

Sistema de Custos no Setor Público: Um estudo nas Universidades Federais de Ensino Superior no Pará

Documento para su presentación en el VIII Congreso Internacional en Gobierno, Administración y Políticas Públicas GIGAPP. (Madrid, España) del 25 al 28 de septiembre de 2017.

Francilene Cadete Costa
francicadete@yahoo.com.br
Jayme Nascimento Silva
jayme.silva@ufra.edu.br
Leila Marcia Sousa de Lima
leilamarciaelias@hotmail.com
Mauricio Dias Da Silva
mauricio.diasdasilva@yahoo.com.br

Resumo

O presente estudo tem por objetivo verificar a adoção do Sistema de Custos nas Universidades Federais localizadas na cidade de Belém do Pará que possuem o maior indicador institucional, através do estudo de caso representado pelas universidades: Universidade Federal do Pará (UFPA) e Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA). Caracterizando-se como um estudo exploratório, com abordagem qualitativa, realizado por meio de pesquisa bibliográfica, documental e levantamento de campo com os setores Administrativo-Financeiro da UFPA e UFRA. Os resultados analisados das IES em estudo, embora disponham de estruturas financeiras e contábeis, não adotam sistemas específicos para mensuração de custos, e portanto, não prevêem os custos parciais para manter suas unidades em funcionamento. Mediante isto, considera-se que a ausência da implantação do Sistema de Custos dificulta a tomada de decisão e qualidade dos gastos, logo, propõe-se que as entidades pensem como prioridade o processo de implantação.

Palavras Chave: Custos no setor público. Universidades Federais. Métodos de Custeio.

Abstract

The present study aims to verify the adoption of the Cost System in Federal Universities located in the city of Belém do Pará, which have the largest institutional indicator, through a case study represented by the universities: Universidade Federal do Pará (UFPA) and Federal Rural University of Amazonia (UFRA). It is characterized as an exploratory study, with a qualitative approach, carried out through bibliographical research, documentary and fieldwork with the Administrative-Financial sectors of UFPA and UFRA. The analyzed results of the HEIs under study, although they have financial and accounting structures, do not adopt specific systems to measure costs, and therefore do not foresee the partial costs to maintain their units. Therefore, it is considered that the lack of implementation of the Cost System makes it difficult to make decisions and quality of expenditure, so it is proposed that entities consider the implementation process as a priority.

Keywords: public sector costs. Federal Public University. Costing Methods.

1 INTRODUÇÃO

As concepções e práticas de gestão pública passam por transformações nas organizações, discute-se a incorporação dos conceitos de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade no processo de implementação e avaliação das políticas públicas. Para Verbeeten (2011) os esforços recentes para melhorar o desempenho do setor público concentraram-se na redução dos orçamentos, descentralização de atividades, com ênfase na gestão do desempenho e responsabilidade dos gestores públicos.

As Instituições Federais de Ensino Superior – IFES vêm enfrentando desafios pela escassez de recursos financeiros já há alguns anos. Uma das causas se deve à redução dos recursos repassados pelo Tesouro Nacional ao Ministério da Educação e, conseqüentemente, às Universidades Federais. Mediante esse cenário, as IFES têm buscado outras fontes de captação de recursos como a prestação de serviços e a comercialização de bens para complementar as dotações orçamentárias. As emendas parlamentares também são alternativas comumente utilizadas pelas Universidades Federais para a suplementação orçamentária.

A gestão de recursos públicos em momentos de escassez leva os gestores públicos a assumirem o tema custos com maior destaque, pois a gestão de custos é útil no apoio à tomada de decisão, informando a viabilidade e coerência das atividades (VERBEETEN, 2011). Ademais, representaria um papel chave também na avaliação do desempenho institucional.

Os sistemas de custos utilizados pelas empresas privadas orientam nas medidas estratégicas dos gestores, por exemplo, sobre a quantidade ideal a ser produzida e sobre o corte dos produtos que não possuem lucro satisfatório. No setor público, a importância maior é identificação de custos discrepantes em relação à análise do custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres, por exemplo, e poderá orientar os gestores públicos sobre as ações necessárias à otimização ou reestruturação de processos. As decisões estratégicas relativas à terceirização, adoção de parcerias, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão, devem ser orientadas pelo estudo dos custos dessas transações.

Neste contexto, mensurar os custos é fundamental para se acrescentar qualidade aos serviços públicos, para facilitar os processos decisórios e viabilizar o controle social. Considerando que, o custo constitui o esforço de uma determinada entidade para

gerar bens e serviços, a mensuração de custos, através de adoção de um sistema de custos, possibilita reunir e sistematizar informações consistentes e confiáveis para entender a totalidade de gastos envolvidos nos programas com fins públicos específicos, envolvendo os custos empregados em ações e programas de apoios administrativos da gestão pública.

A implantação dos sistemas de custos, não somente importante, se configura como obrigatoriedade legal. No artigo 85, a Lei Federal 4320/64 introduz a noção de custos ao preconizar que a determinação dos custos dos serviços industriais na organização de serviços de contabilidade. No entanto, somente, com a Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar Federal 101/2000, no artigo 50, é prevista a implantação dos sistemas de custos em todas as entidades da administração pública para acompanhar e avaliar as gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

Na esfera normativa, a Norma Brasileira Aplicada a Contabilidade Pública-NBC T 16.11 afirma a obrigatoriedade à adoção de sistemas de custos para todas as entidades públicas, apresenta definições, objetivos e regras sobre o Sistema de Custos do Setor Público- SICSP, conceituando-o como a ferramenta que registra, processa e evidencia bens, serviços e demais objetos que entidade disponibiliza a sociedade, essencial para avaliar resultados, fundamentar a tomada de decisão e o planejamento, contribuindo para reduzir custo e otimizar o gasto público.

Entretanto, mesmo com discussões sobre a importância e os instrumentos legais e normativos que sancionam a adoção de sistemas de custos no setor público, percebe-se que estas ferramentas estão sendo implantadas lentamente, existindo entidades que precisam aprimorar os sistemas que utilizam e outras que ainda não iniciaram o processo de implantação.

Dentre as dificuldades apontadas pelas IFES pela não adoção dos sistemas de custos encontram-se as dificuldades operacionais, falta de pessoal qualificado, desconhecimento ou falta de acesso ao Sistema de Custos do Governo Federal – SIC, falta de orientações do Ministério da Educação, ausência de padronização do Sistema, falta de estrutura básica, etc.

Nas Universidades Públicas, a adoção do sistema de custos pode colaborar para evidenciar custos estratégicos para a qualidade da gestão universitária como, por exemplo, o custo por aluno, custo de manutenção de unidades acadêmicas, custos de laboratórios e de pesquisas. Por isso, há demanda para verificar quais são os procedimentos que estão sendo adotados por essas entidades para mensurar esses itens,

posto que, as Portarias Nº1 e Nº 135, ambas de Janeiro de 2014, criam um Grupo de Trabalho, para implementar a contabilidade de custos no âmbito do Ministério da Educação. Desta forma, esta pesquisa busca responder ao questionamento: *As Universidades Federais adotam o Sistema de Custos, conforme preconiza a Lei de Responsabilidade Fiscal e a NBC T 16.11?*

O objetivo geral deste estudo considera verificar a adoção do Sistema de Custos pela Universidade Federal do Pará – UFPA e pela Universidade Federal Rural da Amazônia - UFRA. Para o alcance deste objetivo, definiu-se como objetivos específicos: a) Levantar informações sobre o registro das receitas e despesas no último exercício; b) Mapear as Unidades Gestoras da UFPA e da UFRA; c) Realizar levantamento com os setores Administrativo-Financeiros das IFES como se encontra a implantação de sistema de Custo.

Trata-se de um estudo bibliográfico e documental com caráter exploratório. Com base nos dados do Ministério da Educação-MEC (BRASIL, 2016), foram selecionadas as Universidades Públicas Federais localizadas no estado do Pará, considerando como amostra, somente as instituições que apresentaram o maior Conceito Institucional – CI, indicador de avaliação instituído pelo MEC, para realizar o estudo. São importantes à sociedade, pois a adoção de sistema de custos na gestão pública colabora para maior aplicabilidade de recursos em políticas públicas. Para a UFPA e UFRA o mesmo vai colaborar para avaliar a adoção de sistemas de custos e pensar em melhoria dos gastos e serviços ofertados. Ainda, considera-se que esta pesquisa possui relevância teórica, pois a mensuração de custo se encontra em construção e precisa ser consolidado no setor público, por tanto, necessita-se de mais pesquisas na área para auxiliar na compreensão deste processo.

O presente estudo é estruturado em cinco seções. Além desta, na qual introduz a discussão, as seguintes são: (ii) referencial teórico composto por contextualizações e conceitos sobre o tema, reunidos em artigos científicos, legislações e normas referentes a sistema de custos no setor público; (iii) metodologia, constando a tipologia de pesquisa e métodos aplicados para coleta de dados; (iv) Análise dos resultados; (v) Considerações finais, seguida da lista de referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico será abordado os temas que serão tratados por ocasião do estudo e a base legal que instituiu o Sistema de Custos no Governo Federal, assim como as ações promovidas pelo Ministério da Educação visando o cumprimento desta legislação.

2.1 O sistema de custos no Governo Federal - SIC

A base legal fundamental das finanças e contabilidade pública brasileira é estabelecida nos Art. 165 a 169 da Constituição Federal de 1988 que apresenta determinações quanto ao planejamento financeiro da Administração Pública Federal, baseada no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e na lei orçamentária anual. Mais especificamente, o art. 165, §9º determina que lei complementar regulamente o planejamento financeiro público proporcionando a recepção constitucional para a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei estabelece as normas para elaboração e controle do orçamento público e demonstrações contábeis a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

De acordo com Slomski (2013), a contabilidade de custos é um conhecimento relativamente recente, tendo seu início com a Revolução Industrial, diferente da Contabilidade Geral, que é milenar. No âmbito do Setor Público a Lei nº 4.320 de 1964 em seu art. 22, inciso IV, já determina que na elaboração da proposta orçamentária constem as informações de custos. De acordo com Monteiro (2011), a implantação de outros projetos como o da contabilidade patrimonial, o Novo Siafi e o aprimoramento da legislação vigente são fatores determinantes para o avanço na implantação do sistema de custos.

Reis, Ribeiro e Slomski (2005, p. 3) destacam que, nos seus primórdios, a principal função da Contabilidade de Custos prendia-se a sua utilização no controle de estoques de mercadorias e produtos. Como as entidades que prestam serviços usualmente não possuem estoques relevantes considerava-se que não haveria a necessidade de um controle de custos rigoroso, bastando manter os poucos registros necessários para fins de controle de almoxarifados, não exercendo influência no processo de tomada de decisão as informações oriundas do sistema de custeio dos serviços.

Entretanto, com o aumento da complexidade das operações realizadas pelas entidades prestadoras de serviços, ocorreu a premência da melhoria na gestão de custos

também nesta área, pois se chegou à conclusão de que não seria possível gerir adequadamente sem apresentar um eficiente controle de custos. Assim, a Contabilidade de Custos, utilizando-se dos princípios predominantemente da área industrial, acabou por ter seus conceitos transmitidos para outras áreas, como o setor de prestação de serviços, o que inicialmente trouxe benefícios, embora, posteriormente, começasse a apresentar resultados insatisfatórios. Desta forma, tornou-se um imperativo o estudo a respeito de como utilizar sistemas de custeio em entidades que prestam serviços, incluindo-se as entidades do Setor Público.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) estabeleceu um marco importante para a contabilidade de custos na administração pública. Remígio (2002) destaca que a Lei de Responsabilidade Fiscal determina expressamente a necessidade de utilização da contabilidade de custos, de forma que estão presentes na lei 3 (três) artigos diretamente relacionados ao tema, quais sejam:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...)

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

(...)

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

(...)

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

(...)

V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Todavia, no que tange a aplicação prática, Remígio (2002, p. 49) destaca que nem mesmo os dispositivos presentes na LRF foram capazes de "tirar o setor público da inércia sobre a matéria de custos". A contabilidade de custos na Administração Pública ganha ainda mais importância frente ao cenário atual de existência dos fenômenos da terceirização e privatização, pois permite que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de tomarem as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar

serviços públicos.

Para orientar a utilização da contabilidade de custos, o Conselho Federal de Contabilidade alterou no ano de 2013 a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos no Setor Público, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O objetivo do SICSP, conforme a NBC T 16.11 é criar uma nova realidade no setor público permitindo que este organize suas informações de forma a permitir: (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos e custos da entidade; (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades; (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço; (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

O Governo Federal, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, homologou o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), um sistema que possui metodologia adequada para ser aplicada em todo o âmbito da administração pública federal. O SIC foi criado para atingir objetivos essenciais à gestão pública como maior eficiência do processo alocativo, maior eficiência operacional e fixação de preços públicos e taxas. Para isso o sistema absorve informações dos sistemas estruturantes do governo federal como o SIAFI, SIAPE, SIOP, SIGPLAN e SIASG.

Conforme Holanda, Lattman-Weltman, Guimarães (2010), a convergência das informações dos sistemas estruturantes em informações de custos ocorre, primeiramente, utilizando os dados orçamentários disponibilizados pelo SIAFI, as informações físicas fornecidas pelo SIGPLAN e as informações de pessoal constantes no SIAPE, sendo consolidadas em uma única base de dados (*data warehouse*) para fins de tratamento contábil, se necessário.

Quanto aos métodos de custeio que podem ser utilizados, considerando os projetos e atividades do setor público, Machado e Holanda (2010) indicam que não há limitação legal para o método a ser utilizado, sendo possível a adoção de qualquer um dos cinco métodos, custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto.

Ademais, quase todos os métodos possuem seus defensores, dificultando assim a escolha do método ideal para o setor público. A NBC T 16.11 ratifica que a “escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados”. Conclui que entidades governamentais podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio e conforme suas peculiaridades.

Entretanto, o desafio maior na utilização do SIC é fazer com que as informações geradas sejam adequadas e utilizadas no processo decisório pelos gestores públicos, para que estes possuam maior controle gerencial das suas atividades, e suas decisões sejam tomadas com excelência visando maximizar os resultados dos recursos públicos aplicados no benefício da sociedade.

2.2 Custos nas Universidades Públicas

No contexto da contabilidade gerencial a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolveu um Sistema de Informação Gerencial (SIG) voltado para a avaliação gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), cuja metodologia permite coletar dados referentes ao desempenho gerencial das instituições e transformá-los em indicadores que apoiem a tomada de decisão, melhorando a gestão. O SIG, desenvolvido pela SESu/MEC, é composto por seis subsistemas, dentre eles o Sistema de Apuração de Custos (SAC), voltado para adoção da contabilidade de custos nas IFES. Além do SAC, o Sistema de Informação Gerencial (SIG) é composto por outros cinco subsistemas: Sistema de Atividade Docente (SAD), Sistema de Acompanhamento Acadêmico (SAA), Sistema de Administração de Pessoal e Recursos Humanos (SARHU), Sistema de Administração Patrimonial (SAP) e Sistema de Administração de Material (SAM) (MAGALHÃES et al., 2007, p. 5).

Todavia, Peter *et al.* (2003 p.3) destaca que, por mais que o SAC tenha representado um avanço na questão da determinação dos custos nas IFES e, mais especificamente, das Universidades Federais, ainda tem se configurado como um sistema que apresenta diversas dificuldades. Um dos principais problemas do SAC diz respeito à acumulação por Centro de Custos, tendo em vista que toda forma de distribuição de custos indiretos inevitavelmente apresenta, em maior ou menor grau, um certo componente de subjetividade.

Vale ressaltar que, apesar das dificuldades, Abreu *et al.* (2015 p.4) enfatizam que a maior parte dos estudos de custos em Instituições de Ensino Superior (IES) são apresentados por instituições federais, tendo em vista que estas possuem algumas ferramentas que, apesar de todas as críticas, são um passo inicial na tomada de decisão embasada na melhor utilização dos recursos públicos.

Abreu *et al.* (2015) destaca que existe ainda outra metodologia utilizada pelas IFES que é a chamada metodologia do Tribunal de Contas da União. Conforme Morgan (2004, p. 64) destaca, o Tribunal de Contas da União (TCU), determinou que as IFES incluíssem no relatório de gestão anual alguns indicadores específicos, entre eles o custo corrente por aluno. Todavia, assim como na metodologia adotada pelo SAC, a metodologia adotada pelo TCU também é alvo de algumas críticas, como por exemplo, o fato de o TCU não diferenciar as despesas com atividades de ensino ou outras executadas, como prestação de serviços e programas de extensão, por exemplo.

No sentido de promover o estímulo da utilização de sistemas de custeio pelas instituições federais de ensino superior, o Ministério da Educação instituiu a criação de um Grupo de Trabalho para discutir a implementação do sistema de custos nas instituições federais de ensino superior, por meio da emissão da Portaria nº 135, de 23 de janeiro de 2014 que determina, entre outras coisas, no Art. 1º - “Fica criado o Grupo de Trabalho (GT) encarregado de discutir as diretrizes de implementação do sistema de custos no âmbito do Ministério da Educação”.

O SIC é um banco de dados desenvolvido pelo Tesouro Nacional, visto que, conforme a Lei nº 10.180, de 2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, é de competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal. O SIC se utiliza de informações dos sistemas estruturadores, da administração pública federal, como SIAPE, SIAFI, SIORG e SIGPlan¹, para a geração de informações. Dessa maneira, objetiva dar respaldo informacional às decisões dos diversos âmbitos dos gestores públicos para que procedam à alocação mais eficiente do gasto público.

2.3 Métodos de custeio para as Universidades Públicas

¹ SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos, SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, SIORG – Sistema de Informações Organizacionais e SIGPLAN – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento.

De acordo com Peter *et al.*(2003, p.3) as Universidades Federais brasileiras, 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 adequar a todas elas uma das similaridades entre as maiores Universidades Federais brasileiras é o fato de existir uma concentração de cerca de 80% de seus custos em Pessoal e Encargos Sociais, que são custos fixos no curto prazo.

Desta forma, sugere-se que o maior foco de um Sistema de Custos a ser utilizado em Instituições Federais de Ensino Superior deverá ser o tratamento dos custos fixos, pelo fato de estes representarem a parcela mais significativa dos custos dessas instituições. Portanto a metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) apresenta-se como um dos modelos mais adequados como fundamentação conceitual de um Sistema de Custos para as Universidades Federais brasileiras (PETER *et al*, 2003).

Souto e Reinert (2006, p.2) afirmam que o método ABC tem se destacado como uma alternativa confiável e possível referente aos custos de diferentes instituições universitárias (SOUTO; REINERT, 2006, p. 2)

Abreu et al (2015) destaca ainda que o método ABC é útil na verificação e avaliação dos custos das IES, sobretudo nas instituições de ensino superior públicas, pelo fato de mostrar as áreas onde os gastos são maiores. Desta forma, a partir desta identificação é possível, considerando a direção que os gestores pretendem conduzir às Universidades, diminuir as atividades que representam maior gasto ou aprimorar sua utilização, otimizando a utilização dos recursos.

3. METODOLOGIA

Tendo como objetivo analisar a implementação do Sistema de Informação de Custo na UFPA e UFRA, a pesquisa realizada tem caráter exploratório, com abordagem qualitativa das informações, com coleta de dados realizada de forma documental, bibliográfica e entrevista.

Para embasarmos a pesquisa, preliminarmente, foi realizada uma revisão da literatura atual com base em publicações, como artigos, legislações, teses e dissertações voltadas ao tema da pesquisa, que trata sobre Sistema de Custos no Setor Público Educacional. A bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns estudos voltados ao tratamento dos custos das Universidades públicas têm tratado do assunto de forma ainda abrangente, sem ainda conseguirem institucionalizar

uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas.

Com base nos dados do Ministério da Educação (BRASIL, 2016), o Estado do Pará, registra-se 04 (quatro) Universidades Públicas Federais, situados nas cidades de Belém, Santarém e Marabá. E para compor a amostra representativa da presente pesquisa, foi considerado as instituições que apresentaram o maior Conceito Institucional – CI. Esse conceito é a avaliação in loco realizada por especialistas do MEC para avaliar as instalações da instituição, analisam o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), sua gestão, políticas de pessoal, políticas para a o ensino de graduação, pós-graduação, pesquisa e extensão. Considerando esse parâmetro, a Universidade Federal do Pará – UFPA e Universidade Federal Rural da Amazônia foram selecionadas para estudo. O quadro 1 apresenta as Universidades Públicas Federais do estado do Pará.

Quadro 1 – Universidades Públicas Federais do estado do Pará.

Instituição (IES)	Município/UF	Organização Acadêmica	Categoria Administrativa	CI
(15059) UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARÁ (UFOPA)	Santarém/PA	Universidade	Pública Federal	-
(569) UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ (UFPA)	Belém/PA	Universidade	Pública Federal	4
(18440) UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ (UNIFESSPA)	Marabá/PA	Universidade	Pública Federal	-
(590) UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA (UFRA)	Belém/PA	Universidade	Pública Federal	3

Fonte: Portal e-mec, Ministério da Educação (BRASIL, 2016)

Considerando as maiores notas de Conceito Institucional realizou-se um estudo de caso na Universidade Federal do Pará e na Universidade Federal Rural da Amazônia, com o intuito de averiguar nas instituições localizadas no município de Belém-PA o processo de implementação do Sistema Informação de Custo.

Diante das dificuldades na obtenção de informações à respeito do Sistema de Informação de Custo (SIC) tanto na UFPA quanto na UFRA, foram realizadas entrevistas com os integrantes do grupo responsável pela implementação do sistema, ora representante dos setores Administrativo-Financeiros, afim de obter dados mais relevantes e atuais. Sendo elaboradas de maneira ocasional, estas são classificadas como não estruturadas.

Com base nas informações coletadas durante a entrevista e a participação dos

autores na vida administrativa da instituição estudada, os dados foram analisados com foco na pesquisa bibliográfica realizada.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Apresenta-se a seguir as características das Universidades Federais do Pará que apresentaram o maior conceito institucional emitido pelo Ministério da Educação – MEC.

4.1. Caracterização da UFPA

A UFPA é constituída como autarquia especial, configurando-se como organização pública, destinada a oferecer políticas e serviços de educação superior, com autonomia didático-científica, administrativa e financeira. Localizada no Estado do Pará é distribuído em 12 Campus nos municípios de Belém, Abaetetuba, Altamira, Ananindeua, Bragança, Breves, Cametá, Capanema, Castanhal, Salinópolis, Soure e Tucuruí; 14 Institutos, dos quais 02 se localizam no interior; 06 Núcleos; 34 bibliotecas, 26 sediadas em Belém; 02 Hospitais Universitários e 01 Escola de Aplicação.

A entidade dispõe, em 2015, de força de trabalho de 5.025 servidores, dos quais 4.811 servidores em cargos efetivos, 205 servidores com contrato provisório e 09 servidores sem vínculo com a administração pública.

De acordo com o Portal da Transparência do Governo Federal², o quadro a seguir demonstra o orçamento anual da instituição nos últimos três anos, e seu respectivo volume de compras apurados através do Portal de Compras do Governo Federal³:

Quadro 2 - Demonstrativo do orçamento aprovado e executado da UFPA

	2013	2014	2015
Total destinado pelo Governo Federal em âmbito nacional - Aplicações Diretas:	R\$ 1.466.525.734.735,77	R\$ 1.860.961.397.464,20	R\$ 1.906.706.918.048,62
Órgão Superior MINISTERIO DA EDUCACAO:	R\$ 65.152.892.241,97	R\$ 80.582.213.912,65	R\$ 85.088.283.968,76
Unidade Gestora 153063 UFPA	R\$ 948.607.562,10	R\$ 1.038.265.187,49	R\$ 1.039.369.712,86
Valor total dos processos de compras da UFPA	R\$ 482.788.460,30	R\$ R\$ 144.518.859,70	R\$ 332.192.101,43

² <http://transparencia.gov.br/>

³ <http://www.comprasgovernamentais.gov.br/>

O Relatório de Gestão da UFPA 2015 informa que esta possui 142 unidades orçamentárias. Segundo o mesmo documento, a entidade adota o Sistema Financeiro SIAFI e compõe o Sistema Integrado de Planejamento, Orçamento e Custos (SIMEC), como Unidade Gestora, não constando de Sistema de Custos Próprio.

O mesmo documento informa que em 2015 a Secretaria do Tesouro Nacional indicou a adaptação do Sistema de Custos do Governo Federal para atender as Instituições Federais de Ensino Superior, entretanto ainda não foi efetivado.

Além do SIMEC e do SIAFI, internamente a Universidade utiliza os seguintes sistemas: Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Controle- SIPAC; Sistema Integrado de Gestão de Pessoas- SIGRH, Sistema Integrado de Gestão de Atividades Acadêmicas- SIGAA; Sistema Integrado de Gestão de Eleições- SIG-Eleições; e PTA Protocolo, Tramitação e Arquivamento de Processo.

A instituição utiliza ainda, o Plano de Gestão Orçamentária (PGO) da UFPA, que é uma metodologia adotada para o processamento do orçamento da Instituição, integrada ao Plano de Desenvolvimento da UFPA 2011/2015, ao SIMEC e ao SIAFI, servindo de instrumento de planejamento e controle para os gestores de unidades da instituição.

O PGO da universidade pesquisada demonstra sua organização por institutos e unidades administrativas, que são considerados unidades orçamentárias. No entanto, as despesas essenciais como limpeza, energia, telefonia, vigilância etc. são alocados na Prefeitura do Campus, responsável pela gestão da infraestrutura física da Universidade. Desta forma, as unidades orçamentárias não têm controle de todos os seus gastos reais. No Quadro 3, pode-se observar as despesas essenciais alocadas na Prefeitura do Campus:

Quadro 3 - Despesas Institucionais Alocadas na Prefeitura da UFPA

GESTÃO INSTITUCIONAL	UNIDADE RESPONSÁVEL
Contrato de limpeza, asseio, conservação e controle de pragas das áreas internas contrato de manutenção e limpeza das áreas externas	PRECAMPUS
Contrato de empresa especializada em coleta de resíduos de serviços de saúde	PRECAMPUS
Contrato de serviços de manutenção do sistema de telefonia.	PRECAMPUS
Contrato de serviços terceirizados de transportes	PRECAMPUS
Contrato de manutenção de equipamentos de refrigeração	PRECAMPUS
Contrato de serviços de manutenção elétrica	PRECAMPUS
Contrato de serviços de manutenção hidráulica	PRECAMPUS

Contrato de serviços especializados em projetos executivos/complementares	PRECAMPUS
Contrato de serviços de manutenção predial	PRECAMPUS
Contratação de serviços terceirizados de vigilância	PRECAMPUS
Contrato de manutenção de sistemas de alarme	PRECAMPUS
Contrato de serviços terceirizados de portaria	PRECAMPUS
Prefeitura acadêmica	PRECAMPUS
Contrato de empresa especializada em consultoria de engenharia e de apoio técnico a fiscalização de obras	PRECAMPUS
Contrato de gerenciamento de frota	PRECAMPUS
Recarga dos extintores da ufpa	PRECAMPUS
Contrato de limpeza, asseio, conservação e controle de pragas das áreas internas contrato de manutenção e limpeza das áreas externas	PRECAMPUS
Contrato de empresa especializada em coleta de resíduos de serviços de saúde	PRECAMPUS

Fonte: PROPLAN-UFPA(2015)

4.2. Caracterização da UFRA

A Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA) é uma instituição pública de ensino superior com sede no município de Belém, Estado do Pará, vinculada ao Ministério da Educação, criada pela Lei nº. 10.611, de 23 de dezembro de 2002, através de uma série de transformações e sucessões de diversas instituições.

A Universidade Federal Rural da Amazônia é constituída de quatro Institutos Temáticos, que são as unidades responsáveis pela execução do ensino, da pesquisa e da extensão, possuindo caráter inter, multi e transdisciplinar em áreas do conhecimento, a saber: Instituto Sócio Ambiental e Recursos Hídricos (ISARH); Instituto Ciberespacial (ICIBE); Instituto de Ciências Agrárias (ICA); e Instituto de Saúde e Produção Animal (ISPA). Como parte de apoio e vinculados a estes institutos, a UFRA possui três Fazendas Escolas, as quais funcionam como um local de prática e experimentação científica, localizadas nos municípios paraenses de Igarapé Açu, Castanhal e Benfica.

Apoiada pelo Plano de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), criado pelo Decreto nº 6.096 de 14 de abril de 2007, a UFRA utilizou os recursos para a reestruturação acadêmica, implantação de novos cursos de graduação e do campus de Paragominas. Os campi localizados em Capanema e Tomé-Açu foram criados com recursos do Ministério da Educação (MEC) oriundos do Plano Nacional da Educação (PNE 2011-2020), que deve continuar apoiando a expansão da UFRA em busca da sua consolidação até 2024, com sete campi, nos municípios de Belém, Capanema, Capitão Poço, Paragominas, Parauapebas, Tomé-Açu e Tailândia, diversificando sua área de atuação.

A Universidade Federal Rural da Amazônia possui uma população de 5.316

pessoas, entre servidores técnico-administrativos, servidores terceirizados, alunos e professores, distribuídos em Belém e nos *campi*, conforme detalhamento abaixo.

Quadro 02 – Detalhamento da população da UFRA

Vínculo com a Instituição	Quantidade	%
Servidores técnico-administrativos	440	8,28
Servidores docentes	348	6,55
Servidores terceirizados	147	2,77
Alunos de graduação	4.164	78,33
Alunos de pós-graduação	217	4,08
Total	5.316	100,00

Fonte: SILVA (2016 *apud* UFRA, 2014b).

Além da estrutura de recursos humanos, a Universidade investe parte dos recursos financeiros na aquisição de bens e serviços. Ao longo dos anos de 2010 a 2014 a Universidade Federal Rural da Amazônia realizou a compra de aproximadamente 4,2 milhões de itens, alcançando o montante financeiro de R\$ 216 milhões computados sob o regime de caixa⁴, entre materiais permanentes, de consumo, obras e serviços.

Quadro 03 – Quantitativo financeiro de aquisições por ano e modalidade de licitação.

Modalidade de Licitação	Montante financeiro investido (em mil R\$)					
	2010	2011	2012	2013	2014	Total geral
Concorrência	0,00	8.878	917	20.171	9.463	39.430
Dispensa de Licitação	6.564	5.579	8.558	16.162	15.115	51.980
Inexigibilidade de Licitação	24	226	194	966	352	1.763
Pregão	6.173	47.631	21.535	25.460	13.497	114.299
Tomada de Preços	6.410	839	836	849	0,00	8.936
Total geral	19.172	63.156	32.041	63.610	38.428	216.410

Fonte: SILVA (2016)

⁴ A referência ao 'regime de caixa' tem o intuito de realçar que as compras podem ter sido iniciadas em um ano e concretizadas no ano subsequente. Desta forma a computação dos dados é realizada no ato da concretização.

4.3. Levantamento dos Dados

Segundo informações obtidas com a Diretoria Administrativa e Financeira da UFPA, a entidade ainda não iniciou o processo de implantação do sistema de custos, e não tem previsão para início de implantação do mesmo.

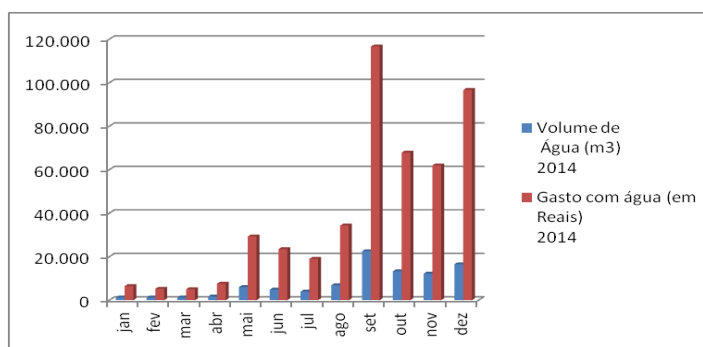
Ainda, dados preliminares fornecidos por este setor indicaram o desconhecimento a cerca de orientações do MEC, de normativas e legislações sobre a obrigatoriedade da adoção do sistema de custos.

A pesquisa aponta a necessidade da reestruturação da instituição, onde todas as unidades deverão ter medidores e energia, equipamento de telefonia que identifique os custos de cada unidade, e alocação dos quantitativos de limpeza e vigilância levando em consideração a área física de cada uma.

Desta forma, ponderando a respeito das informações levantadas, a UFPA tem um grande desafio a ser vencido, pois para conseguir implementar um sistema de custos, a instituição precisará primeiramente fazer um estudo de sua estrutura, das possibilidades de adequação e adaptação de seus controles de gastos, para a futura implementação do SIC.

Por sua vez, a UFRA também não possui um sistema de custo implementado, contudo enseja algumas ações, que no sentido de atender a obrigatoriedade legal de criar um Plano de Logística Sustentável, acaba subsidiando informações do custo na UFRA. Desta feita, foi instituída uma comissão para a criação deste plano, sendo subdividida em áreas de atuação, uma destas atende ações na área de água e esgoto. Os gráficos a seguir apresentam a evolução do volume utilizado e dos gastos com água no ano de 2014 no Campus Belém e do consumo e dos gastos *per capita* com água no ano de 2014 no Campus Belém.

Gráfico 04 – Volume de utilização x gastos - UFRA



Fonte: Alves (et al, 2016)

Como destacado por Alves (*et al*, 2016) a “Universidade possui um único hidrômetro na entrada, fato que impossibilita a identificação de utilização por prédio e/ou setor” e como alternativa a referida Comissão dentro outras ações, propôs a instalação de medidores de água e também de energia, com o intuito de levantar dados para subsidiar decisões e apoio ao sistema de custo.

O projeto proposto foi apresentado nas reuniões do Plano de Logística Sustentável, sendo aceito e tirou-se como encaminhamento a apresentação a toda comunidade da Universidade em uma reunião do Conselho Universitário (Consun) da Universidade. Na reunião do Consun o projeto foi apresentado e a proposta aceita, logo estará em fase de implementação.

4.4. Análise dos Dados

A pesquisa realizada deixa claro que a UFPA e a UFRA ainda não adotam nenhum sistema de Custo. De acordo com informações obtidas em entrevistas com os setores responsáveis, para realizar “apuração de custos” as universidades fornecem ao Programa Nacional de Educação - do MEC, dados obtidos pelo SIAFI. Esse sistema do Ministério da Educação – SIMEC faz a apuração de custos, no entanto, não atende os custos contábeis, pois recorre somente a informações do plano orçamentário.

Dentre as dificuldades apontadas pelos entrevistados de ambas as Universidades para a sua implementação estão:

- . falta de qualificação dos profissionais da área;
- . dificuldades operacionais;
- . complexidade estrutural da instituição;
- . desconhecimento ou falta de acesso ao Sistema de Custos do Governo Federal – SIC;
- . falta de orientações do Ministério da Educação;
- . ausência de padronização do Sistema; e
- . falta de estrutura básica
- . dificuldade de superar a “legalidade estrita” sobre a Portaria Nº 157/2011;

Todavia, a interpretação que temos deste instrumento legal através da Portaria Nº 157/2011, que institui o Sistema de Custos do Governo Federal, é de que a mesma inclui os órgãos e atribui aos mesmos a função de acompanhar o Sistema de Custo-SIC, mas não proíbe aos órgãos setoriais o desenvolvimento de Sistema de Custos Internos.

Ainda, acredita-se que como esta normativa indica “a necessidade de manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Portaria Nº 157/2011), os órgãos que passam a compor e acompanhar os Sistemas de Custos do governo Federal deverão desenvolver ferramentas internas de apurar custos que contemple também as informações contábeis.

Referente à previsão de prazo para a implantação do SIC na UFPA, um dos entrevistados, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, o Supremo Tribunal Nacional não delimitou prazo para a implementação de custos na União, Estados e Municípios.

O fato de serem ausentes iniciativas para começar o sistema de custo, evidencia reduzida atenção a Grupo de Trabalho, instuído pelo MEC, com as portarias Nº1 e Nº 135, ambas de Janeiro de 2014, que prever ações para implantação de sistema de custo no âmbito do Ministério.

Considerando que a Pró-reitoria de Administração (UFPA) centraliza a gestão de maior parte dos custos e desconhece integralmente os custos de manutenção de suas unidades, utilizando sistemas financeiros centralizados, pode haver dificuldades de atender com maior qualidade as demandas de gastos de suas diversas unidades, por não mensurar os custos parciais, o que também pode prejudicar a evidenciação da totalidade de custos organizacionais e comprometer a decisão sobre os gastos.

Para Franco et al (2013.p. 172), o processo de modernização trouxe para o contexto da administração pública a necessidade de que os gestores públicos conheçam os custos parciais e totais de suas entidades, para que possam direcionar as tomadas de decisões de forma mais eficiente e efetiva nas opções de produzir, comprar, terceirizar ou privatizar.

Diante do exposto, acredita-se que a reestruturação organizacional e orçamentária, e principalmente, o início da implantação de um sistema de custos será significativo para que a UFPA possa gerir e planejar com qualidade seus gastos, buscando assim, maior excelência em suas ações.

Ademais, quanto à inicialização dos estudos de custos na UFPA, conforme informações da unidade de administração financeira e contábil, pretende-se designar uma comissão interna ainda em 2017 para realizar a implementação e adoção do Sistema de Custos do Governo Federal. Já foram identificadas ações de apoio através de treinamentos para entender e utilizar o Sistema de Informações de Custos, que atualmente encontra-se integrado ao Sistema Tesouro Gerencial, disponibilizado

também pelo Tesouro Nacional. Todas as ações, mesmo de maneira embrionária, possuem o objetivo de avaliar a eficiência dos gastos, auxiliar o processo decisório, estabelecer parâmetros de custos e auxiliar os setores que necessitam de análise de informação de custos de maneira geral.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo revelou que não houve a implantação do SIC na UFPA e nem na UFRA, e os métodos disponíveis para estimar os custos da instituição, além de insuficientes, não possuem um sistema que trate as informações coletadas, embora algumas ações de capacitação para os servidores para utilização do Sistema de Informações de Custos disponibilizado pelo Tesouro Nacional já possam ser identificadas.

As dificuldades apontadas para implementação do SIC na instituição, esbarra interpretação de normativas e na sua estrutura organizacional, que embora considere seus institutos e setores administrativos como unidades orçamentárias, não delega a estas unidades o ônus das despesas essenciais.

O apoio da gestão superior das Universidades também deve ser considerado como fator crucial para a implementação da utilização das informações de custos das atividades, serviços e produtos, principalmente, por ser ela quem irá utilizar esses dados para tomar as decisões estratégicas, como, identificar as atividades que possuem alto consumo de recursos e fazer as realocações necessárias. Conforme citado anteriormente, o estudo dos custos requer uma estrutura mínima de pessoal capacitado e exclusivamente dedicado ao tema, que acompanhe permanentemente a evolução dos sistemas estruturantes do Governo Federal, que observe as boas práticas de outros órgãos que já utilizam a estrutura de custos, que identifique os objetos de custos a serem analisados, identificando também os métodos adequados às IFES estudadas.

Todas essas ações requerem o apoio dos gestores máximos do órgão, pois, culturalmente, a ênfase é dada às áreas orçamentária e financeira, que por si só não geram informações em um nível de detalhe que possa mensurar o grau de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

Com base na literatura utilizada, verifica-se a relevância da adoção de um Sistema de Informação de Custos que atenda as exigências dos novos padrões contábeis, exigidos por lei para as instituições, haja vista que, a existência desse sistema aliado a

outros que analisem as informações obtidas, poderão ser uma forte ferramenta para a tomada de decisão de seus gestores.

Contudo, para que as dificuldades da implementação do SIC sejam superadas, é importante que os gestores despertem para a necessidade de sua implementação, e busquem realizar ajustes e reformas na sua forma de organização para que seja viável a adoção do sistema.

Considera-se que esforço para implantar o sistema de custo terá impacto positivo nos serviços educacionais oferecidos a comunidade, visto contribuirá para aprimorar as decisões sobre os gastos, prever com mais precisão as demandas e otimizar a gestão de recursos e bens organizacionais.

Complementarmente, a implantação de uma Gestão de Custos e a utilização do Sistema de Custos do Governo Federal possibilitará à UFPA e UFRA administrar, gerenciar e otimizar os seus custos, que são os recursos que são consumidos para a produção de determinado bem ou serviço para a comunidade acadêmica, possibilitando ampliar a gama dos serviços oferecidos, elevar a qualificação institucional, promover a melhoria do ensino, da pesquisa e da extensão, incentivar a sustentabilidade socioeconômica e ambiental, e apoiar a comunidade como um todo.

Neste sentido, sugere que estudos posteriores podem propor modelos e estratégias para implantação do Sistema de Custos na UFPA e na UFRA, em conformidade com normas e legislações vigentes.

Referências

ABREU, A. L. ; GUSKE, A. C. ; GARCIA, R. L. Análise de custos: Uma comparação entre duas universidades públicas do sul do Brasil. In: XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2015, Bento Gonçalves. XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul Área 4 - Contabilidade Governamental e do Terceiro Setor, 2015

ALVES, A. M.; NOBRE, P. F. da R.; PEREIRA NETO, J. A.; SILVA, J. N.; MENDES, R. L. R. Experiência de implantação do sistema de água da chuva na Universidade Federal Rural da Amazônia. 10º Simpósio Brasileiro de Captação e Manejo de Água da Chuva, Universidade Federal Rural da Amazônia, Belém, 2016.

BRASIL. Ministério da Educação – Sistema e-MEC. Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados, 2016. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 13 agosto. 2016.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 mai. 2016.

_____. Ministério da Educação. Secretaria Executiva. Portaria nº 135, de 23 de janeiro de 2014. Diário Oficial da União; Poder Executivo, 2014.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Nº 157 de 09 de março de 2011. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf. Consultado em: 15 jun. 2016

_____. Lei Ordinária nº4320, de 17 de março de 1964. Institui Norma Gerais de Direito Financeira para a elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Municípios e do Distrito Federal.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.11. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

COSTA JUNIOR, F. T. Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB). 2016. 115f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, RN, 2016.

FRANCO, L.M.G. NASCIMENTOS, C. ESPEJO, M.N.S. VOESE, S.M. Sistema de Custos: importância, viabilidade e utilidade na concepção dos agentes públicos do

Estado do Paraná (Brasil). Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade - Brasília.V.7, n.2, art.4, p.167-1983, abr./jun. 2013.

HOLANDA, Victor Branco; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia (Orgs.). Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

MACHADO, Nelson; DE HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. Revista de Administração Pública, vol.44, n.4, Rio de Janeiro, July/aug. 2010, Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122010000400003>>. Acesso em 26 Nov. 2016.

MAGALHÃES, E. A. de. et al. Apuração do custo por aluno do ensino de graduação da universidade federal de Viçosa. XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-B1361.pdf>>.

MONTEIRO, B.R.P. et al. O processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil. [S.L.], [201-]. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/PROCESSO_DE_IMPLANTACAO_DO_SIC.pdf>.

MORGAN, Beatriz Fátima. A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da universidade de Brasília. 2004. 159 f. Dissertação (Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_041.pdf>.

PETER, M. G. A. et al. Proposta de um Sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no activity based costing. XXVII Encontro da Anpad, São Paulo, 2003. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/GPG/2003_GPG_1801.pdf

REIS, Luciano Gomes dos; RIBEIRO, Priscila Andreoni; SLOMSKI, Valmor. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: Congresso Internacional de Custos, IX, 2005, Florianópolis. Anais eletrônicos... Santa Catarina: UFSC, 2005. Disponível em: http://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Custos-no-setorpublico_uma-proposta-de-implementacao.pdf . Acesso 4 nov. 2010.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. Custos no serviço público – um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais. 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Brasília.

SILVA, J. N. Perspectivas sustentáveis nas compras governamentais: um estudo de caso na Universidade Federal Rural da Amazônia. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal do Pará, Belém, 2016. 147 p. Disponível em: <<http://www.naea.ufpa.br/naea/novosite/index.php?action=Tcc.arquivo&id=413>>. Acesso em: 06 set. 2016.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. xi, 286 p.

SOUTO, A. J.; REINERT, J. N. Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada. VI Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, Blumenau, Santa Catarina, 2006. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/97184/Alvaro%20Jose%20de%20Souto.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>.

UFPA. Universidade Federal do Pará. Relatório de Gestão do Exercício de 2015. Belém, 2016

_____. Plano de Gestão Orçamentária. 2015. Disponível em: <http://www.proplan.ufpa.br/>. Acesso em: 16 de mai. 2016.

VERBEETEN, Frank H.M.. Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 2011, Vol. 24 Iss 6 pp. 492 – 506. Disponível em <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513551111163620> Acesso em 10.08.2016