

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

MBA – Compliance e Governança

ALAN BEZERRA MACEDO

MARCELO ANGELIM BRITTO

**GOVERNANÇA PÚBLICA: METODOLOGIAS DE APURAÇÃO
DO CUSTO-ALUNO E OS RESULTADOS PARA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

BRASÍLIA

2021

ALAN BEZERRA MACEDO – 20190061952
MARCELO ANGELIM BRITTO – 20190062177

GOVERNANÇA PÚBLICA: Metodologias de Apuração do Custo-Aluno e os Resultados para a Universidade de Brasília.

Trabalho de Conclusão de Curso
como requisito parcial à obtenção do
título de Especialista em
Compliance e Governança da
Universidade de Brasília.

Professor Orientador: Prof. Dr. Alexandre Maduro-Abreu

Aprovador em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

Este estudo tem por objetivo apresentar subsídios para discussão sobre a temática custo- aluno e os resultados apresentados para Universidade de Brasília a partir de diferentes metodologias de apuração de custos.

Inicialmente, busca-se uma contextualização da temática de governança na administração pública e a importância da gestão de custos. Na sequência, será feito um referencial teórico baseado na normatização legal e uma análise explicativa da contabilidade gerencial e métodos de custeio resultando na definição do indicador custo-aluno. Em um tópico específico serão apresentadas diversas metodologias de apuração, considerando a seguinte emblemática: quais são os principais elementos que contribuem direta ou indiretamente para a formação de um aluno em nível superior, usando como premissa a relação indissociável entre o ensino, a pesquisa e a extensão em universidades públicas.

Foram objetos de análise as metodologias apresentadas nos seguintes estudos: TCU (2002), Amaral (2002), MEC (2018) e FORPLAD (2019).

A partir dos resultados alcançados para a Universidade de Brasília, com base nas metodologias apresentadas, será feita uma avaliação das variações para evidenciar a complexidade inerente à comparação de custos entre IFES e os limites e desafios que tangenciam esse tipo de avaliação.

Palavras-chave: custo-aluno – ensino superior - metodologias

1. INTRODUÇÃO

O tema Governança tem ganhado cada vez mais importância no âmbito das organizações públicas, tal fato já vinha sendo observado há mais tempo nas instituições privadas, com adventos de diversos mecanismos de proteção aos investidores e stakeholders (LIMA, CALLADO, 2018), principalmente, após escândalos envolvendo empresas multinacionais.

No setor público, a governança tem se expandido principalmente em função de normas e decretos que estabelecem formas de implantação e de estruturação de modelagem para fomentar a conformidade na gestão. É o caso, por exemplo, da Instrução Normativa MP/CGU 1/2016, que dispõe sobre a necessidade das entidades do Poder Executivo de adotar medidas de sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos e à governança (BRASIL, 2016).

Podemos destacar também, dentro deste cenário de estabelecimento de normas, o Decreto nº 9203 de 22/11/2017, que dispõe sobre Política de Governança da Administração Pública. O decreto define em seu artigo 2º, de forma objetiva, o conceito de Governança Pública: “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017).

Neste contexto, um pilar de grande importância para governança institucional é a **gestão de custos**, toda ação de gestão proposta visa em última instância a melhor eficiência na gestão dos gastos públicos com impactos direto na melhoria dos serviços prestados à sociedade.

O presente estudo visa avaliar diversas metodologias para gestão de custos em universidades públicas, utilizando como medida de desempenho a relação custo-aluno. Neste contexto, surge a questão: **Quais as principais diferenças entre as metodologias do cálculo do custo-aluno, em análise, e quais são os resultados apresentados para a Universidade de Brasília no período de 2015 a 2018?**

O tema se justifica em função de encontrar metodologias que possam avaliar a gestão e garantir a otimização dos recursos, principalmente em função da redução constante no orçamento para a educação e, também, a necessidade de gerar mais transparência para a sociedade.

Para dar suporte a pesquisa, será utilizado como método: o estudo do referencial teórico; os diversos modelos metodológicos; e os resultados alcançados para a UnB.

O estudo será finalizado apresentando as dificuldades de comparação de custos nas diversas IFES, em função das especificidades que cada instituição possui e da dificuldade indissociável entre o ensino, a pesquisa e a extensão em universidades

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Arcabouço Normativos e Legal.

O gestor público tem o orçamento como ferramenta para desempenhar e aplicar os recursos financeiros e garantir a prestação de serviço para o cidadão. Paralelo, a gestão orçamentária, mecanismos de gestão de custo passa a ser de fundamental importância, este instrumento permite avaliar o que vem sendo feito e oferecer mais segurança na tomada de decisão (ALVES; SOBRINHO, 2020).

Cabe ressaltar, que não é de hoje a preocupação da gestão pública em relação a temática de custo, a Lei 4.320/64 já trazia determinações a serem perseguidas com a finalidade de apurar custos (BRASIL, 1964):

Art. 85 – “Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a manterem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais...”

Art. 99 – “Os serviços públicos industriais, [...] manterão contabilidade especial para determinação dos custos...”

O Decreto-Lei 200/67 explicita ainda mais a necessidade de apurar custo, reforçando a ideia de que para avaliar o resultado de uma gestão o indicador de custo é ferramenta primordial (BRASIL, 1967):

Art. 79 – “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão...”

Na Emenda Constitucional n. 19/1998 foi dada uma nova redação no art.37, onde foi incluído explicitamente o princípio da eficiência, a própria GESPÚBLICA definiu o novo princípio da seguinte forma: “Eficiência: fazer o que precisa ser feito com o máximo de qualidade ao menor custo possível. Não se trata de redução de custo de qualquer maneira, mas de buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto” (Brasil, 2008, p13).

Mais recentemente podemos citar a Lei de Responsabilidade Fiscal (101/00), dispositivo que tinha com uma de suas finalidades, promover a responsabilidade do gestor ao alocar os recursos, a LRF menciona novamente a necessidade mecanismo para gestão de custo (BRASIL, 2000):

“§ 3º. Art. 50 - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Para Farias (2010), apesar da existência de dispositivos legais e normativos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a iniciativa de implantação de um Sistema de Custos se alicerçou principalmente na possibilidade de utilização das informações a serem geradas pelo sistema no aperfeiçoamento dos processos e das ferramentas de gestão. Esse entendimento corrobora com estudos prévios correlacionados que sugerem maior assertividade, quando da definição de método, é observada a relação de alocação de despesas aos produtos e serviços a capacidade de geração de valor do processo.

Para Machado (2010) a existência de um sistema de custo para o Governo Federal possui três finalidades distintas: a primeira seria produzir uma maior eficiência do processo alocativo, ou seja, permitir ao órgão através da gestão de custo a avaliação se um bem ou serviço produzido estão coerentes com o recurso consumido ou se há alternativas que gerem melhores benefícios; a segunda é permitir maior eficiência operacional, isto é, buscar identificar ineficiências operacionais e oportunidades de

redução do gasto; por último a finalidade de fixar preço, no caso de bens ou serviços governamentais que são realizados mediante a pagamentos.

Métodos de custeio no setor público:

Diferente do setor privado, no setor público não há limitação legal quanto ao método utilizado para apuração de custo, portanto há defensores para todos os métodos (MACHADO, 2010). O autor, apresenta os principais argumentos para o método de custo direto e custo por atividade:

- **Custeio Direto:** por não conter rateio, permite analisar os números com maior objetividade sem causar discussões sobre alocação dos custos indiretos através de rateio, além de considerar um método de simples implantação e baixo custo; e
- **Custeio por Atividades:** esse modelo visa alocar os recursos utilizados diretamente nas atividades desenvolvidas pela organização, sendo possível avaliar os custos em atividades agregadoras de valor e em atividades de menor relevância. Esse método vai de encontro as premissas do governo quando ela decompõe o orçamento em ações atividades/projetos. Dantas (2014) ratifica essa ideia e atenta ainda que a implantação no setor público de um sistema de custos não pode deixar de considerar aspectos de inserção na estrutura organizacional e principalmente a condição de atuação e de financiamento operativo.

Dantas (2014) recomenda uma segregação consolidada entre os sistemas de custos e de contabilidade mesmo que orientados e nutridos por uma mesma base informativa, mas que com característica autônoma para promover a perenidade relacional das informações. Nesse contexto, Rezende, Cunha e Cardoso, (2010) analisa a viabilidade do sistema de custo e esclarece que a importância da informação de custos deve ser associada ao aperfeiçoamento decisório. Isso corrobora com a ideia criteriosa de percepção de valor presente na avaliação contemporânea do gasto público.

Inicialmente há de se diferenciar a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial. Enquanto a contabilidade financeira visa disponibilizar informações ao público externo e tem como premissa as normas e regras contábeis e utiliza o método das partidas dobradas a contabilidade gerencial avalia e relata informações financeiras com a finalidade de dispor informação para o gestor (público interno) para tomada de decisão, buscando otimizar os resultados da organização (SANTOS, 2018). A contabilidade gerencial tem a possibilidade de fazer ajustes de acordo com os interesses da organização a fim de que as informações sejam customizadas e aderente ao perfil da instituição.

Para Santos (2018) a contabilidade de custo pode fornecer informações tanto para a contabilidade financeira como para a contabilidade gerencial, quando se avalia custo em conformidade com as normas técnica ela tem como objetivo a contabilidade financeira, mas quando as informações são geradas para uso interno na formação de custo de bens e serviços ela está desempenhando um papel gerencial, servindo como ferramenta de gestão para tomada de decisão.

Em relação ao objeto, custos podem ser classificado em direto e indireto, o primeiro é aquele de fácil alocação, visto que o montante vai direto para a unidade geradora, já o custo indireto, de forma óbvia, é aquele que alocado indiretamente, ou

seja, não pode ser computado direto a uma atividade, geralmente é rateado pelas fontes que à consomem, exemplo: aluguel de um prédio (SANTOS, 2018).

Cardoso (2011) já abordava que o sistema de custos deveria ter sua expectativa de implementação alicerçada não somente em resultados ou melhoria de processos, mas também na alavancagem da base de dados para produção de comparações. Isso significa dizer que a base comparativa do eixo temporal “T” permitirá uma comparação ao longo do tempo, mantendo um predicado robusto para análises preditivas.

Salienta Martins (2003), que a integração entre a gestão de custos e a institucional se consolida na gestão estratégica de custos. Nisso se fomenta a vertente de alavancagem de gestão analítica num ambiente crescentemente globalizado e competitivo, que têm como característica a maior exigência do cidadão no entendimento de aplicação de recursos, sendo esses cada vez mais limitados, o que se infere na relação de retorno positivo dos impostos recolhidos para que se tenha e se demonstre melhores resultados.

Sobre essa perspectiva (MÁRIO *et al.*, 2013) conclui que a contabilidade gerencial é responsável pela perenidade institucional, quando concentra instrumentos e ferramentas propulsoras de interpretação de eventos e prioridades. Essas informações devem estar constantes em ferramentas como planejamento orçamentário, plano de investimento e controle para validar o processo de disclosure.

Cardoso (2011) entende que a Administração Pública perpassará por um processo de atualização que deve amplificar a utilização da informação de custos como ferramenta de controle e mitigação de riscos vinculados a sanções e falhas em procedimentos orçamentários, isso designado pela percepção de se auto sustentar com a busca de fontes de recursos.

2.2. Processo Decisório e de Accountability.

Com base na abordagem relacional descrita, suscitamos a análise conceitual dos métodos de custeio aplicáveis ao Setor Público, descrito segundo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

Método de custeio é a forma como custo é apropriado, segundo o MCASP são elencadas 5 formas de custeio: Custeio por Absorção; Custeio Pleno; Custeio ABC (Activity Based Cost – Custeio Baseado em Atividades); Custeio Variável; Custeio por Ordem de Produção; e Custeio por Processo.

Machado (2002) defini os principais métodos de custeio:

- **Custeio por absorção:** neste método são reconhecidos todos os custos (direto, indireto, fixo e variável) que estão atrelados ao processo de produção, os demais gastos são considerados despesas e impactam no resultado do período. Cabe ressaltar, que neste método os custos indiretos são atribuídos a produção através de rateio com critérios definidos pela organização.
- **Custeio pleno:** diferentemente do método por absorção, este considera todas as despesas da organização, inclusive despesas financeiras (modelagem apenas gerencial). Conseqüentemente não há em custo de produto e as despesas do período. Assim como no custeio por absorção, os custos indiretos são rateados.

- **Custeio por atividades (abc):** neste método é contemplado todos os custos, independentemente se são das atividades intermediárias ou finalísticas, porém só são apropriados os custos rastreáveis através de direcionadores (atividades).
- **Custeio variável:** são apropriados a produção do bem ou serviço apenas os custos variáveis, ficando o custo fixo para consideração apenas no cálculo do resultado de determinado período.
- **Custeio direto:** é aquele que apropria o custo direto a um objeto, ou seja, o gestor defini onde será alocado cada custo, neste modelo não há rateio.

Para Dantas (2014) o Método de Absorção tem melhor aderência quando há amplitude de representatividade dos custos variáveis, com os custos fixos pouco tendo influência. Já em relação ao método ABC, o autor classifica como uma alternativa de iniciativa apuração aprofundada condizente com instituições de serviço e do setor público por conta da característica de uma maior representatividade de custos fixos no total.

Para Dantas (2014) o Sistema de Custeio no Setor Público, restringe em três aspectos necessários para esse resultado, sendo a robustez conceitual relacionada a simplicidade interpretativa da informação e a relação da amplitude organizacional com o cruzamento da análise conceitual em relação as particularidades institucionais.

Para Cardoso (2011) mesmo com a obrigatoriedade legal advinda da lei geral da contabilidade, a motivação, desde o princípio era a alavancagem de transparência e rastreabilidade da informação a fim possibilitar compará-las e dar maior condições de gestão. Concordando com essa vertente, Rezende, Cunha e Cardoso, (2010), cita que a transparência, a Accountability e a gestão baseada em resultados são atributos empíricos, oriundos da necessidade de se avançar na gestão de custos. Isso será fator de validação do entendimento de que despesa pública deve estar alicerçada na sua aptidão de gestão de valor e entrega tanto a sociedade quanto ao interesse da iniciativa vinculada a fim de se evitar desperdício de recursos.

Registra-se que é necessária uma convergência e integração dos diversos instrumentos e modelos gerenciais disponíveis, com o objetivo de melhorar os níveis de eficiência e eficácia da gestão na administração pública e oriundo desse entendimento dar-se-á a importância do Sistema de Custos enquanto ferramenta gerencial (FARIA, 2010). A mesma autora ainda conclui que a gestão de custo possibilita avaliar a maneira de como os recursos são alocados dentro da organização e com isso subsidiar a alta administração no processo decisório. Quando é possível visualizar de forma simples onde os montantes financeiros foram alocados e o produto ou serviço produzido a partir deles, há a possibilidade de avaliar o custo-benefício e fazer escolhas que vão ao encontro da sua missão e os objetivos da instituição.

2.3. Indicador de Desempenho Custo/Aluno.

Nos últimos anos, a gestão pública tem sofrido diversas alterações, tanto em função de escassez orçamentária, como também de uma maior cobrança do cidadão em relação aos serviços prestados. A Lei de Acesso Informação (LAI) tem sido ferramenta bastante usada para garantir a transparência. O cidadão tem exigido cada vez mais a melhor gestão de recursos públicos com a finalidade de aumentar a quantidade e a qualidade dos serviços disponibilizados.

Segundo SILVA (2007), existe uma busca contínua de sistemas de informações mais aprimorados que enfatizem a apuração de custos dos serviços prestados. SILVA (2007) ressalta que tais alterações têm sua origem em um processo linear que culminou na chamada Nova Administração Pública – New Public Management (NPM).

Ter ferramentas que possibilitem a melhor gestão do custo implica em garantir ao gestor uma ferramenta de tomada de decisão e um aprimoramento do processo de Accountability.

SILVA (2007) esclarece que o conceito de custos é fundamental para identificar adequadamente os recursos empregados em determinado objeto. HORNGREN, FOSTER e DATAR (2000) definem custo como “um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim”. Assim, cabe diferenciar o conceito de custo e gasto, este mais abrangente do que aquele. SILVA (2007) esclarece a diferença:

Enquanto o gasto representa todo o sacrifício efetuado pelo órgão, independentemente do fim a que se destina, atribui-se à terminologia custo os itens que foram destinados a atingir determinado objetivo.

O indicador de custo-aluno é uma medida importante, considerando que: o ensino superior é uma atividade de custo elevado mesmo nos países mais desenvolvidos (PAUL, WOLYNEC, 1990); que os governos precisam conciliar recursos limitados e escassos com demandas por serviços públicos crescentes e de boa qualidade; e que existe a necessidade de construção de uma série histórica para acompanhar a evolução das Instituições Federais de Ensino Superior (TCU, 2002).

O custo-aluno é um indicador de eficiência, que relaciona insumos e produtos. SCHWARTZMAN (1994) explica que, do ponto de vista econômico, eficiência “refere-se a uma combinação ótima de recursos para produzir determinado produto, o que quer dizer produzi-lo ao menor custo”. SILVA (2007) pondera que o custo-aluno, apesar de sua imprecisão técnica, é o indicador destinado a apurar o sacrifício despendido para a formação de um aluno. Portanto, para o autor, no cálculo deste indicador deve-se somar todas as despesas destinadas exclusivamente ao ensino e dividir pela quantidade de alunos. Nesse aspecto, verifica-se o primeiro desafio no cálculo do indicador, considerando que o orçamento anual das universidades públicas contempla recursos para a realização de atividades de ensino, pesquisa e extensão - em conformidade com a indissociabilidade estabelecida no Art. 207 da Constituição Federal vigente. Portanto, diferentes autores e entidades têm buscado desenvolver metodologias para delimitar as despesas destinadas exclusivamente ao ensino, almejando definir um percentual representativo dessas despesas, com a menor margem de erro. Apesar do esforço realizado, ainda não existem metodologias conclusivas a respeito dos percentuais que devem ser atribuídos à pesquisa, à extensão e à inovação e nem consenso se isso seria possível ou adequado.

Conforme AMARAL (2002), as universidades desenvolvem um conjunto de atividades de grande complexidade, isso acarreta, em muitos casos, uma avaliação superficial do custo-aluno, visto que não são consideradas múltiplas atividades exercidas pelas instituições de ensino superior.

Por haver diversas especificidades nas universidades públicas, fica difícil a realização de comparações do custo por aluno entre as instituições de ensino superior (SOARES; CERICATO, 2005).

Outro desafio está na determinação da quantidade de alunos. Algumas metodologias atribuem pesos para definir a unidade básica denominada aluno-equivalente, com a proposta de ponderar as diferenças de carga-horária entre alunos e as características intrínsecas de cada curso. PAUL e WOLYNEC (1990) utilizam essa unidade para calcular o número de alunos equivalentes em tempo integral das IFES, considerando que existem estudantes full-time e part-time. Por sua vez, AMARAL (2002) propõe um quadro de equivalência à graduação, considerando, por exemplo, que 1 aluno de pós-graduação stricto-sensu equivale a 2 alunos de graduação. A unidade aluno-equivalente busca, em resumo, estabelecer uma base comum que considere as diferenças intrínsecas dos cursos de graduação e pós-graduação, bem como a carga-horária dos alunos.

Um marco na utilização do indicador custo-aluno foi a sua inclusão no rol de nove indicadores definidos pela Decisão TCU no 408/2002, de 24 de abril de 2002. Antes de proferir esta decisão, o Plenário do TCU determinou que a proposta fosse submetida às IFES e à SESu/MEC, pois estava “ciente de que essa metodologia envolvia matéria altamente complexa e polêmica” (MACHADO, 2004). Nesse sentido, serão analisadas posteriormente algumas metodologias de apuração do custo corrente por aluno, destacando suas diferenças.

Cabe mencionar que outros pontos são importantes para avaliar uma universidade pública, pois considerar somente o indicador custo-aluno pode causar distorções na avaliação de políticas públicas. XAVIER JR *et al.*, (2019) avaliaram a correlação existente entre custo e indicadores de desempenho para as universidades federais do Brasil no período de 2015 a 2017. Como a maior parte dos indicadores de desempenho tem uma correlação direta com custo-aluno, foi possível constatar que as universidades que apresentam maiores custos, possivelmente também são as que possuem melhores desempenhos.

Para este estudo, XAVIER JR *et al.*, (2019) levou em consideração: a metodologia custo-aluno de Santos (2014), onde são desconsiderados os custos que não integram os serviços prestados; os indicadores recomendados pelo TCU para o Relatório de Gestão e o IGC obtido no site do INEP/MEC. Tal estudo sugere que quanto maior o investimento em educação superior, melhor será o desempenho das instituições e como consequência um serviço de melhor qualidade para a sociedade.

3. METÓDO UTILIZADO NA PESQUISA

A pesquisa trata-se de um estudo de caso, que busca avaliar um fenômeno e compreendê-lo de forma mais abrangente, sem generalizar os resultados obtidos. Yin (2001, p.28) considera o estudo de caso como uma estratégia de pesquisa que possui uma vantagem específica quando: “faz-se uma questão tipo ‘como’ ou ‘por que’ sobre um conjunto contemporâneo de acontecimentos sobre o qual o pesquisador tem pouco controle”.

Pode ainda ser classificada como exploratório, visto que um dos objetivos é o aprofundamento do tema. Segundo Mattar (2001), os métodos utilizados pela pesquisa exploratória são amplos e versáteis. Os métodos empregados compreendem: levantamentos em fontes secundárias, levantamentos de experiências, estudos de casos selecionados e observação informal.

Quanto aos meios de investigação ela será bibliográfica e documental, as pesquisas bibliográficas visam dar o suporte teórico para conceituação da temática e compreensão dos resultados alcançados. Segundo Vergara (2000), a pesquisa

bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos e é importante para o levantamento de informações básicas sobre os aspectos direta e indiretamente ligados à nossa temática.

De posse dos principais modelos de apuração de custo-aluno serão apurados os valores para a Universidade de Brasília, para tanto será utilizado os dados financeiros coletados através do Tesouro Gerencial, ferramenta do Governo Federal, que tem como base os diversos sistemas estruturantes como: SIAFI, SIGEP, SIORG etc. Os dados relativos à quantidade de aluno serão extraídos dos anuários estatísticos e dos relatórios gestão da universidade de Brasília.

4. APURAÇÃO DO CUSTO-ALUNO

Considerando que as IFES executam atividades de ensino, pesquisa e extensão, cabe adotar uma aproximação (proxy) para delimitar as despesas com ensino apenas – dado que o interesse metodológico é calcular o custo-aluno. Dessa forma, as diferentes metodologias que iremos detalhar consideram ou não certas despesas, dependendo de sua correlação com a atividade de ensino. Como exemplo, pode-se citar que a metodologia TCU (2002) não considera despesas com aposentadorias e pensões como custo de ensino, posição diversa da adotada na metodologia MEC (2018).

Será apresentado a seguir diversas metodologias de apuração custo-aluno, em cada modelo deverá ser detalhado a memória de cálculo para o indicador.

4.1. – Metodologia TCU

Em relatório apresentado pelo TCU a discussão é iniciada com a reiteração da complexidade da avaliação das IES, atribuída a heterogeneidade das instituições quanto a forma de financiamento, oferta de cursos, dedicação à pós-graduação e pesquisa e prestação de serviços à comunidade. O amplo espectro das IES no Brasil varia desde uma faculdade privada que oferece um curso de graduação até uma Universidade Federal com oferta de cursos em múltiplas áreas conhecimento, intensa atividade de pós-graduação e pesquisa e manutenção de atividades culturais como museus (TCU, 2000).

O relatório do TCU (2000) explicita outros aspectos importantes concernentes ao indicador custo-aluno, como a forma de apropriação dos custos de capital, a delimitação das despesas que constituem o custo de ensino, pesquisa e extensão e a necessária diferenciação entre os alunos de graduação, extensão e pós-graduação. Quanto à proposição de uma metodologia rasa, que não considere esses relevantes aspectos, o relatório é taxativo em afirmar que se produziria um indicador que simplesmente dividiria as despesas orçamentárias globais da instituição pelo total de alunos, “o que tem pouca relação com o custo de se manter um aluno na universidade” (TCU, 2000).

Posteriormente, devido às dificuldades técnicas para mensurar o custo de capital, abandonou-se a tentativa de captar o custo total por aluno, que contempla o custo de capital por aluno e o custo corrente por aluno, para concentrar os esforços na apuração deste último. Assim, a metodologia TCU considera as despesas correntes da instituição como ponto de partida para a apuração do custo corrente por aluno. Cabe esclarecer, porém, que não se pode considerar como custo todos os gastos agregados nessa categoria econômica da despesa (TCU, 2000).

Quanto ao custo corrente, a metodologia TCU não considera no cálculo as despesas com aposentadorias e reformas, pensões, sentenças judiciais, pessoal cedido e com afastamento no País ou no exterior. Para as IFES que possuem hospital universitário ou maternidade, o TCU determina o cálculo do custo corrente por aluno de duas formas: sem hospital universitário e incluindo o hospital universitário (considerando 35% das despesas como relacionadas ao ensino).

Quanto às despesas de aposentadorias, reformas e pensões, diversos autores (PAUL, WOLYNEC (1990), SCHWARTZMAN (1994), AMARAL (2002), PETER *et al* (2003), MACHADO (2004), SILVA *et al.* (2004), REINERT, REINERT (2005)) corroboram com o entendimento do TCU quanto à exclusão dessas despesas da apuração do custo corrente por aluno. PETER *et al.* (2003) argumentam que essas despesas correspondem a “compromissos puramente previdenciários, não possuindo tradução em termos de produtos e serviços no presente”.

Para determinar a quantidade de alunos, o TCU estabelece o conceito de aluno equivalente, resultante do somatório do aluno equivalente da graduação (AGE), do aluno tempo integral de pós-graduação (APGTI) e de residência (ARTI). Nesse cálculo são considerados diversos fatores dos cursos, como o número de diplomados, a duração padrão, o número de alunos ingressantes e a retenção-padrão. A quantidade total de alunos é o somatório AGE + APTI + ARTI.

4.2. – Metodologia MEC (2018)

O Ministério da Educação elaborou a nota técnica MEC/SE 04/2018, de 22 de fevereiro de 2018, cujo objetivo é “construir uma metodologia de apuração do valor gasto pelo MEC com as universidades federais em uma perspectiva gerencial”. A palavra “gasto” utilizada no início da nota técnica já pode ser considerada como uma distorção à temática de custo, pois como visto anteriormente é sempre válido citar que gasto é o sacrifício geral utilizado na instituição, enquanto os custos são os itens que foram destinados para o atingimento de determinado objetivo, Silva (2007).

Quanto às despesas correntes, a nota técnica argumenta pela inclusão de todas as despesas, com o objetivo de “dar transparência aos gastos do MEC com a rede federal, mas também discutir como diferentes despesas contribuem para o gasto total do Ministério com a rede federal”. Dessa forma, o custo corrente por aluno inclui despesas de aposentadorias, reformas e pensões, sentenças judiciais, pessoal cedido e com afastamento no País ou no exterior e 100% das despesas com hospital universitário e maternidade

A literatura não corrobora a contabilização, por exemplo, de despesas de aposentadoria, reformas e pensões como despesas destinadas ao ensino, em termos de produtos e serviços relacionados ao ensino no presente, sem prejuízo de observância ao princípio da publicidade e sua obrigatória observância quanto aos gastos do MEC com a rede federal. Cabe destacar que despesas de aposentadoria, reformas e pensões nunca foram contabilizadas na apuração do custo corrente por aluno, considerando que elas já eram apartadas desde as primeiras iniciativas de apurar o custo aluno nas IFES (PAUL, WOLYNEC, 1990). O próprio TCU corrobora esse entendimento nas decisões n. 851/2001 e 408/2002. Ademais, reforça-se a não contabilização das despesas de aposentadoria, reformas e pensões a partir do parágrafo 2º, do art. 12, da lei n. 4.320/1964, que estabelece a definição de transferências correntes como as “...dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços...”.

Quanto à quantidade de alunos, a metodologia apresentada pelo MEC não atribui pesos aos alunos considerando as especificidades dos cursos ofertados pela instituição, ou seja, realiza o somatório simples da quantidade de alunos de graduação presencial, graduação EAD, mestrado, mestrado profissional e doutorado.

Registra-se também que a própria nota técnica explicita que não pretende pacificar a questão de forma definitiva, mas a metodologia abordada tem também, como objetivo, discutir como diferentes montantes de recursos são destinados à educação nas universidades públicas do Brasil.

4.3. – Metodologia Amaral (2002)

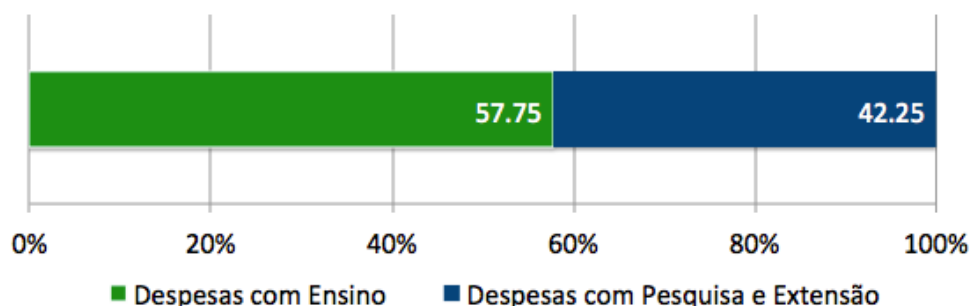
A metodologia apresentada por Amaral (2002) não considera as despesas com aposentadoria, reformas e pensões, sentenças judiciais. Quanto às despesas de hospitais universitários e maternidades, atribui 35% delas ao ensino. Para as demais despesas, a metodologia considera que:

- a. existe relação direta entre as despesas de ensino e o nível de formação dos docentes, ou seja, a instituição cujo quadro docente é formado por 0% de mestres e doutores destina 100% dos gastos ao ensino. Por outro lado, a instituição que possui 100% dos professores com a titulação de mestre e doutor destina 65% dos gastos para ensino, pois os docentes dedicam 35% de seu tempo para outras atividades que não o ensino (pesquisa e extensão);
- b. instituições com mais alunos de mestrado e doutorado em relação ao total de alunos de nível superior gastam mais com pesquisa e extensão. Portanto, a instituição com maior número relativo de alunos de mestrado e doutorado dedica mais 10% de suas despesas à pesquisa e extensão.
- c. instituições com programas de pós-graduação mais bem avaliados têm mais despesas com pesquisa e extensão. Assim, a instituição que possui todos os seus programas com conceito máximo dedica mais 5% das despesas à pesquisa e extensão.

De acordo com essa metodologia, a IFES com maior dedicação à pesquisa e extensão destinará ao menos 50% das despesas ao ensino, e a instituição que não possui nenhum professor com titulação de mestre ou doutor destinará 100% dos recursos para ensino.

Para adaptar a metodologia proposta por Amaral (2002), destaca-se que UnB possui 2.627 docentes, dos quais 2.611 são mestres ou doutores (Relatório de Gestão da UnB, 2018). Assim, segundo o critério estabelecido na metodologia Amaral (2002), (ver item a), caberia destinar ao menos 65,25% das despesas correntes para ensino. Com o objetivo de obter um valor aproximado, sem estabelecer análise mais detalhada a respeito dos critérios estabelecidos no item b e c, assumir-se-á que a UnB dedica mais 7,5% de despesas à pesquisa e extensão (considerando-se a média das universidades públicas federais apresentada no estudo do autor), totalizando 57,75% das despesas correntes para ensino, como ilustrado na Figura 2.

Figura 1 – Distribuição das despesas com ensino, pesquisa e extensão da UnB na metodologia Amaral 2000 adaptada.



Quanto à determinação do total de alunos, Amaral (2004, p. 7) esclarece que “Para que o custo médio do aluno represente todo o universo das IFES, independentemente do nível de ensino, a modelagem estabeleceu fatores de ponderação de custo [...]”. Apesar de o autor estabelecer pesos de forma simples (Tabela 2), a diretriz formulada aponta para a necessidade de estabelecer fatores de ponderação em consonância com a metodologia TCU quanto ao cálculo do aluno-equivalente.

Tabela 1 – Aluno equivalente segundo Amaral (2002)

1 aluno de pós-graduação <i>stricto-sensu</i>	= 2 alunos de graduação
1 aluno de pós-graduação <i>lato-sensu</i>	= 1 aluno de graduação
1 aluno de residência médica	= 2 alunos de graduação
1 aluno do ensino médio técnico	= 0,5 aluno de graduação
1 aluno do ensino médio não técnico	= 0,3 aluno de graduação
1 aluno do ensino fundamental	= 0,1 aluno de graduação

Fonte: Amaral (2004)

Para o cálculo do custo corrente por aluno para a UnB com base na metodologia Amaral (2004) apresentado no Quadro 1, considerou-se o aluno-equivalente da metodologia TCU, dado que os fatores de ponderação apresentados naquela metodologia são aparentemente mais robustos e consideram aspectos específicos de cada curso, como número de diplomados, duração padrão, número de ingressantes, retenção-padrão e peso do grupo do curso.

4.4. – Metodologia FORPLAD (2019)

A nota técnica publicada pelo Grupo de Trabalho de Gestão de Custos do Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e de Administração em 2019 analisa as metodologias de apuração de custo aluno do TCU e do MEC, e propõe uma nova metodologia, a partir do estabelecido no art. 10 da Portaria 475, de 26 de agosto de 1987.

II - Os limites mínimos e máximos de carga horária de aulas, segundo os regimes de trabalho, observadas, a critério do Conselho, a natureza e diversidade de encargos do docente;

§ 1º – Para o Magistério Superior, o limite mínimo a que se refere o inciso II, não poderá ser inferior a 8 (oito) horas semanais, em qualquer regime, nem o máximo poderá ser superior a 60%, no regime de 20 horas, e 50% nos de 40 horas e de dedicação exclusiva.

Diante do disposto e considerando que a força de trabalho é dimensionada pelas suas atividades finalísticas, que por sua vez são refletidas nas atividades meio, de suporte às atividades finalísticas, aplica-se o percentual de 50% do total das despesas obrigatórias a atividades de ensino de graduação. A nota técnica do FORPLAD também pondera que esse percentual foi adotado para fins de normalização do cálculo para o conjunto das IFES, podendo existir diferenças entre universidades. Os demais 50% das despesas obrigatórias seriam destinadas a atividades de ensino em nível de pós-graduação, pesquisa, projetos e programas de extensão e cultura, participação de docentes em atividades de representação e gestão.

Nessa proposta evidencia-se a fragilidade de comparação entre o custo de instituições de ensino superior pública e privadas, com destaque para as diferentes metodologias e a grande variação dos resultados no tocante ao cálculo do custo aluno.

A metodologia apresentada pelo Grupo de Trabalho de Gestão de Custos do Forplad, em consonância o TCU, não considera os custos com aposentadorias, pensões e decisões judiciais. Diferentemente das demais metodologias, na proposta do FORPLAD não são considerados os custos com servidores alocados no hospital universitário, residência médica, recursos do REHUF e emendas parlamentares destinadas aos hospitais

Ressalta-se que foram consideradas dentro de grupo de outras despesas correntes (OCC) o PROAP, o pagamento de bolsa para pós-graduação e despesas destinadas a pesquisa e extensão, não segregadas e relacionadas às atividades de Ensino.

Para o cálculo do custo aluno, foram considerados o total de alunos de graduação, sem pesos ou ponderações.

4.5. – Resumo com as principais diferenças entre as metodologias

A tabela 2 resume as despesas correntes consideradas em cada metodologia, assinalando a despesa considerada nas diferentes metodologias para apuração do custo aluno.

Tabela 2 – Escopo das Despesas Correntes de Ensino para Cálculo do Custo Aluno

ESCOPO METODOLÓGICO POR COMPOSIÇÃO				
DESPESAS LIQUIDADAS	TCU (2002)	AMARAL (2000) Adaptação	MEC (2018)	FORPLAD (2019)
Pessoal Ativo	100%	100%	100%	50%
Outras Despesas Correntes	100%	100%	100%	100%
Hospital Universitário e Maternidade (Para Ensino)	35%	35%	100%	-
Despesa com Afastamento País/Exterior	-	100%	100%	100%
Despesa com Pessoal Cedido	-	100%	100%	100%
Aposentadorias e Reformas	-	-	100%	-
Pensões	-	-	100%	-
Sentenças Judiciais	-	-	100%	-

Fonte: TCU (2002), AMARAL (2002), MEC (2018) e FORPLAD (2019).

5. RESULTADOS

A partir das despesas correntes consideradas em cada metodologia e do número de estudantes com parâmetro para cálculo do custo, apresenta-se o valor mensal do custo aluno para cada metodologia (Tabela 3). Cabe ressaltar a percepção de aspectos arbitrários, mesmo que em alguns casos insipientes, em todas as metodologias propostas e passíveis de percepção no quadro anteriormente apresentado, como a definição de percentual de apropriação dos gastos com hospital universitário. Destaca-se que foram considerados os valores liquidados das despesas correntes no período 2015-2018.

Tabela 3 – Custo aluno mensal da UnB (2015-2018) obtido por diferentes metodologias.

ANO	TCU 2002 (com HUB)	AMARAL 2000 adaptada	MEC 2018	FORPLAD 2019
2015	R\$ 1.684	R\$ 1.246	R\$ 3.662	R\$ 2.057
2016	R\$ 1.364	R\$ 1.189	R\$ 3.467	R\$ 1.916
2017	R\$ 1.313	R\$1.120	R\$ 3.409	R\$ 1.775
2018	R\$ 1.416	R\$1.117	R\$ 3.398	R\$ 1.825

Valores mensais corrigidos para dezembro de 2018 (IPCA-2018).

Como esperado a metodologia do MEC se mostra superior em todos os cenários apurados visto considerar um arcabouço superior aos outros métodos elevando o valor médio geral apurado na matriz do quadriênio e validando R\$ 1.997,38 como valor referencial. Isso significa dizer que apenas um valor apurado ao logo do recorte temporal nas outras metodologias supera essa referência com a ingerência dos valores apurados pelo método do Ministério da Educação.

Outra variação destacável é a disciplina de redução, verificada na curva de evolução com discreta acentuação nos primeiros três anos avaliados e demonstrando um estágio de torpor no último ano, o que sugere uma relação da manutenção da base orçamentária ou mesmo uma variação aumentativa na base de alunos. Em todos os casos percebe-se uma evolução da maturidade de alocação e gestão de recursos indo de encontro ao abordado na primeira finalidade do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. Machado (2010) esclarece que, como objetivo inicial e primordial o SIC tem caráter *EX ANTE*, ou seja, oportuniza a gestão avaliar alternativas, no decorrer do processo de decisão, quanto a alocação dos recursos públicos.

Como constatação importante do estudo percebe-se que existe uma disciplina quanto a representatividade média. Na apuração baseada no modelo do TCU, a representatividade quanto ao valor médio é de 78% no máximo e 69% no mínimo apurado, uma variação relativamente alta. Já na metodologia delimitada pelo Amaral, a variação sobre a média geral se estabelece entre 58% e 60%, constatando uma boa disciplina com variação irrisória. O mesmo acontece com o método da FORPLAD que varia de uma mínima de 93% da média geral a uma máxima de 97%.

Essa característica de constância metodológica demonstrada está alicerçada a exigência legal vinculada a obrigação contábil já que todos os métodos se mostram atrelados ao valor apurado do gasto pela segunda etapa da despesa pública que é sua liquidação. O segundo estágio da despesa orçamentária. A liquidação da despesa é,

normalmente, processada pelas Unidades Executoras ao receberem o objeto do empenho sendo ele o material, serviço, bem ou obra. Conforme previsto no art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem como objetivos: apurar a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

As propostas metodológicas possuem características de rastreabilidade e comparabilidade e a condição de compará-las está alinhada à padronização das ações orçamentárias. O Manual Técnico do Orçamento – MTO (2021), define que ação orçamentária é padronizada segundo a organização institucional da União e sua implementação é realizada no órgão sendo necessária para facilitar a atuação e acompanhamento em cumprimento do planejamento refletido na respectiva LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias. Cabe ressaltar que segundo Machado (2004), a literatura consolida a dificuldade do caminho trilhado por aqueles que se aventuram a construir sistemas de medição e desempenho.

Os estudos referentes à apuração de custos nas universidades deverão buscar constantemente ferramentas que sejam de fácil operacionalização e compreensão, “que produza informações confiáveis e comparáveis ao longo do tempo”, segundo (PETER *et al.*, 2003a, p3).

Por isso, outra característica importante de se validar nos resultados do comparativo é a delimitação de despesa quanto ao escopo restringindo ao regime de competência sua apuração. Machado (2010) corrobora com essa tendência quanto estabelece que a geração de informações de custo, baseada na despesa, detêm como pressuposto a adoção de tal regime já que considera que os atributos essenciais devem ser a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade, a granularidade e a confiabilidade.

Por tanto, para equivalência dos métodos é necessário o ajuste conceitual do gasto, anteriormente referenciado nesse artigo, equiparando ao valor Liquidado para torna a despesa orçamentária como ponto de partida para apuração dos custos por qualquer um dos métodos. Como validado na comparação, o objetivo da metodologia escolhida deve se estreitar a perspectiva de conhecer e estimular a melhoria do desempenho já que os sistemas de custeio devem considerar a premissa gerencial do objeto de custo.

Fator último de relevância singular elevando o valor apurado na metodologia do MEC é o entendimento de que gastos com Sentenças Judiciais compõem o acabou de apuração do indicador. Esse é um fator determinante para elevação dos valores apurados e vai de encontro ao que diz a lei 11.941/2009 que adiciona parcelas legais relativas às contribuições sociais ao valor total em liquidação de Sentenças Judiciais.

6. LIMITAÇÕES DE COMPARABILIDADE

A comparabilidade dos métodos é cerne da conclusão desse estudo e validada pela fonte de captação dos dados. As semelhanças dos métodos se iniciam com a definição da origem da informação ser vinculada execução orçamentária, já que contam nos seus respectivos arcabouços com a terminologia de “despesas liquidadas”. Isso significa dizer que, segundo o art. 63 da Lei nº 4.320/1964 que define a liquidação da despesa como a verificação do direito adquirido pelo credo do recurso, que a característica em comum nos métodos que é o regime de competência de apuração da despesa.

Por terem a característica orçamentária, os dados para apuração do modelo em teste foram extraídos do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC – que é um banco de dados que se utiliza da extração dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações para subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público.

Já o denominador de produção pode ser extraído pelo repositório do relatório de gestão disponível ao público em formato de relato integrado e administrado nos cálculos com a mesma unidade de medida.

Dessa forma foi possível cancelar as conclusões dos métodos como por exemplo o resultado de maior valor vinculado a metodologia do MEC que considera de forma exclusiva e arbitrária as rubricas de “Aposentadorias e Reformas”, “Pensões” e “Sentenças Judiciais” o que eleva a métrica do método e vai de encontro a característica do registro dos métodos legalmente aceitos e abordados no referencial conceitual.

Outro ponto de inferência desassociada e vinculada apenas aos métodos do MEC (2018), FORPLAD (2019) e AMARAL (2000) com adaptações é a representatividade das rubricas de Despesa com Afastamento País/Exterior e Despesa com Pessoal Cedido. Ponto destoante já que até mesmo a rígida Lei Complementar n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal – flexibiliza sua utilização determinando que as despesas de pessoal decorrentes de direito reconhecido pela via administrativa, cujo fato gerador seja anterior ao período de apuração da despesa total de pessoal, estabelecendo em seu § 2.º do art. 18 que a “despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência”.

7. CONCLUSÃO

Fica evidenciado que as características das metodologias abordadas possuem diferentes motivações tanto quanto das suas elaborações quanto para sua aplicação e apuração, sendo que mesmo lastreadas pelos princípios da gestão de custos, doutrinam percepções que buscam fugir das particularidades das IFES e sim oportunizar um padrão comparativo utilizando exclusivamente o mesmo método.

Diante do exposto, pode-se concluir que existem dois pontos referenciais na conclusão comparativa temática desse estudo.

- I. Os conceitos de todos os métodos são lastreados tanto pelo aspecto de referencial de legalidade, com termos e validações percebidas em legislação específica e de fácil entendimento, quanto no aspecto literário com ampla condição de referencial conceitual e profundidade;
- II. O escopo de naturezas e rubricas é o principal fator de distanciamento dos resultados apurados o que evidenciar a inexistência de uma metodologia padrão apropriada, inferindo-se que as motivações dos métodos são distintas e não convergem para iniciativa de gestão de custos observando particularidades das IFES.

As metodologias apresentadas têm como base as despesas correntes no cálculo do custo aluno, como as IFES desenvolvem uma série de atividades, nas despesas há recursos que não foram destinados ao ensino e sim utilizados na pesquisa e extensão, em graus diferentes em cada universidade. Com isso, o montante de recursos executados que acaba compondo o custo aluno, refere-se ao gasto total da universidade e não ao custo de ensino (MAGALHÃES *et al.*, 2006a).

Em resumo, qualquer que seja a metodologia para apuração custo-aluno é necessário que haja um banco de dados bastante robusto e conhecimento aprofundado da instituição em decorrência das particularidades, ainda que todos tenham a mesma finalidade, ou seja, ensino, pesquisa e extensão, dado que cada IFES tem um maior ou menor destaque entre as finalidades (MAGALHÃES *et al.*, 2006b).

Fato crítico nessa análise é que, em todas as metodologias se exigirá conhecimento aprofundado na temática de gestão de custos e um estudo prévio para validar qual dos métodos terá maior aderência de gestão e a tomada de decisão alinhada ao resultado obtido quando da sua aplicação, decidindo previamente o público-alvo da informação.

8. REFERÊNCIAS

- SANTOS, M. A. d. **Contabilidade de custos** - Salvador: UFBA. 2018.
- Programação Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – Ges Pública - **Instrumento para Avaliação da Gestão Pública Ciclo 2010**; Brasília; MP, SIGES, 2009.
- ALVES, S. O.; RODRIGUES SOBRINHO, W. B. Análise De Custos Em Uma Instituição De Ensino Superior: Um Estudo Aplicado No Instituto Federal Do Tocantins. **ABCustos**, v. 15, n. 2, p. 28–53, 2020.
- 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**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.
- O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).
- MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 2002. 221 p. **Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade)** – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- DANTAS, J. M. M. **SISTEMA DE CUSTOS PARA ORGANIZAÇÕES DE SERVIÇOS COMPLEXOS: O CASO DO SETOR PÚBLICO**. VII Congresso CONSAD de Gestão Pública. **Anais...**2014.
- CARDOSO, R. L.; DE AQUINO, A. C. B.; DA SILVA BITTI, E. J. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1565–1586, 2011.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. [s.l: s.n.].
- REZENDE, F.; CUNHA, A.; CARDOSO, R. L. Custos no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 789–790, 2010.
- MÁRIO, P. D. C. *et al.* A Utilização de Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Entidades do Terceiro Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, p. 64–79, 2013.
- FARIA, A. M. B. DE. Sistema de custos como ferramenta de gestão para o setor público. **Congresso Consad de Gestão Pública**, 3, 2010.
- AMARAL, Nelson Cardoso. Evolução do custo do aluno das IFES: Eficiência? **Avaliação, Campinas**, v. 9, nº 2, p. 115-125, 2004;
- MACHADO, Sérgio Braga. Utilização de indicadores de desempenho na avaliação de gestão realizada pelo TCU. **Monografia para Especialista em Controle Externo**. Brasília, 2004.
- MAGALHÃES, E. A. DE M. et al. Uma análise das metodologias de cálculo do custo por aluno das instituições federais de ensino superior. **XIII Congresso Brasileiro de Custos**. **Anais...**2006a.
- MAGALHÃES, E. A. DE et al. Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Uma Análise das Metodologias de Apuração do Custo por Aluno. **Encontro de Administração Pública e Governança**. **Anais...**2006b.

PAUL, Jean-Jacques; WOLYNEC, Elisa. O custo do ensino superior nas instituições federais. **Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior Universidade de São Paulo**, 1990.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (Org.). Custos no setor público. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SCHWARTZMAN, Jacques. Um sistema de indicadores para as universidades brasileiras. **NUPES**, 1994.

SOARES, Thiago; CERICATO, Domingos. Custo por aluno: Algo Fácil de Comparação? **V Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria en América del Sur. Mar Del Plata**, 2005.

_____. Decisão TCU n. 408/2002, de 24 de abril de 2002. Brasília, 2002.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JUNIOR, A. E. X. et al. Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil. **XXVI Congresso Brasileiro de Custos. Anais...2019**.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.



FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO
PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM COMPLIANCE E GOVERNANÇA

Nome do Aluno:	Alan Bezerra Macedo – 20190061952
Nome do Aluno:	Marcelo Angelim Britto – 20190062177
Título do Artigo:	GOVERNANÇA PÚBLICA: Metodologias de Apuração do Custo-Aluno e os Resultados para a Universidade de Brasília.
Avaliador:	Prof. Dr. Alexandre Maduro-Abreu
Data:	

Introdução	
Critério de Avaliação	Observações/Comentários
Tema e objeto de estudo: originalidade e delimitação.	
Objetivo(s) da pesquisa: clareza e viabilidade.	
Justificativa: relevância e contribuição do estudo.	
Metodologia: adequação do tipo e das técnicas de pesquisa ao(s) objetivo(s). Pertinência da unidade de estudo/amostra e/ou do instrumento de pesquisa.	
Referencial Teórico	
Critério de Avaliação	Observações/Comentários
Qualidade e pertinência dos conteúdos desenvolvidos e da bibliografia consultada.	
Consistência na articulação dos conceitos e no encadeamento entre os autores.	
Análise	
Critério de Avaliação	Observações/Comentários
Relevância e fidelidade do material empírico explorado nas análises.	
Aplicação dos conceitos teóricos na análise do objeto de estudo.	
Consistência e profundidade das análises.	
Considerações Finais	
Critério de Avaliação	Observações/Comentários
Compatibilidade dos conteúdos da Introdução e da Conclusão.	
Objetivos da pesquisa foram alcançados plenamente.	
Evidências e fundamentação para sustentar as afirmações/os resultados.	
Forma e texto	
Critério de Avaliação	Observações/Comentários
Indicação sistemática das fontes de pesquisa consultadas.	
Correção das citações (normas ABNT).	
Clareza e correção da redação.	