suficiência Contábil

INSTITUIÇÃO DE ENSINO	TOTAL DE ALUNOS PRESENTES	TOTAL DE APROVADOS
*UFAL – Santana do Ipanema e Maceió	73	41,1%
UNEAL - Arapiraca	22	27,27%
FACIMA	45	17,78%
SEUNE	68	17,65%
FITS	37	16,22%
CESMAC	36	13,89%
UNINASSAU	46	6,52%

Fonte: Baseado nos dados do CFC/2017.

Aprovações referentes à Santana do Ipanema e Maceió

4.4 RELAÇÃO ENTRE INVESTIMENTO X APROVEITAMENTO

O quadro abaixo mostra a relação entre o custo de formação de um aluno e o aproveitamento alcançado, levando em consideração os índices do ENADE e CFC.

Cruzando os valores obtidos, pôde-se perceber que a Unidade de Santana do Ipanema obteve 42% a mais de custos em sua formação comparado com a média dos valores das instituições privadas.

Já os resultados dos índices qualitativos mostraram melhor desempenho à instituição analisada, a nota recebida pelo ENADE foi a maior entre todas as instituições de Alagoas, o resultado do CPC por faixa contínua mostra levemente

uma diferença para o primeiro melhor resultado (FITS 2,70 e UFAL/SI 2,65), mas ambas receberam nota final de 3. E no resultado do Exame de Suficiência, a UFAL obteve 65% a mais de aprovações que a média das outras IES.

Tabela 9 – Relação entre Investimento X Aproveitamento

INSTITUIÇÃO DE ENSINO	CUSTO DE UM ALUNO FORMADO	ENADE	CPC CONTÍNUO	APROVAÇÕES NO EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL
UFAL/ Santana do Ipanema	R\$47.332,64	4	2,65	41,10%*
FITS	R\$31.311,00	3	2,70	16,22%
FACIMA	R\$24.402,00	2	1,49	17,78%
SEUNE	R\$25.970,00	2	1,78	17,65%
CESMAC	R\$30.804,34	2	2,34	13,89%
UNINASSAU	R\$24.947,12	1	1,88	6,52%

Fonte: Dados da pesquisa

*Aprovações referentes à Santana do Ipanema e Maceió

4.4.1 Medição da Eficiência, Eficácia e Efetividade no Investimento Aplicado ao Curso de Ciências Contábeis na unidade de Santana do Ipanema, AL.

Analisando os resultados da pesquisa, é possível identificar que a Unidade de SI/AL atingiu um custo de 42% a mais que a média das Instituições particulares, por outro lado, mostrou-se muito mais eficiente na qualidade do ensino a qual obteve os melhores resultados nas avaliações do ENADE e CFC. Pode-se então dizer que os produtos e os resultados adequados à missão da Unidade foram alcançados, obtendo eficiência na prestação de serviços.

No que se associa a eficácia, percebeu-se que não houve um maior aproveitamento dos recursos públicos, uma das principais causas é o fato da quantidade de alunos matriculados em relação ao total de vagas disponibilizadas só chegarem a 60%, ou seja, há um montante de 40% de recursos correspondente a 107 vagas sem matrícula, 98 evasões e 7 trancadas. Vagas essas que poderiam ser ocupadas e trazer mais resultados a instituição. Caso essa problema fosse

solucionado o custo o valor da graduação cairia para R\$23.089,00, passando a apresentar o menor custo por aluno dentre os cursos analisados. Percebe-se, então, que a Unidade não apresenta uma boa eficácia, entretanto o motivo é bem evidente e pode ser melhorado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em análise dos dados encontrados, pôde-se perceber a eficácia, eficiência e efetividade do Curso de Contabilidade da UFAL/SI em termos de custo e qualidade. A mesma obteve o melhor resultado na qualidade de ensino entre todas do Estado, isso pode ser parcialmente resultante dos investimentos que o governo faz para capacitar o quadro de docentes, em nível de mestrado e doutorado, no ano de 2016 mesmo houve 4 (quatro) servidores que se afastaram para se especializar, o que sucede em um curso ainda mais qualificado e com profissionais de alto nível de conhecimento.

Já o valor da graduação de um aluno ficou acima da média das outras IES e isso pode ser explicado devido existirem mais de 40% de vagas em aberto, correspondente a 107 vagas sem matrícula, 98 evasões e 7 trancadas. Caso essa problema fosse solucionado o custo o valor da graduação cairia para R\$23.089,91 passando a apresentar o menor custo por aluno dentre os cursos analisados. Outro fator que eleva os gastos são as remunerações com pessoal técnico administrativo, que chega a mais de oitocentos e trinta mil por ano, isso dividido apenas para dois cursos fica um valor bem relevante.

Para maiores resultados e melhor racionamento dos gastos, sugere-se investir na expansão interna da unidade. A princípio, criar-se-ia um grupo de profissionais para que monitorassem as evasões existentes com o objetivo de identificar a sua natureza bem como buscar soluções para sanar tal problema que é tão recorrente. Além disso, a Instituição de SI poderia ofertar outras graduações no eixo gestão, para que os custos indiretos com docentes e técnicos pudessem ser rateados de forma eficiente entre os cursos, o limite de crescimento seria aquele que otimizasse a capacidade instalada com o uso dos recursos existentes (pessoal, estrutura física, segurança), pois excedendo essa capacidade incorreria em aumento da quantidade de funcionários, equipamentos, salas de aula, etc.

Espera-se, portanto, que este trabalho possa ser fonte de outras pesquisas com o fim de melhorar o desempenho das atividades do setor público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALCANTARA, M. C. Os princípios constitucionais da eficiência e eficácia da Administração pública: estudo comparativo Brasil e Espanha, Constituição, Economia e Desenvolvimento: **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, 2009, n. 1, Ago-Dez. p. 24-49.

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.

ANDRADE, Gregory. **Eficiência e Eficácia**. Casa do Psicólogo, São Paulo, 1999.

BOTH, I. J. **Projeto de Avaliação Institucional Permanente do Centro de Ensino Superior dos Campos Gerais**. Ponta Grossa: out/1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União. Brasília 05 de outubro de 1988.

_____. **Portaria Normativa nº 157**, de 09 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=231488>> Acesso em: 02 mar.2017

_____. **Enade**. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/enade>> Acesso em 02.mar.2017.

_____. **Cálculo CPC**. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/enade/notas_tecnicas/2015/nota_tecnica_daes_n32017_calculo_do_cpc2015.pdf> Acesso em 06.mar.2017

_____. **IGC**. Disponível em: < <http://portal.mec.gov.br/igc>> Acesso em: 06.mar.2017.

_____. **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, de 25 de fevereiro de 1967.

_____. **Lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 de dezembro de 1986.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

_____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 07 de fevereiro de 2001.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Pública.** Disponível em <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre>> acesso em: 16/04/2016

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 7. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2016.

_____. **Lei 10.861, de 14 de abril de 2004** - Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 14 de abril de 2004.

_____. **Lei 4320/64, de 17 de março de 1964** – Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. **Portaria normativa nº 23,** de 20 de dezembro de 2016. Cálculo e divulgação dos Indicadores de Qualidade da Educação Superior. Disponível em <<https://abmes.org.br/arquivos/legislacoes/portaria-normativa-n-23-2016-12-20.pdf>>. Acesso em: 18/04/2017

BRESSER PEREIRA, L. C. Gestão no setor público: estratégia e estruturação para um novo Estado. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial.** 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006^a

BRITTO, Márcia Regina F. de. SINAES and ENADE: From conception to implementation. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior** (Campinas), v. 13, n. 3, p. 841-850, 2008

CAMACHO, Nelson Antonio P. **O Custo do Aluno Universitário: subsídios para uma sistemática de avaliação na UNICAMP.** Campinas, SP. Editora UNICAMP, 1993.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CHIAVENATO, IDALBERTO. **Recursos humanos na empresa: pessoas, organizações e sistemas.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

DIAS SOBRINHO, J;RISTOFF, Dilvo I.(Orgs). **Avaliação Democrática: para uma universidade cidadã.** Florianópolis: Insular, 2002.

FARIA, L. j. **Nova Administração Pública: o processo de inovação na administração pública federal brasileira visto pela experiência do “concurso inovação na gestão pública federal”**. In XXXIII Encontro da ANPAD (AnANPAD), 2009, São Paulo/ SP , de 19 a 23 de setembro de 2009. P. 1-15.

GIL, Antonio Carlos. **Método e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo. Atlas, 1999.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores no setor público**. Cadernos de Estudos da FIPECAFI, São Paulo, 1999.

LEONE, George Sebastião Gerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Vítor Branco de. 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, p.792-820, Jul/Ago. 2010.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, César Volnei; COSTI, Ricardo Miguel. **O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão**. Disponível em <
www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/784_Artigo%20Abc_Seget1.pdf>

MARINHO, Alexandre. O aporte de recursos públicos para as instituições federais de ensino superior. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 32, n. 4, p. 83-93, jul/Ago. 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998.

MORGAN, Beatriz Fátima. **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília**. 2004. 161 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal. 2004

MORAES, Alexandre de: **Direito Constitucional**. 7. Ed. rev. Amp. E atual. A EC nº 24/99. São Paulo: Atlas, 2000.

MONTEIRO, Pereira; PEREIRA, Estevan; SANTOS, dos Santos; HOLANDA, de Branco. **O Processo De Implantação Do Sistema De Informação De Custos Do Governo Federal Do Brasil**. Brasília.

NASSUNO, Marianne. O controle social nas organizações sociais no Brasil. In BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; GRAU, Nuria Cunill (Org.). **O público não-estatal na reforma do Estado**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 1999, p. 335-361

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de HORVATH, Estevão; e TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. **Manual de Direito Financeiro**, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1990.

PAVIONE, Lucas; AMADO, Frederico. **Direito Administrativo**. 1ºed. Salvador, Juspodvim, 2016.

PETER, Maria da Glória Arrais et al. **Proposta de um Sistema de Custos para as Universidades Federais Brasileiras** Fundamentado no Activity Based Costing. Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2003, Atibaia/SP: ENANPAD, 2003, CD-ROM.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella de. **Direito Administrativo**. 22º ed. São Paulo, Atlas, 2009.

RAMOS, André Luiz Magalhães. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Estudo de Caso no Instituto Federal De Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte**. 2013. 85 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Potiguar, Natal/RN, 2013.

REINERT, José Nilson; REINERT, Clio. **Método ABCD: universidade para apuração de custos de ensino em instituições federais de ensino superior**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. 9. 2005. *Anais eletrônicos...* Florianópolis, 2005. CD-ROM.

RIBEIRO, P;R; SILVA NETO, J.M.; PEREIRA, S. A. **Estudo do comportamento das variáveis restritivas ao sucesso dos programas federais executados pelos municípios, ente aos princípios da Nova Administração Pública**. In: Encontro de Administração Pública e Governança (EnAPG / ANPAD), 2008, Salvador/BA, de 12 a 14 de novembro de 2008, p. 1-16.

SANCHES, Raquel Cristina F. **Avaliação Institucional**. Curitiba : IESDE Brasil. 2009.

SESu/MEC. **Sistema de Apuração de Custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília: Secretaria de Educação Superior, 1994.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 376.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. “**O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade**”. Rio de Janeiro, Revista do TCE/RJ, nº 22, jul/1991, pp. 37/44.