

## **Modelo de composição de custos aplicado ao método abc para o ensino superior do campus Itabaiana da UFS**

Deoclécio Jorge Gonçalves Filho<sup>1</sup>, Abel Smith Menezes<sup>2</sup>, Rosângela Sarmiento Silva<sup>3</sup>, Kleber Fernandes de Oliveira<sup>4</sup>

<sup>1</sup>(Mestre em Administração Pública, Universidade Federal de Sergipe/UFS, Brasil)

<sup>2</sup>(Mestre em Administração Pública, Universidade Federal de Sergipe/UFS, Brasil)

<sup>3</sup>(Doutora em Administração, Universidade Federal de Sergipe/UFS, Brasil)

<sup>4</sup>(Doutor em Demografia, Universidade Federal de Sergipe/UFS, Brasil)

---

### **Resumo:**

*Esse trabalho teve como objetivo propor um Modelo de Composição de Custos aplicando ao método ABC para o ensino superior do Campus Prof. Alberto Carvalho (Campus Itabaiana). Como método de pesquisa foi realizado um estudo de caso único, com abordagem qualitativa, por meio de dados secundários, de cunho descrito e exploratório. Os resultados encontrados permitem observar o verdadeiro custo apresentados pelo Campus Itabaiana, evidenciando as principais despesas que incidem nessa unidade e deixando claro como elas são absorvidas pelas atividades desempenhadas nos departamentos. O modelo proposto possibilita ao gestor conhecer os principais custos que incidem sobre o campus, de forma clara e simplificada. Outra contribuição é a possibilidade de compartilhar informações com outras instituições de ensino superior, permitindo que a UFS compare seus custos e práticas de gestão com outras universidades.*

**Palavras-Chave:** Nova gestão pública; Custos; Sistema de informação de custos; Modelo de composição de custos; Método de apropriação de custos (ABC).

---

Date of Submission: 26-08-2024

Date of Acceptance: 05-09-2024

---

### **I. Introdução**

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

Nascido na Europa mais precisamente na Inglaterra no Governo de Margareth Thatcher, final dos anos 1970, tinha como objetivos implantar maior eficiência e transparência ao setor público, utilizando ferramentas já consolidadas na gestão privada. Conforme conceitua Lapuente e Walle (2020), a NGP é o agrupamento de reformas e direcionado para técnicas administrativas, tendo como objetivo maior eficiência, eficácia e qualidade na prestação dos serviços públicos, baseado no setor privado. Dentre essas práticas administrativas, encontra-se o sistema de custos. Conforme exalta Cavichioli (2018), implantação de um sistema de custos no setor público é uma proposta que integra a Nova Administração Pública.

No Brasil, as reformas administrativas foram mais intensas a partir do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, na década de 1990, embora a primeira ação de reforma do estado visando uma Administração Pública Gerencial aconteceu ainda na década de 1930 (BRESSER-PEREIRA, 1996). Nesse cenário os governos buscaram melhor qualificar o gasto dos recursos público com o uso de ferramentas que auxiliassem na análise de custo dos serviços públicos (WESZ at al, 2017; MESSIAS at al, 2018). O objetivo era uma gestão pública volta para a sociedade, melhorando a qualidade dos serviços oferecidos, tornando a máquina pública mais eficiente e eficaz (CORREIA, MENDES e FREIRE, 2019).

O estímulo para a utilização do novo modelo de gestão administrativa possibilitou a utilização de novas ferramentas voltadas ao gerenciamento vinculadas à Nova Gestão Pública – NGP (LIMA, 2021). Essas transformações afetaram também as Universidades Públicas Federais, pois elas também precisaram melhorar a gestão sobre os custos, devido a constante escassez dos recursos orçamentários e a crescente demanda dos serviços necessitavam de um minucioso estudo de seus principais custos que interferem na tomada de decisão de seus gestores.

Nesse diapasão, a utilização de um sistema de informação de custo possibilita o embasamento das decisões a serem tomadas pelos gestores públicos no que se refere, por exemplo, optar por adquirir material ou contrar a prestação do serviço (MESSIAS; FERREIRA; OLESCZUK, 2018).

Esta percepção se torna maior quando o órgão analisado tem peculiaridades de uma Universidade Pública, pois são órgãos com grande complexidade administrativa, sendo necessário que os gestores públicos tenham conhecimentos aprofundados para as tomadas de decisões. No caso específico do objeto de estudo desse trabalho, o Campus Professor Alberto Carvalho (Campus Itabaiana), que possui 1.845 alunos, 118 professores efetivos, 35 técnicos administrativos e 50 colaboradores terceirizados, distribuídos em dez departamentos com um curso em cada um (UFS, 2023).

No entanto, não se observa clareza na composição dos custos que afetam essas universidades. Portanto, esse trabalho tem como objetivo responder a seguinte indagação: Qual o modelo de composição dos custos para o ensino superior do Campus de Itabaiana da Universidade Federal de Sergipe? A resposta a essa pergunta é fundamental para que se tenha condições de assegurar aos gestores públicos a tomada de decisões bem fundamentadas. Dessa forma, este estudo se torna relevante por contribuir para as discussões sobre custos em instituições de ensino público superior, mais especificamente Universidade Pública Federal. No entanto, para se chegar à resposta da questão citada é necessário que verificar a composição de custos indiretos do campus Itabaiana, saber quanto custa cada departamento do campus Itabaiana e identificar qual o é custo total do campus Itabaiana.

## **II. Revisão da Literatura**

### **Custeio baseado em atividade (*Activity based costing*)**

No Brasil, o uso do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) teve início na Universidade de São Paulo (USP) no ano de 1989. Esse método foi desenvolvido para auxiliar na análise dos custos dos produtos, relacionando-os às diversas atividades da empresa Nakagawa (2001). Nesse contexto, Martins (2008, p. 87) afirma que o Custeio Baseado em Atividade (ABC) “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Para Cordeiro e Alves (2016) o método de apropriação de custos ABC, trazido da gestão privada, se torna o mais aconselhado para ajudar a Administração Pública no processo de melhoria da eficiência das Instituições Federais do Ensino Superior (IFES). Corroborando com esse entendimento, Marlina *et al* (2020) afirma que, essas instituições apresentam grande diversidade de produtos/serviços e uma estrutura de custos majoritariamente composta por custos fixos. Destaque-se que no estudo realizado por Menezes *et al* (2023), constatou-se que 45% dos trabalhos analisados, sugerem o método ABC como sendo o mais indicado para ser utilizado pelas instituições federais de ensino superior.

Vale ressaltar, que as Universidades Públicas Federais não utilizam Sistema algum para apuração dos custos, pois os dados registrados são apenas para informações não tendo uma função de planejamento dos custos das IFES. Portanto, a não utilização de um sistema de custos impossibilita que haja mensuração de eficiência, eficácia e efetividades das ações implementadas pelas instituições públicas. Além disso, segundo Machado e Holanda (2010, p. 791-820), “apurar custos deve ser um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, a informação vai sendo gerada e quando usada e analisada funciona como *feedback*”.

Ademais, para Monteiro *et al.* (2017), os gestores públicos concordam que é importante a implantação de um sistema de custos, porém a ausência de sistemas adequados e com implantação de sistemas com duração prolongada, falta de treinamento, a não aplicação de penalidades pelo não uso da norma, fazem com que poucos entes públicos iniciem o processo custos. O entendimento da necessidade de conhecimento dos custos na produção de bens e serviços no serviço público, com vista a fornecer dados confiáveis para auxiliar os gestores na tomada de decisão, está pacificada na literatura amplamente divulgada. Nesse contexto, Wesz *et al.* (2017) reafirma a necessidade de uma apuração urgentes dos custos dos serviços públicos, para que haja uma qualidade melhor no gasto público, melhorando assim, a gestão nas instituições públicas.

## **III. Metodologia**

O método de estudo de caso é o mais adequado para esta pesquisa, pois a mesma, propõe elaborar um Modelo de Composição de Custo aplicado ao Método ABC para o Ensino Superior do Campus Itabaiana, da Universidade Federal de Sergipe - UFS, limitando ao estudo da graduação, com os dados do ano de 2022. Segundo Yin (2015, p. 32), “o estudo de caso é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e no qual são utilizadas várias fontes de evidência”. Trata-se de uma pesquisa descritiva-exploratória, documental, baseada em dados secundários, com abordagem qualitativa.

A Unidade de Análise (Campus de Itabaiana) é composta pelos departamentos de Administração (DACI), Ciências Contábeis (DCCI), Sistema de Informação (DSI), Ciências Biológicas (DBCI), Física (DFCI), Geografia (DGEI), Letra-Português (DLI), Educação (DEDI), Matemática (DMAI) e Química (DQCI) (UFS, 2023).

No Quadro 1, tem-se demonstrado as etapas utilizadas para a coleta dos dados visando atingir os objetivos da pesquisa.

**Quadro 1 - Coleta de Dados e Resultados Esperados**

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



Modelo de composição de custo aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS.

#### IV. Resultados

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

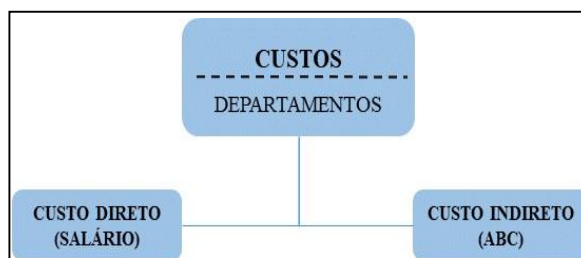
1ª Fase – Separação das despesas vinculadas aos departamentos, custos diretos (salários dos professores e técnicos) e as despesas atribuídas ao custo indiretos (energia, água, internet, material de consumo, deslocamento, terceirização, Restaurante Universitário - RESUN e direção e órgãos subordinados).

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

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

A Figura 1 mostra como os custos se comportam no modelo de composição de custo proposto.

**Figura 1 - Modelos Analisados**

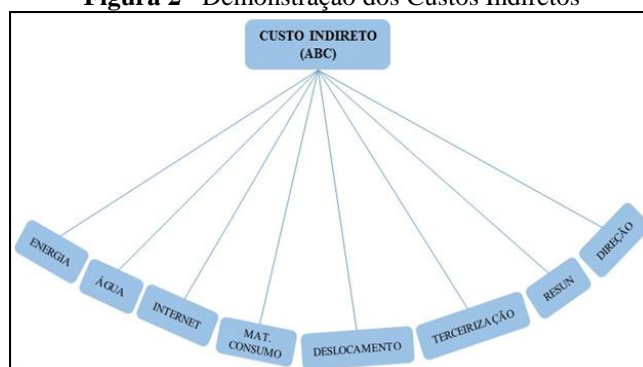


A separação das Despesas referente aos Custos Diretos e Indiretos, em relação aos departamentos, faz-se necessário devido à aplicação do Método de Apropriação de Custos ABC, pois a sua funcionalidade incide diretamente nas contas que formam esses custos do Campus. Os custos referentes a salários de Professores e Técnicos Administrativos que compõem os departamentos do Campus são considerados Custo Direto, isto é, os custos que são identificáveis ao objeto de estudo, conforme Sanches (1997). Vale ressaltar que, Segundo Holanda (2002), no setor público, as despesas orçamentárias liquidadas se tornam custos quando realizadas no exercício corrente. Os tópicos a seguir estão divididos com base nos objetivos específicos para responder o problema de pesquisa.

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

Essa tarefa foi possível após a análise de todas as fontes de evidências (contratos, relatórios, empenhos etc.) que trouxeram com clareza quais as contas deveriam ser rateadas. Após esse procedimento, houve a aplicação nos custos indiretos ao Método de Apropriação de Custo ABC. Essa forma de distribuição trazida pelo método aplicado nesse trabalho é a mais indicada, pois, leva em consideração o custo da atividade desenvolvida por cada despesa e de que forma ela foi realizada, conforme explica Nakagawa (2001). Para melhor visualização, verificar Figura 2.

Figura 2 - Demonstração dos Custos Indiretos



Vale ressaltar que o custo referente a Direção, ilustrado na Figura 2, está relacionado aos salários de técnicos e Funções Gratificadas de chefia (FG) e Cargos de Direção (CD), pertencentes aos setores administrativos, pedagógicos e de Tecnologia da Informação, subordinados a direção do campus, também foram rateados segundo o mesmo método, tendo como critério de rateio, o número de alunos de cada departamento. Outra conta que merece destaque é a conceituada de Deslocamento, pois agrega os valores de diárias e passagens adicionadas aos custos com combustíveis e manutenção dos veículos pertencentes ao Campus Itabaiana. Tem-se demonstrado no Quadro 2 os critérios levados em consideração para o rateio das atividades.

Quadro 2 - Rateamento das Despesas Indiretas/Método ABC

ITENS DE CUSTO	FONTES DE EVIDÊNCIA	CRITÉRIO DE RATEIO	JUSTIFICATIVA	DIRECIONADOR DE CUSTO (Base de Rateio)	ATIVIDADE ASSOCIADA
Energia	Contrato	Espaços Físicos	Consideradas todas as unidades vinculadas ao departamento (Laboratórios de ensino, informática e unidade administrativa)	Consumo de energia por unidade (Laboratórios de Informática, Ensino e Secretaria Administrativa do Departamento)	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas e suporte dos departamentos.
Água	Conta	Espaços Físicos	Consideradas todas as unidades vinculadas ao departamento (Laboratórios de ensino e unidade administrativa)	Consumo de água por unidade (Laboratórios de Ensino e Secretaria Administrativa)	Funcionamento das Atividades Pedagógicas, Administrativas e suporte dos departamentos.
Internet	Contrato	Departamentos	Disponibilização de banda larga de forma igualitária a todos os departamentos	Disponibilização de banda larga de forma igualitária a todos os departamentos, independente do consumo individual de cada setor.	Comunicação interna e externa dos departamentos.
Material de Consumo	Relatório	Alunos	Foi levado em consideração todos os alunos de cada departamento	Material de escritório, limpeza, consumidos nos departamentos.	Funcionamento das atividades pedagógicas, administrativas e de suporte.

Deslocamento	Relatório	Professores	Foi levado em consideração todos os professores de cada departamento	Suporte necessário para deslocamento de documentos, servidores, incluindo diárias e passagens, correios, manutenção e combustíveis	Deslocamento de professores por meio de passagens, diárias e entre campi.
Terceirização	Contrato	Departamentos	Foi levado em consideração todos os departamentos do Campus	Utilização de mão de obra para execução de Serviços administrativos e operacionais.	Funcionamento das atividades de suporte operacional e administrativo.
Resun	Contrato	Alunos	Foi levado em consideração a quantidade de alunos de cada curso	Fornecimento de refeições (almoço e jantar).	Funcionamento das atividades de segurança alimentar (manter o aluno matriculado).
Direção	Empenho	Alunos	Foi levado em consideração todos os alunos de cada departamento	Utilização dos serviços administrativos da Direção e órgãos subordinados.	Funcionamento das Atividades de Suporte Administrativos.

Após o conhecimento de quais despesas mais foram evidenciadas no processo de análise de rateios, entre as atividades dos departamentos que fazem parte do Campus Itabaiana, objeto de custo, conforme explica Maher (2001), segue a busca pelos resultados, agora com a elaboração das fórmulas e esclarecendo os termos baseado nos critérios de rateio do Quadro 2.

Todas as fórmulas seguiram os critérios estabelecidos pelo método de apropriação de custos ABC condicionando o rateio aos custos das atividades desempenhadas pelas unidades. Nesse caso específico, os departamentos do campus. Neste feito, para fins desta pesquisa, as fórmulas desenvolvidas em atendimento aos critérios de rateio, são ilustradas no Quadro 3.

**Quadro 3 - Fórmulas e Justificativa**

DESPESA	FÓRMULA	TERMOS DA FÓRMULA
Energia	$CED = \frac{VTE}{QTE} (QTED)$	CED – Custo Energia Departamento VTE – Valor total energia QTE – quantidade de laboratórios total do campus (informática e ensino) + unidades administrativas dos departamentos. Obs.: QTE - espaços que utilizam energia para aula. QTED – quantidade de laboratórios do departamento (informática e ensino) + unidade administrativa do departamento
Internet	$CID = \frac{VTI}{QTE}$	CID – Custo Internet Departamento VTI – Valor total internet QTE – Quantidade total de departamentos do campus
Material de Consumo	$CMD = \frac{VTM}{NTA} (NAD)$	CMD – Custo Material Consumido por Departamento VTM – Valor total Material Consumo NTA – Número total de alunos NAD – Número de alunos por departamento
Água	$CAD = \frac{VTA}{QTE} (QTED)$	CAD – Custo Água Departamento VTA – valor total de água QTA – quantidade de laboratórios total do campus (ensino) + unidades administrativas dos departamentos Obs.: espaços que utilizam água para aula QTED – quantidade de laboratórios do departamento (ensino) + unidade administrativa do departamento.
Deslocamento	$CDD = \frac{VTD}{NTP} (NPD)$	CTD – Custo Deslocamento por Departamento VTD – Valor total deslocamento NTP – Número total de professores NPD – Número professores por departamento
Terceirização	$CTD = \frac{VTT}{QTD}$	CTD – Custo Terceirização por Departamento VTT – Valor total terceirizados QTD – Número total de departamentos
RESUN	$CRD = \frac{VTR}{NAT} (NAD)$	CRD – Custo Refeições por departamento VTR – Custo total das refeições NAT – Número alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento

Direção	$CADD = \frac{VTAD}{NAT} (NAD)$	CADD – Custo Administrativo da Direção por departamento. Obs: O CD (custo da Direção) é composto por todos os salários de servidores (técnicos e professores). VTAD – Valor total administrativo da direção NAT – número de alunos total do campus NAD – número de alunos por departamento
---------	---------------------------------	--

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

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

**Tabela 1 - Custos Indiretos e seus Rateios pelo Modelo ABC**

CUSTOS INDIRETOS POR DEPARTAMENTO (Método ABC)									
Departamento	Energia	Água	Internet	Material de Consumo	Deslocamento	RESUN	Terceirização	Direção	Total
DACI	12.029,25	3.877,72	42.952,09	5.653,32	11.804,58	216.223,74	209.359,57	478.195,46	980.095,74
DBCI	108.263,29	34.899,51	42.952,09	3.419,35	14.427,82	130.780,49	209.359,57	289.231,13	833.333,25
DCCI	36.087,76	3.877,72	42.952,09	5.356,98	14.427,82	204.889,43	209.359,57	453.128,76	970.080,14
DEDI	48.117,02	3.877,72	42.952,09	5.995,26	24.920,78	229.301,79	209.359,57	507.118,57	1.071.642,80
DFCI	60.146,27	3.877,72	42.952,09	3.009,03	13.116,20	115.086,83	209.359,57	254.523,39	702.071,10
DGEI	48.117,02	3.877,72	42.952,09	3.168,60	14.427,82	121.189,92	209.359,57	268.020,84	711.113,58
DLI	36.087,76	3.877,72	42.952,09	5.288,59	15.739,44	202.273,82	209.359,57	447.344,14	962.923,14
DMAI	36.087,76	3.877,72	42.952,09	3.100,21	19.674,30	118.574,31	209.359,57	262.236,22	695.862,18
DQCI	84.204,78	27.144,07	42.952,09	2.439,14	15.739,44	93.290,08	209.359,57	206.318,20	681.447,37
DSI	48.117,02	3.877,72	42.952,09	4.627,52	14.427,82	176.989,59	209.359,57	391.426,12	891.777,46
Total	517.257,94	93.065,37	429.520,98	42.058,00	158.706,00	1.608.600,00	2.093.595,70	3.557.542,85	8.500.346,84

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

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

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

Nesse sentido, a composição dos custos por departamento do Campus Itabaiana é dada pelo somatório de todos os custos diretos (Salário de professores e técnicos) que atuam nos cursos e os custos indiretos (despesas aplicadas ao ABC), que foram rateados pelo Método de Apropriação de Custos ABC, buscando a forma mais adequada a proporcionalidade do seu uso pela atividade desenvolvida, por cada curso. Para um melhor entendimento de como se chegou ao resultado, segue a fórmula com seus termos e tabela com os custos total de cada departamento:

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

Onde:

- CTD = Custo Total Departamento;
- CD = Custo Direto;
- CI = Custo Indireto.

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

**Tabela 2 - Custo por Departamento do Campus Itabaiana**

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

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

Porém, vale ressaltar que, embora em valores absolutos, o curso de Pedagogia seja o de mais alto custo, quando dividido pela quantidade alunos, ele se torna o terceiro curso com o menor custo, com um investimento de custeio de R\$ 16.633,64 por aluno/ano. Ressalte-se que essa informação é de suma importância quando se verifica no orçamento da instituição para onde os recursos devem ser direcionados de forma clara e simplificada com base no modelo de composição de custo aplicado ao método ABC para o ensino superior do campus Itabaiana da UFS.

Ademais, o somatório de todos os departamentos do Campus Itabaiana já embutidos os custos diretos e indiretos, ficou demonstrado que o custo total do Campus Itabaiana é de R\$ 33.061.821,77, correspondendo apenas a 4,26% do orçamento de R\$ 776.116.446,00 destinado a UFS no ano de 2022, ano de referência desse trabalho. Vale observar que esses valores foram obtidos através do Modelo de composição de custo aplicado ao método ABC para o ensino superior do Campus Itabaiana da UFS. Ressalta-se que os elementos de custos utilizados na apuração do custo se referem as contas contábeis das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), isto é, contempladas as despesas referentes ao custeio, excluindo despesas de capital e investimentos em obras.

Destaca-se ainda na Tabela 2 que do total dos custos do Campus de Itabaiana, tem-se o percentual de 74,29% de custos direto, enquanto o custo indireto corresponde a 25,71%. No entanto, apesar de o custo indireto ser o menor percentual do total do custo, é importante ressaltar que o mesmo possibilita que o gestor público tenha alguma discricionariedade em relação às despesas da instituição, podendo haver algum tipo de realocação de seus recursos, a depender da necessidade da instituição, assegurando o funcionamento das atividades desempenhadas pelos setores da universidade.

## V. Conclusão

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

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

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

Esse estudo foi capaz de esclarecer como os custos indiretos são consumidos pelas atividades do Campus, ficando claro como os recursos deveriam ser rateados entre os departamentos da unidade pesquisada.

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

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

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

### Referências

- [1]. Bresser-Pereira, Luiz C. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, v. 47, n. 1, p. 7-41, 1996.
- [2]. Cavichioli, Denize. Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 11, n. 2, p. 188-204, Maio/Ago. 2018. ISSN 1983-8611. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2018110201>>.
- [3]. Cordeiro, I. P.; ALVES, F. L. Custo, preços e qualidade: um estudo aplicado no setor público. *Revista de Administração Pública*, v. 50, n. 3, p. 462-483, 2016.
- [4]. Correia, P. M. A. R.; Mendes, I. O.; Freira, A. La Importancia de los valores organizacionales en la Administración Pública: un estudio de caso basado en la percepción de los trabajadores de una institución de enseñanza superior. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, n. 73, p. 227-258, 2019.
- [5]. Fernández-Gutiérrez, C.; Walle, A. Medição de eficiência e desempenho na administração pública: o caso do modelo da Nova Gestão Pública. *International Journal of Public Administration, Nova York*, v. 41, n. 5-6, p. 443-456, mai./jun. 2018.
- [6]. Holanda, Victor B. Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico —uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 2002.
- [7]. Lapuente, Victor; Walle, Steven V. D. The effects of new public management on the quality of public services. *Governance*, v. 33, n. 3, p. 461-475, mar./abr. 2020. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/gove.12502>.
- [8]. Lima Filho, Saulo S.; PEIXE, Blênio C. S. Análise de eficiência na gestão de recursos das Instituições Federais de Ensino Superior à luz da nova administração pública. *Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis*, v. 17, n. 43, p. 88-103, abr./jun 2020. ISSN 2175-8069. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n43p88>.
- [9]. Machado, Nelson; Holanda, Victor B. D. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro*, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. ISSN 0034-7612.
- [10]. Maher, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. 2001.
- [11]. Marlina, E., Ardi, H. A., Samsiah, S., Ritonga, K., & Tanjung, A. R. (2020). Strategic costing models as strategic management accounting techniques at private universities in Riau, Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11(1), 274-283. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n1p274>.
- [12]. Menezes, Abel Smith et al. Qual seria o melhor modelo para análise dos custos que interferem nas instituições de ensino superior? uma revisão bibliográfica sobre o tema. *Conjecturas*, v. 23, n. 1, p. 124-141, 2023.
- [13]. Messias, Diego; Ferreira, Júlio C.; Oleszczuk, Dione S. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público, Brasília*, v. 69, n. 3, jul./set 2018. ISSN 0034-9240. Disponível em: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>.
- [14]. Monteiro, Renato P.; PINHO, Joaquim C. D. C. Percepções de especialistas sobre o processo de mudança na contabilidade de custos no setor público do Brasil. *Associação Brasileira de Custos, São Leopoldo*, v. 12, n. 1, p. 106-136, jan./abr. 2017. ISSN 1980-4814. Disponível em: <https://doi.org/10.47179/abcustos.v12i1.424>.
- [15]. Nakagawa, Masayuki K. Método de apropriação de custos ABC: custeio baseado em atividades. 2. ed. 2001.
- [16]. Sanches, Oswaldo M. Dicionário de Orçamento, Planejamento e Áreas Afins. 1ª. ed. 1997.
- [17]. Ufs. Universidade Federal de Sergipe em Números. UFS, 2023. Disponível em: <[https://indicadores.ufs.br/uploads/page\\_attach/path/15085/C\\_pia\\_de\\_UFS\\_Em\\_n\\_meros\\_2022.pdf](https://indicadores.ufs.br/uploads/page_attach/path/15085/C_pia_de_UFS_Em_n_meros_2022.pdf)>. Acesso em: 2023.
- [18]. Wesz, Luís F. P.; DALONGARO, Roberto C. Custos dos Serviços de terceiros versus servidor efetivo na gestão pública municipal. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas - UNNE, Resistencia - Argentina*, n. 18, p. 49-60, out. 2017. ISSN 1668-6365. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.30972/rfce.0182225>>.
- [19]. Yin, Robert K. Estudo de Caso: planejamento e método. Tradução de Cristian Matheus Herrera. 5. ed. 2015.