

IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS: Dificuldades Enfrentadas Pelos Gestores

Denilson Sales do Nascimento¹

Marilene Feitosa Soares²

Kilvia Souza Ferreira³

<http://dx.doi.org/10.21527/2237-6453.2025.62.17195>

Submetido em: 18/4/2025

Aceito em: 15/6/2025

Publicado em: 10/9/2025

RESUMO

A adoção efetiva de modelo de gerenciamento de custos no âmbito da Administração Pública passou a ser obrigatória com o advento da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), com vigência a partir de 1º/1/2024. Diante disso, esta pesquisa propôs-se a investigar as dificuldades enfrentadas pelos gestores das universidades públicas federais no processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos, analisando os Relatórios de Gestão das referidas instituições de ensino relativos ao exercício financeiro de 2023. Para tanto, fez-se uma análise do conteúdo junto aos Relatórios de Gestão emitidos pelas 69 universidades federais que compõem a estrutura da educação superior brasileira publicados em seus respectivos sites, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 84, de 22/04/2020, expedida pelo Tribunal de Contas da União – TCU. Foram identificados 14 fatores de dificuldades enfrentadas pelos gestores dessas instituições de ensino. Entre esses fatores, tem-se a cultura organizacional voltada estritamente à gestão orçamentária em detrimento da gestão de custos. Além disso, a ausência de servidores capacitados e o reduzido quadro de colaboradores também são fatores que comprometem a efetiva instituição do sistema de gerenciamento de custos pelas universidades. Diante de recursos cada vez mais escassos, com a necessidade da abordagem gerencial voltada para resultados, considera-se que o estudo contribuiu para enriquecer as discussões acerca das dificuldades enfrentadas pelos gestores no processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos no âmbito das instituições federais de ensino superior brasileiras.

Palavras-chave: gerenciamento de custos; Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – NBC TSP 34; universidade federais.

IMPLEMENTATION OF THE COST MANAGEMENT SYSTEM IN FEDERAL UNIVERSITIES: CHALLENGES FACED BY MANAGERS

ABSTRACT

The effective adoption of a cost management model within Public Administration became mandatory with the introduction of the Brazilian Accounting Standard – NBC TSP 34 (Costs in the Public Sector), effective as of January 1, 2024. In this context, this study aimed to investigate the difficulties faced by managers of Federal Public Universities in the process of implementing the cost management system, by analyzing the Management Reports of these educational institutions for the fiscal year 2023. To this end, a content analysis was conducted on the Management Reports issued by the 69 Federal Universities that make up the structure of Brazilian higher education, published on their respective websites, in accordance with Normative Instruction No. 84, dated April 22, 2020, issued by the Brazilian Federal Court of Accounts (TCU). Fourteen difficulty factors faced by the managers of these educational institutions were identified. Among these factors are the organizational culture strictly focused on budgetary management to the detriment of cost management. Furthermore, the lack of trained personnel and the reduced number of staff are also factors that hinder the effective implementation of the cost management system by the Universities. In light of increasingly scarce resources, and the need for a results-oriented management approach, it is considered that this study contributed to enriching the discussions on the challenges faced by managers in the process of implementing a cost management system within Brazilian Federal Institutions of Higher Education.

Keywords: cost management; Brazilian Public Sector Accounting Standard – NBC TSP 34; Federal Universities.

¹ Universidade Federal do Ceará – UFC. Fortaleza/CE, Brasil. <https://orcid.org/0009-0003-4419-1267>

² Universidade Federal do Ceará – UFC. Fortaleza/CE, Brasil. <https://orcid.org/0000-0001-6816-4181>

³ Universidade Federal do Ceará – UFC. Fortaleza/CE, Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-4174-2081>

INTRODUÇÃO

A eficiência na aplicação dos recursos públicos é imprescindível para fomentar a capacidade das entidades do setor público no processo de tomada de decisão, contribuindo para otimizar as ações do Estado (Brasil, 2018) como agente propulsor do uso dos escassos recursos públicos (Machado; Holanda, 2010).

Nesse contexto, Carneiro *et al.* (2012) afirmam que as decisões baseadas em custos passaram a ser imperativas para um bom processo de gestão, independentemente de qual seja a orientação da organização (pública ou privada). Com isso, o desenvolvimento de uma cultura de custos no setor público é de vital importância (Santos; Andrade; Azevedo, 2024), possibilitando a avaliação das entidades públicas quanto à sua capacidade de fornecer serviços públicos ou se os fornecem de forma eficiente (Brasil, 2018).

Dessa forma, segundo Machado e Holanda (2010), impõe-se a necessidade de um sistema de informação de custos capaz de auxiliar decisões, apresentando-se como um instrumento para atender às demandas por informações que visam a auxiliar a administração no processo decisório, promovendo maior transparência, qualidade e redução do gasto público (Soares; Rosa; Zonatto, 2020). No âmbito do setor público, a instituição do referido sistema não é tarefa fácil, considerando a complexidade da administração pública com um volume significativo de informações a serem processadas e a inexistência de uma metodologia de custos padronizada (Medeiros; Duarte, 2018).

Nesse cenário de organizações complexas (Bolzan, 2006; Fontes; Oliveira; Gurgel, 2021) englobam as universidades federais (UFs), que buscam viabilizar diversas ações e processos de ensino, pesquisa, extensão, gestão, inclusão e de inovação para atender a sua missão, alcançar seus objetivos e cumprir o seu papel social. Assim, a realização dessas ações torna-se desafiadora, tendo em vista a escassez de recursos, a multiplicidade de serviços, a elevada estrutura de gastos fixos e uma rígida estrutura de controle externo e interno (Silva, 2012; Medeiros; Duarte, 2018).

Na busca por instrumentos que proporcionem informações que auxiliem os gestores públicos (Silva, 2023), a mensuração do custo deveria ser ferramenta para a gestão das UFs e para a prestação de contas com a sociedade (Magalhães *et al.*, 2010). Silva *et al.* (2022) afirmam que a introdução de sistemas gerenciais de controle de custos não é uma faculdade do gestor, mas, sim, uma obrigação legal.

Nessa perspectiva, pautado pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP 34, de 18/11/2021, que estabelece diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos do setor público, contribuindo para a melhoria da qualidade do gasto público (Brasil, 2021), o TCU (Brasil, 2024) impõe a adoção de medidas que possibilitem a criação de modelos de gerenciamento de custos no âmbito das UFs utilizando-se as informações de custos como um efetivo instrumento de governança pública, contribuindo, assim, para o aprimoramento na eficiência alocativa dos recursos federais destinados à educação superior pública, bem como para uma melhor evidenciação do desempenho dessas autarquias.

Diante do exposto e considerando que as UFs, por mais que desenvolvam basicamente as mesmas atividades, possuem estruturas organizacionais bem distintas, o que dificulta o estabelecimento de um único sistema de custeio que pudesse se adequar a todas elas (Peter

et al., 2003), pretende-se responder à seguinte questão de pesquisa: Quais as dificuldades enfrentadas pelos gestores das universidades públicas federais no processo de efetivação do sistema de gerenciamento de custos identificadas nos Relatórios de Gestão – RGs – referentes ao exercício financeiro de 2023?

Desse modo, a pesquisa tem como objetivo investigar as dificuldades enfrentadas pelos gestores das universidades públicas federais no processo de efetivação do sistema de gerenciamento de custos, identificadas nos Relatórios de Gestão – RGs – das referidas instituições de ensino relativos ao exercício financeiro de 2023.

Nos estudos acerca da necessária adoção de modelos de gerenciamento de custos no âmbito das UFs, Oliveira, Aquino e Cescon (2023) realizam uma abordagem quanto à utilização das informações de custos nos processos de gestão sugerindo a avaliação da adesão do sistema de custos a ser posto em prática levando em consideração as orientações contidas no Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal (Brasil, 2022a); enquanto Mota *et al.* (2022) apontam as experiências recentes de instituição e avaliação de custos propondo, futuramente, a reaplicação da pesquisa em decorrência da identificação de iniciativas de avaliações de custos em andamento nas UFs. Desta forma, justifica-se a realização de pesquisas acerca do tema a fim de gerar contribuições acadêmicas.

Empiricamente, a pesquisa em tela justifica-se com o advento da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), de 18/11/2021, que estabeleceu a adoção efetiva de modelo de gerenciamento de custos no âmbito da Administração Pública, com o intuito de: a) estabelecer as diretrizes do gerenciamento de custos; b) mensurar os custos; c) divulgar as informações de custos; d) controlar os custos; e) avaliar o gerenciamento de custos (Brasil, 2022a). Assim, em decorrência do prazo estipulado para a adoção do referido modelo, expirado em 1º/1/2024, o Tribunal de Contas da União – TCU – expediu o Acórdão nº 1.868/2024 – TCU – Plenário, em 11/9/2024, determinando que os órgãos do Sistema Federal de Contabilidade, em parceria com as UFs, induzam a introdução de modelos de gerenciamento de custos no âmbito dessas Instituições de Ensino Superior – IES – considerando o diagnóstico das causas que dificultam a prática desses modelos de gerenciamento de modo que, em janeiro de 2025, as diretrizes constantes na NBC TSP 34/2021 possam ser observadas (Brasil, 2024).

A temática objeto deste estudo justifica-se socialmente, considerando que o gerenciamento de custo é importante para a boa gestão nas organizações e também no horizonte das políticas públicas (Mauss; Diehl; Bleil, 2015), com ênfase na melhoria da alocação dos recursos e na identificação e mensuração das entregas, focando na avaliação de desempenho e contribuindo para a governança pública (Brasil, 2021).

REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Gestão de Custos na Administração Pública

O Estado brasileiro aderiu ao movimento da *New Public Management*, traduzida como A Nova Administração Pública, consolidado em diversos países desenvolvidos com o objetivo de proporcionar mais eficiência ao serviço público (Marques, 2020), com a adaptação e a transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público (Matias-Pereira, 2010). Com isso, a busca pelo abandono da prática do controle orçamentário, de forma

estrita, advém principalmente da expansão do conceito de *accountability* (Macêdo *et al.*, 2010), que envolve transparência, prestação de contas e responsabilização em um processo contínuo (Buta; Teixeira; Schurgelies, 2018). Objetivando, assim, evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais (Brasil, 2023a), a contabilidade de custos passou a ser um instrumento de apuração de resultados e aferição da competitividade das ações empreendidas pelo governo (Pigatto *et al.*, 2010).

Conforme preconizam Drehmer, Raupp e Tezza (2016) em relação à abordagem de custos na Administração Pública, a exigência legal surgiu da necessidade e reconhece-se a importância gerencial da adoção da gestão de custos no setor público. Nesse sentido, a contabilidade de custos, que inicialmente era voltada a apurar e avaliar estoques, com o passar dos anos tornou-se uma ferramenta essencial para a gestão (Martins, 2010). Para Crepaldi e Crepaldi (2018) a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços com a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração no processo de tomadas de decisão.

Nesse contexto, a NBC TSP 34 define custo como o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços e, ao mesmo tempo, estabelece que as características qualitativas da informação de custos são estas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade (Brasil, 2021). O Quadro 1 evidencia a definição de cada atributo, conforme a NBC TSP – Estrutura Conceitual.

Quadro 1 – Atributos Qualitativos das Informações de Custos

Atributo Qualitativo	Definição
Relevância	Capacidade de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos.
Representação Fidedigna ou Confiabilidade	Capacidade de representar os fenômenos de forma completa, neutra e livre de erro material.
Compreensibilidade	Capacidade da informação de permitir que seus usuários compreendam seu significado, devendo, para tanto, conter linguagem simples, clara e sucinta.
Tempestividade	Capacidade de a informação estar disponível para os usuários o mais rapidamente possível para que tenha influência nos processos decisórios.
Comparabilidade	Qualidade que permite aos usuários a possibilidade, a partir da identificação de semelhanças entre dois conjuntos de dados, compará-los entre si.
Verificabilidade	Qualidade que possibilita que dois observadores esclarecidos possam chegar ao consenso de que as informações apresentadas representam os fenômenos que se propõem.

Fonte: Brasil, 2021.

O sistema de custo possui caráter gerencial, por meio de relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares (Machado; Holanda, 2010). Nesse cenário, foi idealizado e desenvolvido o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), definido como um sistema gerencial, que organiza os dados recebidos dos principais sistemas estruturantes do governo federal, concebido para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal. Trata-se de um sistema informacional, utilizado para o processamento de consultas e não de transações (Brasil, 2011). O Quadro 2 apresenta os mencionados sistemas estruturantes do governo federal.

Quadro 2 – Sistemas estruturantes do Governo Federal

Sistema	Definição
Siafi – Sistema Integrado de Adm. Financeira do Governo Federal	Utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial.
Siape – Sistema Integrado de Adm. de Recursos Humanos	Integra todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos.
Siop – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento	Sistema informatizado que suporta os processos de planejamento e orçamento do governo federal.
Siorg – Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal	Agiliza as informações organizacionais e auxilia na gestão das políticas e diretrizes definidas pelo governo federal, proporcionando maior transparência para a sociedade.

Fonte: Brasil, 2018.

Um sistema de controle de custos, de acordo com Martins (2010), pode ser identificado como um sistema de informação que recebe dados relativos ao consumo de materiais, de recursos humanos e de diversos elementos caracterizados como custos indiretos, processa esses dados e gera informações destinadas a diversos usuários.

Sendo assim, para se atingir uma alocação eficiente de recursos, é imprescindível o conhecimento do custo dos serviços públicos (Alonso, 1999). Nessa esteira, Para Freitas Filho *et al.* (2022) há dois modelos que são relevantes para a administração pública: o modelo de Machado e Holanda e o modelo de Santos.

Machado e Holanda (2010) utilizam a informação da despesa liquidada, que precisa de ajustes para adequar-se ao conceito de custos. Esse modelo, inclusive, é adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Conforme dispõe o artigo 63 da Lei nº 4.320, de 17/3/1964, a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço (Brasil, 1964).

A metodologia apresentada por Santos (2014) expõe condições de mensurar e acumular as informações sobre custos aos seus respectivos objetos, tendo como referência as informações patrimoniais, utilizando a Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), não precisando de ajustes e podendo ser obtida no Balanço Patrimonial (BP) e na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) (Brasil, 2023a).

Para a instituição de um dos modelos supracitados de gerenciamento de custos faz-se imprescindível o apoio da alta administração, propiciando a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (Brasil, 2021).

Além de subsidiar a tomada de decisão dos gestores públicos, as informações de custos devem amparar a fiscalização sobre os resultados das atividades públicas, exercida pelos órgãos de controle, e garantir a transparência do uso dos recursos para os cidadãos (Maus; Souza, 2020).

Gestão de Custos nas Universidade Federais – UFs

Medeiros e Duarte (2018) afirmam que as universidades não dispõem de um sistema adequado para apuração e análise dos custos de suas atividades que, complexas, são divididas nos seguintes macroprocessos de atividades finalísticas: ensino, pesquisa, extensão e inovação, sendo apoiadas pelos macroprocessos de suporte e os macroprocessos gerenciais (Brasil, 2023b).

Segundo Petrassi *et al.* (2021), as universidades têm como característica um produto diversificado, com difícil quantificação, e uma estrutura de produção complexa, considerando suas especificidades e heterogeneidade como fatores críticos na evidenciação e análise de seus custos. Assim, a apuração dos custos é uma tarefa complicada, sobretudo se o objetivo for criar um único modelo de alocação dos custos sem considerar a heterogeneidade existente entre as UFs (Amaral *et al.*, 2014).

Para amenizar essa constatação, a STN instituiu uma rotina de registro e apropriação de custos com o detalhamento sendo efetuado através da utilização da aba centro de custos no subsistema Contas a Pagar e Receber – CPR do Siafi (Brasil, 2020). Ressalta-se, no entanto, que as informações de custos atualmente reportadas pela maior parte das UFs dizem respeito, na verdade, apenas, à execução de despesas, não representando um efetivo instrumento de governança pública (Brasil, 2024).

Desse modo, a principal ferramenta gerencial se dá sob a forma de controle orçamentário, que se limita a demonstrar o volume dos recursos consumidos e não evidencia a eficiência na aplicação dos recursos financeiros (Messias; Ferreira; Soutes Olesczuk, 2018). Outro fator prioritário aos gestores públicos é o foco no cumprimento das leis (Ramos *et al.*, 2020).

Considerando esse aspecto cultural de vincular-se a leis, os gestores das UFs foram obrigados a adotar, de forma efetiva, providências pertinentes quanto à instituição de modelos de gerenciamento de custos a partir de 1º/1/2024 (Brasil, 2021). Nesse aspecto, os gestores são os principais usuários da informação de custos por serem responsáveis por gerenciar recursos públicos e oferecer uma visão clara sobre como a governança da entidade leva à geração de valor público, além de justificar os resultados alcançados em relação aos objetivos estabelecidos (Brasil, 2021).

Tendo em vista o arcabouço legal que direciona a administração pública para uma gestão moderna, o TCU (Brasil, 2023), tem como missão aprimorar, por meio do controle externo, a administração pública em benefício da sociedade. Observa-se que o termo “controlar” foi substituído por “aprimorar”. Assim, com o intuito de aprimorar sua gestão, as UFs são obrigadas, anualmente, a emitir, até 31 de março, o relatório de gestão na forma de relato integrado oferecendo uma visão clara e concisa sobre sua estratégia, governança, desempenho e perspectivas, bem como se prestará a demonstrar e a justificar os resultados alcançados em relação aos objetivos estabelecidos, garantindo que o referido relatório seja publicado nos *sites* oficiais em seção específica com chamada na página inicial sob o título “Transparência e prestação de contas” (Brasil, 2020). Nessa esteira, a Decisão Normativa nº 198/2022 emitida pelo TCU estabelece que as principais informações orçamentárias, financeiras e contábeis, inclusive de custos, devem compor os Relatórios de Gestão (RG) a serem publicados anualmente (Brasil, 2022b).

Diante da certificação do TCU (Brasil, 2024) de que as UFs não pautam suas decisões gerenciais com base em informações de custos, mas essencialmente com base em informações advindas do processo orçamentário, o supramencionado relatório de gestão torna-se incompleto sem a medição adequada de custos, uma vez que a gestão de custos torna-se fundamental para dotar os gestores públicos de capacidade gerencial e para fomentar a eficiência na alocação dos recursos públicos (Bonacim; Araújo, 2010).

Nesse contexto, Oliveira, Aquino e Cescon (2023), verificando em que medida as informações de custos são efetivamente utilizadas como instrumentos de apoio à gestão, demonstraram que 37,32% dos gestores consideram alta a utilização das informações de custos nos processos de gestão, enquanto 33,45% consideraram média, 20,05% pouco e 3,24% nenhuma, observando-se que 5,95% não souberam responder; concluindo-se que se faz necessária a efetiva adoção das informações de custos como ferramenta de gestão pelos usuários, demonstrando que a instituição de sistemas de informação de custos não é suficiente (Oliveira; Aquino; Cescon, 2023).

Freitas Filho *et al.* (2022) sugeriram criar uma nova Divisão dentro da Diretoria de Contabilidade e Finanças denominada de Divisão de Apuração de Custos. A institucionalização da temática vinculada à gestão de custos, segundo Freitas Filho *et al.* (2022), traria a vantagem de que o trabalho poderia ser realizado de forma tempestiva, com informações extraídas de relatórios sempre atualizados, otimizando a informação de custos como ferramenta de gestão. Já a desvantagem mencionada foi a dificuldade de a Universidade contratar ou até mesmo realocar servidores de outras divisões, além de identificar servidores com *expertise* na área (Freitas Filho *et al.*, 2022).

Historicamente, a falta de cultura de utilização das informações de custos é uma dificuldade para a efetiva implementação de sistemas de custos, sendo necessários capacitações e treinamentos contínuos sobre o tema para que os benefícios propostos na literatura relacionados à eficácia e à eficiência da gestão pública sejam alcançados (Ramos *et al.*, 2020).

Nessa linha, Soares, Rosa e Zonatto (2020) concluíram que o uso efetivo das informações de custos depende da adoção de ferramentas tecnológicas que facilitem a apuração dos custos e a agilidade e tempestividade da divulgação dos resultados aos gestores. Assim, é necessário que os usuários das informações de custos percebam sua utilidade, para que sejam efetivamente adotadas e contribuam para o melhoramento da gestão dos gastos e aperfeiçoamento do processo de decisão (Machado; Holanda, 2010).

Em suma, a informação de custos deve ser útil para subsidiar a avaliação das políticas públicas, apresentando os resultados alcançados, consubstanciados em relatórios contendo seus indicadores de desempenho (Brasil, 2021).

Estudos Correlatos Anteriores

Por meio da revisão da literatura nacional, foi possível identificar estudos em gestão de custos aplicados a UFs. A seguir resumem-se os pontos considerados relevantes dos referidos estudos correlatos à presente pesquisa.

Ao investigar as experiências recentes de efetivação e avaliação de custos nas UFs brasileiras, diante de um cenário de exigências de desempenho e acesso limitado às funcionalidades para avaliação de custos dentro do Siafi, Mota *et al.* (2022) constataram como principais

resultados que boa parte das UFs estudadas não fazem uso de um sistema de avaliação de custos e que obstáculos de integração com sistemas de informação de suporte dificultam a gestão de custos. Além disso, as exigências legais são os principais motivadores para que as UFs avaliem seus custos. Evidenciou-se, também, uma clara necessidade de padronização da metodologia de avaliação de custos e treinamento das equipes das UFs.

Em outro estudo, ao elaborar um plano de ação para introduzir o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da Ufersa, Freitas Filho *et al.* (2022) definem diretrizes para alocar os custos da instituição aos seus respectivos centros, classificando-os em três tipos: finalísticos, de apoio e custos a serem rastreados. A criação de códigos junto ao requerimento processual tornaria factível a vinculação do custo ao seu respectivo centro mesmo que o requisitante da despesa não tenha conhecimento prévio das teorias de custos. O estabelecimento de uma unidade de gestão de custos na estrutura organizacional da instituição, além do desenvolvimento de um sistema informatizado seriam imprescindíveis para viabilizar a efetivação do sistema de apuração de custos.

A pesquisa de Oliveira, Aquino e Cescon (2023) buscou identificar, a partir das percepções dos gestores, em que medida as informações de custos são efetivamente utilizadas como instrumento de apoio à gestão na Unila. Como resultado, concluiu-se que 5,95% dos gestores não souberam avaliar o nível que as informações de custos são utilizadas na instituição para as questões apresentadas, demonstrando a necessidade da realização de capacitações acerca do tema, como também aprimorar a divulgação das informações de custos, o que poderá contribuir com a compressibilidade do modelo de custos adotado.

A partir da constatação das dificuldades enfrentadas pelos gestores e considerando a vigência da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) a partir de 1º/01/2024, este estudo propicia a possibilidade de estudos futuros apresentarem sugestões com o intuito de sanar ou amenizar as referidas dificuldades que representam verdadeiros entraves para a consecução do modelo de gerenciamento de custos nas UFs.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A fim de atender ao que se propõe, esta pesquisa teve enfoque qualitativo, caracterizada como descritiva. A coleta de dados deu-se sob a forma documental, uma vez que os RGs emitidos por todas as universidades serão considerados para a consecução do objetivo da pesquisa.

Quanto à técnica de análise dos referidos dados, fez-se uma análise de conteúdo atendendo aos pressupostos de Bardin (2016): a) pré-análise; b) exploração do material e c) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Inicialmente, identificaram-se os RGs emitidos pelas 69 UFs que compõem a estrutura da educação superior brasileira publicados em seus respectivos *sites* referentes ao exercício financeiro de 2023, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 84, de 22/4/2020, expedida pelo TCU. Os RGs de 2023 foram considerados para esta pesquisa pelo fato de que são os mais recentes publicados pelas UFs e precedem o início da vigência da NBC TSP 34 (Custos no Setor Público), em 1º/1/2024.

Em seguida, realizou-se uma leitura flutuante do *corpus* do material obtido com o objetivo de localizar o conteúdo necessário para atender ao objetivo da pesquisa. Dessa forma, todo o conteúdo referente aos relatos dos gestores quanto ao gerenciamento de custos das supracitadas IES foi extraído para análise posterior.

Para efeito desta pesquisa, portanto, consideraram-se, apenas, as UFs que fizeram menção ao processo de formulação e aplicação do sistema de gerenciamento de custos imposto pela NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, que aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos a partir de 1º/1/2024 (Brasil, 2021).

Diante disso, das 69 UFs, apenas 38 fizeram, de alguma forma, alusão ao tema gerenciamento de custos, embora a Decisão Normativa nº 198/2022 emitida pelo TCU estabeleça que as principais informações orçamentárias, financeiras e contábeis, inclusive de custos, devem compor os RGs a serem publicados anualmente (Brasil, 2022b). O *corpus* da pesquisa, portanto, ficou limitado aos RGs de 38 UFs discriminadas no Quadro 3.

Quadro 3 – UFs que tiveram seus Relatórios de Gestão considerados para a composição do *corpus* da pesquisa

Região	Sigla	Denominação Social	Total
Nordeste	UFC	Universidade Federal do Ceará	10
	UFCA	Universidade Federal do Cariri	
	Unilab	Univ. da Integ. Intern. da Lusofonia Afro-Brasileira	
	UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia	
	Ufma	Universidade Federal do Maranhão	
	UFPB	Universidade Federal da Paraíba	
	Ufrpe	Universidade Federal Rural de Pernambuco	
	UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	
	Ufersa	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	
	UFS	Universidade Federal de Sergipe	
Centro-Oeste	UnB	Universidade de Brasília	4
	UFMT	Universidade Federal de Mato Grosso	
	UFGD	Universidade Federal da Grande Dourados	
	UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	
Sudeste	Unifal	Universidade Federal de Alfenas	12
	Unifei	Universidade Federal de Itajubá	
	Ufla	Universidade Federal de Lavras	
	UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais	
	UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto	
	UFU	Universidade Federal de Uberlândia	
	UFV	Universidade Federal	
	UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	
	UFVJM	Univ. Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	
	Unirio	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	
	Unifesp	Universidade Federal de São Paulo	
	Ufabc	Universidade Federal do ABC	

Sul	Unila	Univ. Federal da Integração Latino-Americana	6
	UFPR	Universidade Federal do Paraná	
	UFCSPA	Univ. Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	
	UFPel	Universidade Federal de Pelotas	
	Unipampa	Universidade Federal do Pampa	
	UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	
Norte	Unifap	Universidade Federal do Amapá	6
	Ufpa	Universidade Federal do Pará	
	Ufra	Universidade Federal Rural da Amazônia	
	Unifesspa	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	
	Unir	Universidade Federal de Rondônia	
	UFT	Universidade Federal do Tocantins	
Total Geral			38

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

A partir da exploração do material coletado, utilizou-se a categorização, que, conforme assevera Bardin (2016), consiste na classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação, com critérios previamente definidos. Assim, as categorias definidas para investigar as dificuldades enfrentadas pelos gestores das universidades públicas federais no processo de formulação do modelo de gerenciamento de custos correspondem às etapas do processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos a serem percorridas pelas entidades devidamente evidenciadas na NBC TSP 34 (Custos no Setor Público). As mencionadas categorias são: a) planejamento; b) estruturação; c) implantação; d) gestão. As diretrizes vinculadas a cada categoria são apresentadas no Quadro 4 – Diretrizes para alocação na categoria das dificuldades enfrentadas pelo gestor.

Quadro 4 – Diretrizes para alocação na categoria das dificuldades enfrentadas pelo gestor

Categorias	Diretrizes
Planejamento	Definir os centros de responsabilidade e os objetos de custos
	Explicitar qual é a principal finalidade do modelo e seus propósitos de uso
Estruturação	Identificar e segregar os custos a serem mensurados
Implantação	Mensurar e evidenciar os custos
	Verificar a conformidade das informações geradas
Gestão	Utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomadas de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e desempenho.

Fonte: Elaborado pelos autores baseado na NBC TSP 34 – Custos no Setor Público (2025).

Concluindo o processo de categorização do conteúdo extraído do *corpus* dos RGs das universidades objetos desta pesquisa, procedeu-se à codificação dos dados coletados, que foram separados por subcategorias. Assim, cada subcategoria representou um fator de dificuldade enfrentada pelo gestor no processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos no âmbito das IES.

Nesse contexto, foi possível a interpretação dos resultados obtidos por meio de inferências de conhecimento, que, para Bardin (2016), é a própria intenção da análise de conteúdo.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Das 38 universidades públicas federais que estão no âmbito desta pesquisa, apenas 17 (44,7%) explicitaram alguma dificuldade enfrentada no processo de instituição do sistema de gerenciamento de custos. Assim, as abordagens mais recorrentes extraídas dos relatos dos gestores das UFs junto aos RGs publicados em relação ao exercício financeiro de 2023 quanto ao tema gestão de custos foram: a) dificuldades no processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos; b) estágio atual do processo de efetivação do sistema de gerenciamento de custos; c) portal de custos do governo federal; d) *ranking* do Relatório Foco em Custos; f) execução orçamentária como elemento de gerenciamento de custos.

O *ranking* do Relatório Foco em Custos elaborado pela STN foi citado por cinco UFs como um fator que as coloca entre as IES com desempenho exemplar em relação à gestão de custos. É o caso da UFU, que se apresenta como “classificada em 3º lugar entre as UFs, no relatório ‘Foco em Custos’, do Tesouro Nacional, o que demonstra o comprometimento da UFU em buscar a qualidade do registro das informações de custos”, e da Unipampa, que destacou: “no ano de 2022, novamente a Unipampa foi reconhecida ficando como segunda colocada no *ranking* de desempenho das UFs, referente ao exercício de 2021”. Ocorre que, de acordo com o TCU (Brasil, 2024), o *ranking* da STNs não avalia a instituição de modelos de gerenciamento de custos nos termos da NBC TSP 34. Esse *ranking* de desempenho foi elaborado a partir de indicadores de implementação do regime de competência na execução das despesas (regularidade e dispersão); de utilização das ferramentas de detalhamento de custos disponíveis no Siafi (personalização) e de economicidade (Brasil, 2024). Ainda de acordo com o TCU (Brasil, 2024), de maneira exemplificativa, caso uma Universidade registre mensalmente sua despesa com energia no Siafi, como esse é um gasto mensal, ela ganhará ponto pelo critério regularidade e observância ao regime de competência; se ao invés de registrar apenas o gasto com energia ela também apresentar detalhamentos sobre esse gasto, receberá pontuação também no critério personalização.

Nesse cenário, houve três instituições (UFRPE, UFS e UFMG) que enfatizaram a execução orçamentária como elemento de gerenciamento de custos. A informação de custos relaciona-se ao consumo dos recursos, que se diferencia do fluxo da execução orçamentária da despesa (empenho, liquidação e pagamento). Esse modo de apresentação destaca o histórico enfoque orçamentário em detrimento ao patrimonial, que é especialmente relevante para a gestão pública voltada para resultados.

Por outro lado, o portal de custos do governo federal foi citado por oito universidades. Destacou-se a manifestação da UFC ao afirmar que “embora ainda não se tenha um modelo de apuração de custos definido para as Ifes, é possível consultar informações de custos do órgão por meio do mencionado portal, tendo-se em vista que são disponibilizadas as informações de custo de pessoal, custos por insumo, possibilitando ao usuário a comparação de custos entre diferentes órgãos”. O portal em tela publica as despesas executadas pelas UFs, mas isso não se vincula às necessárias informações dos custos relacionados aos serviços prestados. Segundo a Brasil (2019), o portal de custos objetiva fomentar nos órgãos a gestão de custos, revelando-se um instrumento especialmente indicado para aqueles que ainda não desenvolveram seus próprios modelos, podendo servir como um ponto de partida para que elaborem, posteriormente, seus modelos personalizados para atendimento às suas especificidades e necessidades.

Com isso, o Portal não contempla a dimensão física dos custos; entretanto, a visão organizacional pode agregar os custos associados a produtos, serviços e processos de responsabilidade das unidades administrativas (Brasil, 2019).

A Tabela 1 exibe o estágio atual do processo de efetivação do sistema de gerenciamento de custos levando em consideração as etapas apresentadas pela NBC TSP 34 (Custos no Setor Público).

Tabela 1 – Estágio atual do processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos

Estágio	UF	Nº UFs	UFs (%)
Planejamento	UFC, Unilab, UFSB, UFMA, UFU, UFV, UFTM, UFVJM, Unirio, UFRGS, Ufpa, UFT	12	31,58%
Estruturação	UFGD	1	2,63%
Implantação	UFRN, Ufersa, Unifei, Ufla, Unifesp, Unila, UFPR, Unifesspa	8	21,05%
Gestão	-	0	0,00%
Não Identificado	Ufca, UFPB, UFRPE, UFS, UnB, UFMT, UFMS, Unifal, UFMG, Ufop, UFABC, UFCSPA, UfPel, Unipampa, Unifap, Ufra, Unir	17	44,74%
Total		38	100%

Fonte: Elaborada pelos autores (2025).

Quanto à implementação do sistema de gerenciamento de custos, somente 21 universidades explicitaram o estágio atual desse processo, ou seja, 55,26% das instituições consideradas para esta pesquisa. A maioria (31,58%) está na fase de planejamento, destacando que foram instituídas comissões ou grupos de trabalho com o intuito de elaborar um modelo de gerenciamento de custos.

A UFGD, única que está na fase da estruturação, afirmou que “as atividades de custos foram alocadas na Divisão de Contabilidade com capacitação dos servidores” e que, entre as “atividades realizadas em 2023 pela equipe que atua com a implantação do sistema de apuração e de gerenciamento de custos, destaca-se a padronização e a coleta de informações”.

Além da Ufersa, que enfatizou que teve o “Manual de Apuração de Custos encaminhado aos conselhos superiores, tendo sido devidamente aprovado pelo Conselho de Administração”, e da Unifesspa, citando que a “comissão de Implantação de Sistema de Custos da Unifesspa encaminhou uma proposição da metodologia a ser aplicada na Unifesspa, com as diretrizes do sistema e a previsão de sua efetiva implantação” e que “a proposta foi aprovada pela autoridade máxima da instituição, em atendimento à NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, e será implementada no exercício financeiro de 2024”; oito universidades (21,05%) podem ser enquadradas na fase de implementação do sistema de gerenciamento de custos.

Não houve a manifestação de universidades que estivessem na etapa de gestão dos custos. Considerando que, nessa etapa, o objetivo é utilizar as informações de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomadas de decisão, monitoramento, prestação de contas, transparência e avaliação de desempenho (Brasil, 2021), infere-se que, das 38 UFs que foram objeto dessa pesquisa, nenhuma colocou em prática seu sistema de gerenciamento de custos. Essa conclusão vai ao encontro do achado de Mota *et al.* (2022), que evidenciaram que boa parte das UFs estudadas não fazem uso de um sistema de avaliação de custos.

Ressalta-se que não foi possível identificar o estágio atual do processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos em 17 instituições, o que equivale a 44,74% das universidades que fazem parte do escopo desta pesquisa.

A seguir apresenta-se o Quadro 5, que contempla os fatores de dificuldades enfrentadas pelos gestores das UFs no processo de execução do sistema de gerenciamento de custos devidamente codificados por categorias (Fatores de Dificuldades no Planejamento - FDP, Fatores de Dificuldades na Estruturação – FDE – Fatores de Dificuldades na Implantação – FDI – e Fatores de Dificuldades na Gestão – FDG).

Quadro 5 – Fatores de dificuldades enfrentadas no processo de instituição do sistema de gerenciamento de custos

Categoria	Codificação	Subcategoria
Planejamento	FDP01	Identificação de modelo de gestão de custos adequado
	FDP02	Ausência de servidores capacitados
	FDP03	Quadro reduzido de servidores
	FDP04	Falta de orientação do Ministério da Educação
	FDP05	Definição de centros de responsabilidade e/ou de objetos de custos
	FDP06	Falta de uma cultura organizacional voltada à gestão de custos
Estruturação	FDE01	Mapeamento dos dados de entrada do sistema de informação de custos
	FDE02	Adequação dos processos internos que permeiam as atividades desenvolvidas
	FDE03	Cultura organizacional voltada estritamente à gestão orçamentária
Implantação	FDI01	Definição dos parâmetros para a apuração dos custos
	FDI02	Adequação à NBC TSP – 34
	FDI03	Inexistência de unidade competente para gerenciar custos
	FDI04	Extração de relatórios gerenciais
Gestão	FDG01	Ausência de padronização de modelo de gerenciamento de custos para as Ifes

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Foram identificados 14 fatores de dificuldades enfrentadas pelos gestores das UFs no processo de implementação do sistema de gerenciamento de custos, que são representados por subcategorias no Quadro 5.

Fatores de Dificuldades no Planejamento (FDP)

Enquanto a UFU reivindica “orientações do Ministério da Educação que contemplem a rede de IES como um todo”, a “Pró-Reitoria de Planejamento e Administração da UFC, conhecendo a importância e relevância da informação de custos para uma gestão mais eficiente dos recursos públicos, tem buscado estudar um modelo de apuração de custos que melhor se adéque à realidade da instituição”. Já a Ufop esclarece que “os estudos para definição da modelagem de custos ainda é um desafio a ser superado”. Destaca-se que a Portaria nº 1.470, de 29/6/2022, aprovou o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal, com o intuito de auxiliar no desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos no âmbito da administração pública federal, inclusive autarquias.

A Unirio destacou que, “especialmente na gestão de custos, estão sendo adotadas mudanças significativas na velha cultura institucional de pouco, ou nenhum, envolvimento dos setores ‘clientes’ da Pró-Reitoria de Administração (Proad) nos procedimentos de compras e de contratações públicas”. A constatação da universidade carioca vai ao encontro do que apresentaram Oliveira, Aquino e Cescon (2023) que, ao buscarem identificar, a partir das percepções dos gestores, em que medida as informações de custos são efetivamente utilizadas como instrumento de apoio à gestão, constataram que 23,29% dos gestores consideram de pouca ou nenhuma utilização as informações de custos nos processos de gestão. Por sua vez, 5,95% não souberam indicar um diagnóstico sobre a utilização das informações de custos no processo decisório. Como salientou a UFCSPA, a cooperação interdepartamental é um passo fundamental para superar as dificuldades e avançar rumo a um sistema mais robusto de gerenciamento de custos, sendo imprescindível o engajamento de múltiplas dimensões da universidade.

Para a Unifap, “as dificuldades enfrentadas para a efetiva implantação de um sistema de gestão de custos decorrem, principalmente, da necessidade de mão de obra capacitada e disponível para atuar exclusivamente na área”. A Unifesspa possui a mesma linha de raciocínio ao afirmar que “um dos principais fatores que colaboram para a IES ainda não concluir essa ação é o reduzido número de servidores”. Com o mesmo argumento a UFGD, para minimizar as dificuldades de implementação do sistema de gerenciamento de custos, anunciou que “foi realizada capacitação dos servidores”. O discurso das mencionadas instituições federais coaduna com o que dispõem Mota *et al.* (2022) ao enfatizarem a clara necessidade de treinamento das equipes das UFs.

Na esteira do que dispõem Petrassi *et al.* (2021), que consideram as especificidades e heterogeneidade das universidades como fatores críticos na evidenciação e análise de seus custos, a definição de centros de responsabilidade e/ou de objetos de custos representa uma dificuldade a ser superada pelas IES. Para a UFV, “em relação à gestão de pessoas, o desafio é estabelecer uma sistemática de apuração em que seja possível distinguir centros de custos e também atividades”, tendo o “desafio adicional para detalhar os custos de servidores desse agrupamento”. Já para a UFCSPA “a questão da despesa de pessoal, sendo o maior gasto da universidade, ilustra a magnitude do desafio na departamentalização dos custos”.

Assim, quanto aos fatores de dificuldades enfrentadas na etapa de planejamento do sistema de gerenciamento de custos, destacaram-se: a) inexistência de modelo de gestão de custos adequado à realidade de cada instituição; b) quadro reduzido de servidores, além da ausência de servidores capacitados; c) falta de orientação do Ministério da Educação; d) complexidade para a definição de centros de responsabilidade e/ou de objetos de custos; e) ausência de uma cultura organizacional voltada à gestão de custos.

Fatores de Dificuldades na Estruturação (FDE)

A UFCSPA salientou que “os dados, como os disponibilizados pelo Siape, não diferenciam os elementos constituintes do vencimento básico entre docentes e corpo técnico-administrativo” e que “as ferramentas atuais não oferecem a granularidade necessária para um agrupamento eficiente das despesas por servidores, dificultando a atribuição proporcional dos custos por área de serviço”. Nessa linha, a UFTM observa que “como desafio, têm-se o desenvolvimento e a implantação da sistemática de apuração e controle de custos por área de atuação, permitindo

a alocação de recursos consumidos pelas áreas finalísticas e de suporte”. Percebe-se que essas dificuldades podem afetar a representação fidedigna ou a confiabilidade das informações de custos, atributos qualitativos dessas informações geradas pela capacidade de representar os fenômenos de forma completa, neutra e livre de erro material (Brasil, 2021).

Nesse sentido, a implementação do Sistema Integrado de Administração de Serviços (Siads), que permite realizar a apropriação dos itens de estoque no momento da liquidação, faz-se imprescindível para subsidiar as universidades no processo de apuração dos custos. A Unilab informou, no entanto, a “não implantação do Siads devido à incompatibilização entre o saldo contábil de bens móveis com o relatório de movimentação de bens móveis”.

Em achado convergente ao de Mota *et al.* (2022), realçando que obstáculos de integração com sistemas de informação de suporte dificultam a gestão de custos, a UFPel enfatizou ter “enviado esforços, na medida do possível, para ajustar as rotinas orçamentárias, financeiras, contábeis e de pessoal ao sistema de custos”.

Considerando que, historicamente, a administração pública foi pautada pelo afã de atender à legislação e aos órgãos de controle interno e externo, deu-se atenção ao enfoque orçamentário, que se limita a demonstrar o volume dos recursos consumidos e não evidencia a eficiência na aplicação dos recursos financeiros (Messias; Ferreira; Soutes Olesczuk, 2018). Nesse diapasão, a Ufpa destacou: “a implantação de Gestão de Custos na Administração no âmbito das IESs por si só é um desafio, pois se propõe a quebra de paradigma de aferição vinculado exclusivamente ao orçamento”.

A concepção do enfoque patrimonial, em detrimento ao supracitado enfoque orçamentário, é destacada pela UFV que relatou: “o principal desafio para o registro adequado de custos no contexto da gestão financeira é realizá-lo na liquidação e não no empenho”. A dificuldade de quebrar esse paradigma cultural relacionada à atenção da gestão à execução orçamentária, prioritariamente, foi mencionada também pela Unifal: “a ausência dessa cultura de apuração de custos resulta na obtenção de informações meramente orçamentárias”.

Dessa forma, na etapa de estruturação o estabelecimento do sistema de gerenciamento de custos encontrou dificuldades como: a) entraves no mapeamento dos dados de entrada do sistema de informação de custos; b) inadequação dos processos internos que permeiam as atividades desenvolvidas; c) cultura organizacional voltada estritamente à gestão orçamentária.

Fatores de Dificuldades na Implantação (FDI)

A UFV chamou a atenção para o fato de que “é importante destacar, também, que os custos de depreciação devem ser considerados em futuras análises de custos, de forma detalhada”. Realmente, a NBC TSP – 34, ao destacar os custos relativos a recursos que não geram desembolso, evidenciou que a atribuição desses custos tem o intuito de representar com fidedignidade o custo dos recursos efetivamente consumidos (Brasil, 2021).

Nesse contexto de definição de parâmetros para a apuração de custos, a UFSB revelou que seu “desafio consiste em implantar a metodologia de apuração do centro de custos”. Já a UFPel “ainda não definiu um critério de rateio para os custos indiretos, como por exemplo, energia elétrica, mão de obra terceirizada”. Na mesma esteira, a UFCSPA sublinhou que “o rateio de custos indiretos apresenta outra barreira considerável, visto que a universidade opera em uma única localização física, compartilhando infraestrutura e serviços essenciais como limpeza,

segurança e energia elétrica entre todos os cursos, a alocação de custos torna-se uma operação complexa”. Considerando a necessidade da verificabilidade, o reconhecimento apropriado quanto à mensuração ou método de representação adotado é imprescindível para que as informações de custos não contenham erros materiais ou vieses (Brasil, 2021).

A UFRN demonstrou que, em 2018, aprovou um modelo de apuração de custos vinculado à Cadeia de Valor da Universidade, porém reconhece que “esse modelo, inclusive, carece de atualização em razão do disposto na NBC TSP 34/2021 e em razão da dificuldade de desenvolvimento e/ou adaptação do sistema informacional para sua implementação”. O discurso da referida instituição reforça o achado de Mota *et al.* (2022) ao afirmarem que as exigências legais são os principais motivadores para que as UFs avaliem seus custos.

Ao expor sua preocupação com a gestão eficiente dos recursos públicos, a Ufop enfatizou a “necessidade da criação de um setor dedicado ao estudo de composição de custos dos processos institucionais com vistas ao estabelecimento de critérios para contratação de bens e serviços, além de métodos de rateio”. Essa inquietação é respaldada por Freitas Filho *et al.* (2022) que, ao propor um modelo de sistema de custos, sugeriram a criação de uma divisão específica para viabilizá-lo.

A instituição de uma unidade com atribuições voltadas ao gerenciamento de custos na estrutura administrativa das UFs está diretamente relacionada à tempestividade da informação. Assim, os relatos da UFPR, de que “hoje o modelo ainda está sendo operacionalizado em planilha de cálculo”, e da Unifap, que expõe a “necessidade de um sistema de informações específico para tratamento dos dados” interferem diretamente na capacidade de a informação estar disponível para os usuários o mais rapidamente possível para que tenha influência nos processos decisórios (Brasil, 2021).

Diante disso, a etapa de instituição do sistema de gerenciamento de custos deparou-se com estas dificuldades: a) barreiras quanto à definição dos parâmetros para a apuração dos custos; b) entraves logísticos para adequação à NBC TSP – 34; c) inexistência de unidade competente na estrutura organizacional voltada para gerenciamento de custos; d) limitação operacional na extração de relatórios gerenciais em decorrência da falta de um sistema de informações específico para tratamento dos dados.

Fatores de Dificuldades na Gestão (FDG)

De acordo com as diretrizes metodológicas, somente a UFC abordou uma dificuldade quanto à implementação do sistema de gerenciamento de custos classificada na categoria “gestão”. Identificou-se como fator limitante, na etapa de gestão, a ausência de padronização de modelo de gerenciamento de custos para as Instituições de Ensino Superior.

A supracitada instituição expõe que “tem buscado estudar um modelo de apuração de custos que melhor se adéque à realidade da instituição. Porém, reconhece que seria apropriada uma padronização desse modelo para as Ifes para fins de comparabilidade”. Apesar de coadunar com Mota *et al.* (2022), que preconizam a instituição de modelo padrão para efeito de comparação de custos entre instituições, Amaral *et al.* (2014) estabelecem que a apuração dos custos é uma tarefa complicada, sobretudo se o objetivo for criar um único modelo de alocação dos custos sem considerar a heterogeneidade existente entre as UFs.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo investigar as dificuldades enfrentadas pelos gestores das Universidades Públicas Federais no processo de colocação em prática do sistema de gerenciamento de custos, analisando os RGs das referidas IES relativos ao exercício financeiro de 2023. Para tanto, identificaram-se os RGs emitidos pelas 69 UFs que compõem a estrutura da educação superior brasileira publicados em seus respectivos *sites*, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 84, de 22/04/2020, expedida pelo TCU.

Analisando o *corpus* da pesquisa, que equivale aos RGs emitidos por 38 UFs que abordaram, de alguma forma, o tema gestão de custos, identificaram-se 14 fatores que representam dificuldades enfrentadas pelos gestores das IES no processo de efetivação do sistema de gerenciamento de custos. As dificuldades mapeadas foram codificadas por categorias que correspondem às etapas do processo de desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos a serem percorridas pelas entidades devidamente evidenciadas na NBC TSP 34 (Custos no Setor Público).

Considerando a necessidade da abordagem gerencial nas instituições públicas voltada para resultado, diante de recursos cada vez mais escassos, esta pesquisa torna-se relevante por trazer à tona os fatores que dificultam a implementação do sistema de gerenciamento de custos pelos gestores das UFs. Entre esses fatores, tem-se a cultura organizacional voltada estritamente à gestão orçamentária em detrimento da gestão de custos, imprescindível para respaldar a tomada de decisão, haja vista que proporciona ao gestor a capacidade de avaliar se os recursos públicos estão sendo aplicados eficientemente.

A ausência de servidores capacitados e o reduzido quadro de colaboradores também são fatores que comprometem a efetiva prática do sistema de gerenciamento de custos pelas universidades. Vinculada a esses fatores, a inexistência de unidade competente para gerenciar custos compromete o mapeamento dos dados de entrada do sistema de informação de custos e a adequação à NBC TSP – 34 (Custos no Setor Público), prejudicando a extração de relatórios gerenciais, inviabilizada também pela falta de um sistema de informações específico para tratamento dos dados.

Embora a ausência da abordagem ao tema gerenciamento de custos nos RGs de 2023 relativos a 31 UFs (44,93% do total) possa constituir um fator limitante da pesquisa, mesmo diante da Decisão Normativa nº 198/2022 emitida pelo TCU estabelecendo que as principais informações orçamentárias, financeiras e contábeis, inclusive de custos, devem compor os RGs a serem publicados anualmente (Brasil, 2022b), considera-se que o estudo contribuiu para enriquecer as discussões acerca das dificuldades enfrentadas pelos gestores no processo de instituição do sistema de gerenciamento de custos no âmbito das IES brasileiras.

Para pesquisa futura propõe-se analisar os RGs emitidos pelas UFs referentes ao exercício financeiro de 2024, a serem publicados até 31/3/2025, incluindo em sua metodologia a técnica da entrevista semiestruturada junto aos gestores das universidades como estratégia para a coleta de dados suplementares. Desse modo, será possível identificar os fatores adicionais àqueles apresentados nos RGs que limitaram as ações desses gestores quanto à implementação do sistema de gerenciamento de custos, além de verificar as tomadas de decisão dos gestores considerando a vigência da NBC TSP - 34 (Custos no Setor Público) a partir de 1º/1/2024 e o Acórdão nº 1868/2024 – TCU/Plenário, de 11/09/2024.

Ademais, sugere-se a realização de novos estudos considerando a expiração do prazo de vigência estabelecido pela supracitada norma, de modo que se possa aprofundar o conhecimento sobre a temática gestão de custos com o intuito de propor um modelo de gerenciamento de custos no âmbito de uma universidade federal baseado no Manual do “Processo Gerenciar Custos do Governo Federal” elaborado pela STN para subsidiar os gestores públicos na tomada de decisão baseada em custos.

REFERÊNCIAS

- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, ano 50, n. 1, jan./mar. 1999.
- AMARAL, N. A. D. L.; BOLFE, C.; BORGERT, A.; VICENTE, E. F. R. O sistema de custos do governo federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis*, v. 19, n. 2, p. 23-39, 2014.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BOLZAN, Cristina Izabel Moraes. *Excelência em gestão universitária: um estudo de caso em uma instituição federal de Ensino Superior*. 2006. 143 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/8216/CRISTINABOLZAN.pdf?isAllowed=y&sequence=1>. Acesso em: 7 fev. 2025.
- BONACIM, Carlos Alberto Gomes; ARAÚJO, Ana Maria de Paula. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010.
- BUTA, Bernardo Oliveira; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; SCHURGELIES, Vinicius. Accountability nos atos da administração pública federal brasileira. *Pretexto*, v. 19, n. 4, 2018. DOI: 10.21714/pretexto.v19i4.5715
- BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- BRASIL. *Cartilha modernização da gestão pública*. 1. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 2013.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *Norma Brasileira de Contabilidade – Estrutura Conceitual*. Brasília, DF: CFC, 2016.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Informações de Custos do Governo Federal*. Brasília: STN, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-de-custos/2018/26>. Acesso em: 7 fev. 2025.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual do Portal de Custos do Governo Federal*. Brasília: STN, 2019. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26>. Acesso em: 7 fev. 2025.
- BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. *NBC TSP 34: custos no setor público*. Brasília, DF: CFC, 18 nov. 2021.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 1.470, de 29 de junho de 2022. Aprova o Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 jun. 2022a.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa nº 198*, de 2022. Brasília, 2022b. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma>. Acesso em: 12 fev. 2025.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria de Orçamento Federal. *Portaria Conjunta STN/SOF nº 23, de 11 de dezembro de 2023*. Aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).. *Diário Oficial da União*, Brasília, 11 dez. 2023a.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 1868/2024 – TCU – Plenário, de 11 de setembro de 2024*. 2024. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo>. Acesso em: 12 fev. 2025.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa TCU nº 84. Aprova as normas para o controle da execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 jul. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>

- BRASIL. Universidade Federal do Ceará. *Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2023-2027*. Fortaleza, 2023b. Disponível em: <https://pdi.ufc.br/pt/o-pdi-da-ufc/o-plano-de-desenvolvimento-institucional-2023-2027/documento-pdi-2023-2027/>. Acesso em: 12 fev. 2025.
- CARNEIRO, Alexandre de Freitas; SILVA NETO, José Moreira da; LOCKS, Rosilene; SANTOS, Maria Madalena Alves dos. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 9, n. 18, p. 3-22, jul./dez. 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. *Contabilidade de custos*, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2016. *Anais [...]*. v. 20, n. 1, p. 1-20, 2016. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138>. Acesso em: 12 fev. 2025.
- FONTES, José Isak de Oliveira; OLIVEIRA, Thiago de; GURGEL, André Moraes. Avaliação do sistema de informação de custos em uma instituição federal de ensino: propostas de melhorias e aplicabilidade. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, v. 17, n. 1, p. 1-20, 2021.
- FREITAS FILHO, Roberto Carvalho de Oliveira; XAVIER JUNIOR, Antonio Erivando; RÊGO, Thaiseany de Freitas; MOTA, Renato Henrique Gurgel; MEDEIROS, Kerginaldo Nogueira de. Custos no setor público: uma proposta de implantação do sistema de custos da Universidade Federal Rural do Semi-Árido. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2022. *Anais [...]*. 2022. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4973>. Acesso em: 9 fev. 2025.
- MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SILVA, Lino Martins da; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; FEITOSA, Marcos Gilson Gomes. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade e Organizações*. v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010.
- MACHADO, N. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, São Paulo, 2002.
- MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. 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. DOI: 10.1590/S0034-76122010000400003
- MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; WAKIM, Vasconcelos Reis. Custo do ensino de Graduação em instituições federais de Ensino Superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 3, p. 637-666, 2010.
- MARQUES, Luciana Rosa. Repercussões da nova gestão pública na gestão da educação: um estudo da rede estadual de Goiás. *Educar em Revista*, v. 36, e69772, 2020.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MATIAS-PEREIRA, J. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *Administração Pública e Gestão Social*, v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010. DOI: 10.21118/apgs.v2i1.4015. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4015>. Acesso em: 15 fev. 2025.
- MAUSS, C. V.; DIEHL, C. A.; BLEIL, C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo (ReAT)*, v. 6, n. 3, p. 595-609, 2015.
- MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. *Gestão de custos aplicada ao setor público*. 2. ed. Paraná: Juruá Editora, 2020.
- MEDEIROS, Ana Lúcia; DUARTE, Michelle S. L. Trombini. Modelo de apuração de custos em UFs. *Revista Observatório*, v. 4, n. 5, p. 813-848, ago. 2018. Disponível em: <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/observatorio/article/view/5307>. Acesso em: 9 fev. 2025.
- MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES OLESCZUK, Dione. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista do Serviço Público*, v. 69, n. 3, p. 585-604, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2961>. Acesso em: 9 fev. 2025.
- MOTA, Samuel Cavalcante; OLIVEIRA, Antonio Rafael Valério de; NUNES, Naiara Taise Sousa; FIGUEIRÊDO JUNIOR, Hugo Santana de. Comparative analysis of cost management in higher education Brazilian federal institutions. *Revista do Serviço Público*, v. 73, n. 1, p. 112-135, 2022. DOI em: <https://doi.org/10.21874/rsp.v73.i1.4934>. Acesso em: 9 fev. 2025.

OLIVEIRA, Euzébio Dias de; AQUINO, Joásio de; CESCÓN, José Antonio. Percepções sobre a adoção de informações de custos como ferramenta de gestão em uma universidade federal. *Revista Gesto: Revista de Gestão Estratégica de Organizações*, v. 11, n. 1, p. 89-111, 2023. Disponível em: <https://san.uri.br/revistas/index.php/gesto/article/view/1204>. Acesso em: 9 fev. 2025.

PETER, M. G. A.; MARTINS, E.; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. Proposta de um sistema de custos para as UFs brasileiras fundamentado no activity based costing. 2003. *Anais [...]*. Rio de Janeiro: Anpad, 2003.

PETRASSI, Anna Cecilia Mendonça Amaral; PAMPLONA, Edson de Oliveira; LEITE, Maria Silene Alexandre; BORNIA, Antônio Cezar. Discussão teórica sobre o estado da arte do tema gestão de custos em universidades. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 17., 2021, Sevilla. *Anais [...]*. Sevilla, 2021.

PIGATTO, J. A. M.; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R.; CARVALHO, F. A. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 821-37, 2010.

RAMOS, André Luiz Magalhães; LEONE, Rodrigo José Guerra; SOUZA, Lida Amaral de; CRUZ, Vera Lúcia; FÉLIX JÚNIOR, Luiz Antônio. Gestão de custos aplicada ao setor público: percepções de gestores e contadores no IFRN. *Desenvolve – Revista de Gestão do Unilasalle*, v. 9, n. 3, p. 77-93, 2020.

SANTOS, E. F. *Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição*, em conformidade com a NBC TSP 16.11. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2014. Disponível em: http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Elisangelma%20Fernandes%20dos%20Santos.pdf

SANTOS, L. M. dos; ANDRADE, A. M. de; AZEVEDO, M. S. A. A importância da implementação do sistema de custos no setor público. *Revista Foco*, v. 17, n. 12, p. 1-14, 2024. DOI: 10.54751/revistafoco.v17n12-042.

SILVA, Angeliana Ferreira da. *Sistema de informação de custos: um estudo nos Estados brasileiros*. 2023. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2023. Disponível em: <https://ppacprof.ufc.br/pt/dissertacoes/2024-2/contabilidade-controladoria-e-financas-ccf/>. Acesso em: 9 fev. 2025.

SILVA, Angeliana Ferreira da; STEINDORFER, Igor Barroso; BRINGEL, Juliana Holanda Farias de Araripe; NOBRE, José Geovanildo; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, v. 20, esp., e81675, 2022. DOI: <https://doi.org/10.19094/contextus.2022.81675>

SILVA, César Augusto Barreto da. *Arquitetura empresarial: um estudo de caso sobre a integração entre a plataforma Moodle e o SIGAA na UFRN*. 2012. 143 f. Dissertação (Mestrado em Políticas e Gestão Públicas; Gestão Organizacional) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

SOARES, Cristiano Sausen; ROSA, Fabrícia Silva da; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 19, p. 1-14, 2020.

Autor Correspondente

Denilson Sales do Nascimento

Universidade Federal do Ceará – UFC

Av. da Universidade, 2853 – Benfica – CEP 60020-181 – Fortaleza/CE, Brasil

denilson.nascimento@ufc.br

Este é um artigo de acesso aberto distribuído
sob os termos da licença Creative Commons.

