

ALOCAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS NA EDUCAÇÃO SUPERIOR: CUSTO POR ALUNO DA FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ

<https://doi.org/10.5902/2318133894267>

Maria Suely Freitas de Oliveira Silva¹

Joelma Leite Castelo²

Hyane Correia Forte³

Clayton Robson Moreira da Silva⁴

Resumo

Por meio desse estudo foi analisada a alocação dos recursos públicos na educação superior, verificando os custos por aluno da Fundação Universidade Estadual do Ceará. Para tanto, utilizou-se o método de Custeio Baseado em Atividades. Trata-se de um estudo de corte transversal com dados referentes ao ano de 2023. Os resultados apontam um custo anual por aluno de R\$ 10.989,46, com predominância dos gastos em salários, especialmente docentes. Áreas como tecnologia da informação e gestão administrativa receberam menor alocação. A redução do custo por aluno entre 2018 e 2023 sinaliza mudanças no financiamento que precisam ser avaliadas quanto à sua eficácia. Destaca-se a importância do controle de custos para a transparência, eficiência e melhor gestão dos recursos públicos na educação superior.

Palavras-chave: ensino superior; custeio ABC; setor público.

ALLOCATION OF PUBLIC RESOURCES IN HIGHER EDUCATION: COST PER STUDENT AT THE CEARÁ STATE UNIVERSITY FOUNDATION

Abstract

This study analyzes the allocation of public resources in higher education by examining the cost per student at the Ceará State University Foundation. The Activity-Based Costing method was employed. It is a cross-sectional study using data from the year 2023. Results show an annual cost per student of R\$ 10,989.46, with the majority of expenditures allocated to salaries, especially for faculty members. Areas such as information technology and administrative management received

¹ Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: suely.freitas@aluno.uece.br. Orcid: <https://orcid.org/0009-0007-5028-6704>.

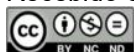
² Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: joelma.castelo@uece.br. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3457-6185>.

³ Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, Ceará, Brasil. E-mail: hyane.correia@gmail.com. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9559-5267>.

⁴ Instituto Federal do Piauí, Pedro II, Piauí, Brasil. E-mail: claytonrmsilva@gmail.com. Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0717-2713>.

Crerios de autoria: os autores, coletivamente, realizaram a concepção, criação e consolidação do artigo.

Recebido em 30 de outubro de 2025. Aceito em 19 de dezembro de 2025.



Regae: Rev. Gest. Aval. Educ.	Santa Maria	v. 15	n. 24	e94267	2026
-------------------------------	-------------	-------	-------	--------	------

lower allocations. The reduction in cost per student from 2018 to 2023 indicates changes in funding that need to be assessed for their effectiveness. The study highlights the importance of cost control for transparency, efficiency, and improved management of public resources in higher education. Key-words: higher education; ABC costing; public sector.

Introdução

A expansão e a qualificação do ensino superior no Brasil são vistas como elementos fundamentais para o desenvolvimento econômico e social sustentável. Contudo, o sistema educacional brasileiro reflete os contrastes históricos e sociais do país, o que se traduz em uma realidade complexa e heterogênea no ensino superior (Neves; Martins, 2016).

Nos últimos anos, o Brasil tem vivenciado uma transformação quantitativa significativa no acesso ao ensino superior, com sua expansão sendo predominantemente impulsionada pela iniciativa privada, que tem desempenhado um papel crucial ao atender à crescente demanda por educação superior de massa. No entanto, a coexistência desigual entre os setores público e privado revela as dificuldades intrínsecas a um sistema que ainda carece de uma estrutura de financiamento público robusta e capaz de promover a inclusão social de maneira consistente e abrangente. As instituições de ensino superior públicas, mantidas pelos entes federais ou estaduais, dependem dos recursos financeiros arrecadados por meio de tributos, impostos e taxas da população (Amaral, 2003; Jaeger; Imasato, 2024), enquanto o setor privado se sustenta por meio do pagamento de mensalidades.

As entidades públicas operam em ambientes tão complexos e dinâmicos quanto as organizações privadas, o que remete à necessidade de informações para tomada de decisão e agilidade nos processos (Moreno et al., 2016). Além disso, essas organizações lidam com a limitação de recursos financeiros e a necessidade de transparência dos atos de gestão (Mauss; Souza, 2008). Dessa forma, entende-se que as informações gerenciais, nas IES públicas, devem permitir a comparação de desempenho entre exercícios financeiros, favorecer a prestação de contas e a comprovação de resultados (Monteiro; Pereira; Souza, 2015).

No contexto das ações voltadas à gestão dos recursos financeiros provenientes da sociedade, a administração pública tem sido estruturada com o objetivo de atender às crescentes demandas dos cidadãos (Silva; Crisóstomo, 2019), que exigem maior transparência e qualidade nos gastos públicos. O intuito é garantir que os investimentos realizados sejam efetivamente revertidos em serviços e bens públicos de boa qualidade e com elevado desempenho. Contudo, para que tais requisitos sejam cumpridos, é fundamental que o setor público implante e utilize sistemas de informações precisos, com foco na apuração dos custos dos serviços prestados (Rogošić, 2021; Silva, 2007). Nesse sentido, as instituições federais de ensino superior brasileiras estão inseridas no Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC –, o qual adota o método de custeio direto, que se concentra apenas nos custos diretos, tanto variáveis, quanto fixos.

Outro avanço significativo foi a promulgação da lei complementar n. 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF –, que estabeleceu a implantação de um sistema de custos para o acompanhamento e a avaliação da gestão pública (Brasil,

2000; Tesouro Nacional, 2025). A importância de um controle eficaz sobre os custos no setor público é indiscutível, especialmente no que se refere ao custo da educação. Embora a educação não tenha como objetivo o lucro financeiro, esse controle se configura como uma ferramenta essencial de prestação de contas à sociedade, permitindo demonstrar os valores empregados na formação dos estudantes por meio da oferta de uma educação de qualidade, além de promover maior transparência e efetividade na gestão pública.

A relevância da temática relacionada ao custo educacional tem sido demonstrada por meio de diversas pesquisas realizadas, tanto em IES federais, quanto estaduais. Destaca-se as pesquisas de Martins, Gasparetto e Lavarda (2022), que propuseram um modelo para a apuração de custos em uma instituição federal de ensino, e de Cordeiro e Alves (2016), que apresentaram uma proposta de modelo de análise de custo para cursos de graduação na área de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal de Goiás. No contexto das universidades estaduais, têm-se as pesquisas de Almeida, Aquino e Silva (2019), que analisou o custo anual por aluno na Universidade Estadual Vale do Acaraú no ano de 2017, e de Lopes (2019), que investigou o custo por aluno na Universidade Estadual do Ceará no período de 2017 a 2018.

O nosso estudo teve como objetivo analisar a alocação dos recursos públicos na educação superior, verificando os custos por aluno da Fundação Universidade Estadual do Ceará – Funece. Para tanto, realizou-se um estudo de corte transversal com dados referentes ao ano de 2023. Dessa forma, adotou-se a metodologia de análise proposta por Cordeiro e Alves (2016), adaptada à realidade da instituição em estudo. Ademais, foram utilizados dados da pesquisa de Lopes (2019) para possibilitar uma comparação da evolução dos custos ao longo dos anos.

A escolha da Funece decorreu da relevância da instituição nos contextos global e nacional, figurando entre as melhores universidades do país. De acordo com a *Times Higher Education World University Rankings* (2025), a Funece ocupa a primeira posição entre as universidades estaduais do Norte e Nordeste do Brasil, com destaque para o indicador Ensino. Além disso, a pesquisa contribui para a literatura ao apresentar evidências adicionais sobre os custos educacionais em uma IES pública, uma vez que a mensuração de custos em instituições de ensino ainda representa um desafio significativo. Nesse sentido, esse estudo visa agregar conhecimento às discussões já existentes sobre a alocação de recursos educacionais no ensino superior público, bem como fortalecer a transparência na gestão pública.

Contabilidade aplicada ao setor público e a contabilidade de custos

No Brasil, a busca pelo exercício da cidadania manifesta-se na atuação consciente dos indivíduos na defesa de seus direitos. Ser cidadão implica em usufruir plenamente das disposições constitucionais, o que se alinha ao papel da educação na formação de cidadãos aptos a participar, organizar e intervir na sociedade (Cordeiro; Alves, 2016).

Nesse contexto, observa-se uma crescente conscientização da população brasileira acerca da cidadania, refletida na exigência por melhor aplicação dos recursos públicos. A busca por qualidade e eficiência no setor público tem incentivado a sociedade a se informar mais sobre a gestão estatal, cobrando maior transparência e melhor desempenho dos serviços prestados.

Ao longo dos anos, a contabilidade pública tem passado por um constante processo de evolução, impulsionado pela convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais. Esse processo promoveu uma mudança no foco da contabilidade praticada no setor público, que deixou de ser essencialmente orçamentário para assumir uma abordagem mais patrimonial (Silva, 2011). A convergência contábil no setor público é mais complexa do que no setor privado, devido à necessidade de cumprimento de diversas leis fiscais e orçamentárias (Cabello; Bilancieri; Azevedo, 2019).

De acordo com o *Manual de contabilidade aplicada ao setor público* (MCASP, 2023), a contabilidade pública tem como principal finalidade atender às necessidades dos usuários das informações contábeis, assegurando transparência e evidência dos fatos contábeis relacionados ao patrimônio público. Kohama (2010) reforça que essa vertente contábil visa organizar e controlar de forma eficiente todas as movimentações financeiras realizadas pelo setor público, permitindo uma administração mais eficaz dos recursos patrimoniais.

O primeiro marco normativo que impactou diretamente a contabilidade pública foi a lei n. 4.320/1964, que consolidou informações financeiras e estabeleceu diretrizes para o tratamento das movimentações orçamentárias, detalhando receitas e despesas do período (MCASP, 2023).

Com o objetivo de fornecer informações acessíveis e fidedignas sobre a natureza econômica, orçamentária e financeira do patrimônio público, a contabilidade pública tem buscado maior organização e equilíbrio das contas governamentais. O aprimoramento do controle dos gastos públicos e o aumento da participação social, por meio da transparência, tornaram-se prioridades. Para cumprir com um maior desempenho das políticas públicas seriam necessárias maiores informações gerenciais (Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães, 2010). Assim, surgiu a ideia de um sistema de informações de custos que fosse capaz de possibilitar a comparação, organização e estimativa das atividades e serviços prestados pelo Estado.

Iniciativas foram implementadas ao longo dos anos para estabelecer um sistema integrado de informações públicas de modo a aprimorar critérios existentes e torná-los capazes para trabalhar com os controles públicos. Contudo, somente em 25 de novembro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a resolução n. 1.366, que aprovou a NBC T 16.11. Essa norma disciplina o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (CFC, 2012), definindo seu conceito, objetivos e regras básicas para a mensuração dos custos no setor público. Além disso, estabeleceu que o Sistema de Informação de Custos do Setor Público – SICSP – deveria registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços disponibilizados à sociedade pelos entes públicos.

Atualmente, a contabilidade aplicada ao setor público desempenha um papel essencial na unificação das movimentações financeiras, na classificação dos dados e, principalmente, na disponibilização de informações claras e confiáveis à população. A evolução da contabilidade de custos no setor público será um fator determinante para essa pesquisa, pois, por meio dos valores divulgados no Portal da Transparência, será possível analisar as movimentações ocorridas na Funece no ano de 2023.

Por fim, Colussi e Souza (2018) ressaltam a importância da identificação dos custos nas atividades desempenhadas pelo setor público. Segundo os autores, os custos correspondem às despesas efetivamente liquidadas, sendo consideradas como valor final,

visto que as atividades governamentais não geram acumulação de produtos. Ademais, seguindo essa lógica, as despesas empenhadas, mas não liquidadas no período, não compõem os custos registrados.

Métodos de custeio aplicado ao setor público

É reconhecido que a definição dos objetos de custo – bens ou serviços –, constitui uma das etapas iniciais para a implantação de um sistema de custeio (Pavlik, 2015). No setor público, além dessa definição, faz-se necessário considerar a diversidade de políticas públicas concebidas e executadas por determinado governo, uma vez que tais políticas influenciam a operacionalização dos serviços públicos (Sampaio; Laniado, 2009) e, consequentemente, a configuração dos objetos de custo dentro desse contexto.

Os custos são definidos como os recursos empregados, sejam bens ou serviços, na produção de outros bens ou serviços (Mauss; Souza, 2008). Dentre as principais categorias de custos, destacam-se: custos diretos e indiretos e custos fixos e variáveis. No entanto, é importante ressaltar que, na contabilidade pública, todos os dispêndios necessários ao funcionamento dos serviços são considerados despesas públicas (MCASP, 2023). Assim, no contexto das IES pública, a classificação da despesa pode ser realizada de modo a distinguir os gastos destinados às atividades-fim, que podem ser considerados custos, daqueles voltados às atividades-meio, enquadrados como despesas.

Existem diversos métodos de custeio aplicáveis a diferentes tipos de organizações, independentemente de sua finalidade lucrativa (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012). Cabe a cada instituição selecionar o método que melhor se adapte às suas necessidades informacionais, a fim de proporcionar uma análise mais precisa para subsidiar o processo decisório. No setor público, a escolha do método de custeio apresenta desafios adicionais, visto que há defensores de distintas metodologias, todas potencialmente aplicáveis à apuração de custos nessa esfera (Machado; Holanda, 2010). Entre os principais métodos de custeio, destacam-se o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades – ABC – e o método das seções homogêneas, sendo os três primeiros os mais amplamente utilizados (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012).

O custeio variável, também denominado de custeio direto, consiste na apropriação dos custos e despesas variáveis aos objetos de custeio, excluindo os custos fixos dessa categorização, os quais passam a ser tratados como despesas fixas (Vartanian, 2000). Uma das principais características desse método é a objetividade proporcionada por esse tratamento contábil. No contexto do setor público, Machado e Holanda (2010) apontam três argumentos favoráveis à adoção desse método: a ausência de rateios facilita a análise dos custos incorridos, permitindo uma avaliação mais precisa do desempenho dos gestores e das políticas implementadas; o método está alinhado ao planejamento e orçamento governamental; seu custo-benefício é vantajoso, uma vez que sua implantação é simples e de fácil compreensão, o que acelera o processo de adaptação.

Outro método amplamente adotado é o custeio por absorção, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos finais, sejam eles diretos ou indiretos (Megliorini, 2001). Essa abordagem é defendida por diversos estudiosos devido à sua capacidade de fornecer um tratamento abrangente aos recursos empregados e à sua metodologia de apropriação de custos.

Adicionalmente, o custeio baseado em atividades – ABC – se destaca como uma abordagem relevante, sobretudo em ambientes organizacionais complexos. Segundo Leone (2009), esse sistema visa mitigar as distorções geradas pelos métodos tradicionais de custeio, atribuindo os custos de maneira mais precisa às atividades desempenhadas dentro da organização.

Nesse estudo, optou-se pela adoção do ABC como metodologia de mensuração do custo por aluno da Funece. Essa escolha fundamenta-se na necessidade de reduzir distorções decorrentes de rateios arbitrários de custos indiretos, proporcionando uma visão mais precisa desses gastos a partir da análise das atividades institucionais e de suas relações com os serviços prestados (Martins, 2025).

Argumenta-se que o ABC é o método mais adequado para a apuração de custos em IFES, devido a características peculiares dessas instituições, tais como: grande diversidade de produtos e serviços e elevada estrutura de custos fixos (Peter et al., 2003). Dessa forma, a implementação do custeio ABC permitirá a identificação detalhada das atividades desempenhadas pela Funece e a correta alocação dos respectivos custos, viabilizando uma avaliação mais precisa da estrutura de gastos da instituição.

Procedimentos metodológicos

Trata-se de um estudo de natureza descritiva, com abordagem quantitativa, por meio de análise documental (Richardson, 2015; Sá-Silva; Almeida; Guindani, 2018). O estudo foi conduzido junto à Funece, entidade mantenedora da Universidade Estadual do Ceará – Uece –, cuja criação foi autorizada pela lei n. 9.743, de 18 de outubro de 1973, embora sua instalação tenha ocorrido apenas em 1977. A instituição atende diversos municípios do estado do Ceará, ofertando um total de setenta cursos de graduação, nas modalidades presencial e a distância.

Considerando sua ampla estrutura e atuação, a Funece demanda um volume significativo de recursos financeiros para garantir a continuidade e qualidade da oferta de seus serviços, de modo a atender eficientemente às necessidades da sociedade. Nesse sentido, a coleta de dados para esta pesquisa foi realizada por meio do portal da transparência do Estado do Ceará, bem como a partir de informações quantitativas extraídas do portal institucional da Uece, com base em seus indicadores e relatórios internos referentes ao ano de 2023. Ressalta-se que, naquele ano, a universidade contava com um total de 17.812 alunos matriculados, número que serviu de referência para o cálculo do custo por aluno.

A análise dos gastos foi conduzida por meio da adaptação e aplicação do modelo proposto por Cordeiro e Alves (2016), que se configura como uma ferramenta de controle capaz de mensurar o custo por aluno, seja por centro ou por curso, utilizando o método de Custeio Baseado em Atividade. Além disso, a IES possui ampla diversidade de serviços e uma estrutura de custos fixos elevada, sendo, portanto, viável a adoção de um modelo capaz de reduzir distorções decorrentes de rateios arbitrários de custos indiretos, possibilitando desta forma, uma avaliação mais precisa da alocação dos recursos financeiros na instituição, bem como a promoção de maior transparência e eficiência na gestão dos custos educacionais.

Todavia, ao se analisar a realidade da Funece, observou-se, na etapa de coleta de dados, que os empenhos eram registrados apenas em sua totalidade, sem um controle individualizado por campus, centro ou outras subdivisões, o que exigiu adaptações metodológicas. Diante dessa limitação, optou-se pelo cálculo do custo por aluno de forma agregada para toda a instituição, considerando os empenhos globais da universidade.

Para a proposição do modelo de mensuração de custos, levou-se em consideração a estrutura contábil vigente na universidade, fundamentada no plano de contas, instrumento contábil utilizado pelos entes públicos para organizar e uniformizar os lançamentos e registros contábeis.

No quadro 1, apresenta-se o plano de contas utilizado para a mensuração dos custos da universidade, no qual são evidenciados os seguintes elementos, organizados por centros de custos: contas; descrição; fonte de dados.

Quadro 1 –

Plano de Contas proposto para a Fundação Universidade Estadual do Ceará.

Contas	Descrição	Fonte dos dados
1. Salários		
Docentes efetivos ativos	Valor pago para docentes efetivos ativos	Relatório de pagamento dos servidores gerado pelo Portal transparência, onde as informações têm como fonte de dados a Secretaria de Planejamento e Gestão (Seplag) e Portal Uece
Docentes temporários	Valor pago para docentes temporários para atender à expansão da instituição.	
Docentes substitutos	Valor pago para docentes substitutos com contrato temporário.	
Servidores em função administrativa ou manutenção	Valor total de salários pagos a servidores em função administrativa ou manutenção	
2. Gestão e manutenção do administrativo geral		
Contribuição atronal – Funece	Valor pago em contribuição patronal dos servidores.	Portal transparência, onde as informações têm como fonte de dados a Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior (Secitece) e Portal Uece.
Locação de mão-de-obra	Valor pago em mão-de-obra para manter o bom funcionamento da administração.	
Material de consumo	Valor referente ao material consumido durante o dia pelos servidores.	
Auxílio alimentação	Valor ofertado em forma de bonificação aos servidores.	
Diárias civil	Valor pago em virtude das diárias ofertadas a instituição.	
Despesas com locomoção	Valor pago para que o servidor tenha uma melhor locomoção.	
Despesas de exercícios anteriores	Valor pago referente a exercícios anteriores.	
Outros benefícios assistenciais	Valor ofertado em forma de bonificação aos servidores.	
Indenizações	Valor referente as indenizações pagas.	
Obrigações Tributárias e contributivas	Obrigações pagas pela instituição.	
Obras e instalações – Funece	Valor pago para reparos e instalações da instituição.	
Outros serviços de terceiros - pessoas jurídicas	Valor pago a terceiros, pessoas jurídicas em troca de serviços.	
Outros serviços de terceiros - pessoas físicas	Valor pago a pessoas físicas em troca de serviços.	

Sentenças/Débitos judiciais – Funece	Valor pago em processos judiciais.	
3. Investimento em ações e desenvolvimento do ensino superior		
Ações finalísticas – Uece	Valor pago em ações finalísticas.	Portal transparência, onde as informações têm como fonte de dados a Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior (Secitece) e Portal Uece.
Programas de apoio estudantil – Uece	Valor referente a programas que permitem um maior envolvimento dos estudantes.	
Despesas de pessoal e encargos sociais (folha normal e complementar) - Funece.	Valor referente ao pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais.	
Ampliação e modernização da infraestrutura para ensino e pesquisa	Valor cujo objetivo é gerar maior qualidade as infraestruturas de ensino e pesquisa.	
Desenvolvimento com educação profissional	Valor para o crescimento da educação profissional.	
Aquisição e Implantação de serviços de tecnologia da informação - Funece	Valor pago com o objetivo de dar maior qualidade aos serviços de tecnologia da informação.	
Manutenção dos serviços administrativos - SPS	Valor referente o bom funcionamento do setor administrativo da instituição.	
4. Gestão e manutenção na área da tecnologia da informação		
Manutenção e funcionamento da tecnologia da informação – Funece	Valor referente ao bom funcionamento da TI.	Portal transparência, onde as informações têm como fonte de dados a Secretaria da Ciência, Tecnologia e Educação Superior (Secitece) e Portal Uece.

Fonte: autores (2025).

A estrutura apresentada no quadro 1 permitiu a sistematização e o agrupamento dos dados de forma a possibilitar a mensuração dos custos da universidade com base em critérios de alocação por centros de custos. Essa categorização foi fundamental para assegurar a consistência na análise dos dados coletados, garantindo maior transparência e rigor metodológico na identificação e classificação das despesas institucionais, com vistas à construção de indicadores gerenciais aplicáveis à gestão universitária.

Resultados e discussões

Para a aplicação do modelo, os custos foram alocados em diferentes centros. No quadro 1, o primeiro centro de custos refere-se às despesas com a folha de pagamento dos servidores ativos da Uece, abrangendo, tanto os docentes em pleno exercício de suas funções, quanto os servidores administrativos e os responsáveis pela manutenção da instituição: salários. O segundo centro de custo engloba as despesas relativas à contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, aquisição de materiais de consumo, obrigações tributárias e contributivas, além de demais valores destinados à manutenção e ao funcionamento administrativo da instituição: gestão e manutenção do administrativo geral.

No terceiro centro de custos, foram alocados os investimentos realizados para o desenvolvimento da educação superior, incluindo auxílios financeiros concedidos a estudantes, expansão e modernização das estruturas dos campi, além de investimentos em pesquisas: investimento em ações e desenvolvimento do ensino superior. Por fim, o

quarto centro de custos compreende os gastos voltados à tecnologia, abrangendo processos de manutenção e aquisição de novas soluções tecnológicas: gestão e manutenção na área da tecnologia da informação.

Ressalte-se que os pagamentos referentes a funcionários e professores inativos, bem como a pensionistas, foram excluídos do cálculo do custo, conforme dispõe o artigo 13 da lei n. 4.320/1964, que estabelece a classificação das despesas de custeio e considera esses elementos como transferências correntes. O artigo 12, § 1º, dessa mesma legislação, define que “classificam-se como despesas de custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis” (Brasil, 1964).

Na tabela 1, apresenta-se o cálculo dos custos da Funece, considerando o exercício social de 2023. Os valores utilizados na análise referem-se exclusivamente às despesas efetivamente pagas e divulgadas no portal da transparência do Estado do Ceará. Na segregação dos valores por atividade, foram analisadas aquelas de maior relevância para o funcionamento da instituição, aplicando-se, em seguida, o direcionador Número de alunos matriculados. Esse processo permitiu a obtenção do custo por aluno ao longo do período analisado.

Tabela 1 –
Cálculo do custo por aluno Funece em 2023.

Contas	Valores liquidados	Direcionador	Custo/Aluno/Ano
1. Salários			
Docentes efetivos ativos	R\$ 102.907.220,71	Valor total de salários liquidados a docentes em exercício de sala de aula/número de alunos da instituição de ensino.	R\$ 5.777,41
Docentes temporários	R\$ 7.875.731,85	Valor total de salários liquidados a docentes com contrato temporário em exercício de sala de aula/número de alunos da instituição de ensino.	R\$ 442,16
Docentes substitutos	R\$ 3.875.071,72	Valor total de salários liquidados a docentes substitutos em exercício de sala de aula/Número de alunos da instituição de ensino.	R\$ 217,55
Servidores em função administrativa ou manutenção	R\$ 6.024.730,32	Valor total de salários liquidados a servidores em função administrativa ou manutenção/Número de alunos da instituição de ensino.	R\$ 338,24
2. Gestão e manutenção do administrativo geral			
Material de consumo	R\$ 340.933,27	Valor liquidado em material de consumo da administração/Número de alunos ao ano.	R\$ 19,14

Auxílio alimentação	R\$ 336.060,70	Valor liquidado em auxílio-alimentação dado aos servidores/Número de alunos ao ano.	R\$ 18,87
Diárias civil	R\$ 40.126,11	Valor liquidado em diárias/Número de alunos ao ano.	R\$ 2,25
Passagens e despesas com locomoção	R\$ 16.270,63	Valor liquidado em locomoção dos servidores/Número de alunos ao ano.	R\$ 0,91
Despesas de exercícios anteriores	R\$ 14.374,06	Valor liquidado referente a despesas de exercícios anteriores/Número de alunos ao ano.	R\$ 0,81
Outros benefícios assistenciais	R\$ 2.400,00	Valor liquidado em forma de benefícios assistenciais aos servidores/Número de alunos ao ano.	R\$ 0,13
Obrigações tributárias e contributivas	R\$ 206.170,37	Valor liquidado em obrigações tributárias e contributivas/Número de alunos ao ano.	R\$ 11,57
Outros serviços de terceiros - pessoas jurídicas	R\$ 1.888.208,76	Valor liquidado referente a serviços prestados por terceiros, pessoas jurídicas/Número de alunos ao ano.	R\$ 106,01

3. Investimento em ações e desenvolvimento do ensino superior

Apoio e Expansão das ações finalísticas da Uece	R\$ 17.626.592,94	Valor liquidado em função de suporte às ações finalísticas/ Número de alunos no ano.	R\$ 989,59
Programas de apoio estudantil Uece	R\$ 707.420,60	Valor liquidado em função de apoio ao estudante para melhor empenho na educação superior/ Número de alunos ao ano.	R\$ 39,72
Contribuição patronal Funece	R\$ 18.855.115,92	Valor total liquidado com contribuições patronais da IES/ Número de alunos ao ano.	R\$ 1.058,56
Ampliação e modernização da infraestrutura para ensino e pesquisa	R\$ 1.218.060,54	Valor liquidado em função de oferecer uma melhor qualidade no meio no ramo da pesquisa e produção acadêmica/ Número de alunos ao ano.	R\$ 68,38
Desenvolvimento com educação profissional	R\$ 693.341,42	Valor de Liquidado em função do desenvolvimento da educação profissional seja de formação inicial ou continuada/ Número de alunos ao ano.	R\$ 38,93
Manutenção dos serviços administrativos SPS	R\$ 1.072.800,00	Valor liquidado em função de maior qualidade nos serviços administrativos/ Número de alunos ao ano.	R\$ 60,23
Sentenças/débitos judiciais Funece	R\$ 17.600.419,78	Valor liquidado com sentenças e débitos judiciais pela FUNECE/ Número de alunos ao ano.	R\$ 988,12

Contrato por tempo determinado	R\$ 12.455.418,87	Valor liquidado referente a pagamento de contratos por tempo determinado	R\$ 699,27
Despesas de exercícios anteriores	R\$ 1.623.277,58	Valor liquidado referente a despesas de exercícios anteriores/Número de alunos ao ano.	R\$ 91,13
4. Gestão e manutenção na área da tecnologia da informação			
Manutenção da Área de Tecnologia da Informação e Comunicação Funece	R\$ 364.579,81	Valor liquidado em função da continuidade do departamento de TI / Número de alunos ao ano	R\$ 20,47
Total	R\$ 195.744.325,96	-	R\$ 10.989,46

Fonte: autores (2025).

Na tabela 1, observa-se uma disparidade significativa entre os diferentes centros de custos, especialmente no que se refere ao centro de custo que apresentou o maior volume de gastos por aluno, correspondente aos salários, em contraste com os centros de custos 2 e 4. Com o intuito de proporcionar uma visão abrangente das diferenças na distribuição dos custos entre os diversos centros, a tabela 2 apresenta os valores liquidados em cada um deles, bem como o percentual que esses montantes representam em relação ao total dos custos da instituição.

Tabela 2 –
Comparativo entre os centros de custos da Uece em 2023.

Centros de Custo	Valor liquidado	Custo/Aluno	Percentual
Salários	R\$ 120.682.754,60	R\$ 6.775,36	61,65%
Gestão e manutenção do administrativo geral funece	R\$ 2.844.543,90	R\$ 159,69	1,45%
Investimento em ações e desenvolvimento do ensino superior funece	R\$ 71.852.447,65	R\$ 4.033,93	36,71%
Gestão e manutenção na área da tecnologia da informação funece	R\$ 364.579,81	R\$ 20,47	0,19%
Total	R\$ 195.744.325,96	R\$ 10.989,46	100,00%

Fonte: autores (2025).

Na tabela 2, verifica-se um resultado semelhante em relação aos estudos conduzidos por Lopes (2019), que examinou os custos por aluno na Funece no período de 2017 a 2018, e por Almeida, Aquino e Silva (2019), que investigaram os custos por aluno na Universidade Estadual Vale do Acaraú no ano de 2017. Nesses estudos, verificou-se que o centro de custo relacionado a Salários representava mais de 50% dos gastos totais de cada uma das IES estudadas. Da mesma forma, constata-se também que o centro de custo com maior representatividade corresponde a salários, totalizando aproximadamente 61,65% dos custos da Funece.

Em seguida, o centro de custo Investimentos em ações e desenvolvimento do ensino superior figura como o segundo mais expressivo, correspondendo a cerca de 36,71% do montante total. Em menor proporção, destacam-se os centros de custo Gestão e manutenção do administrativo e Gestão e manutenção na área de tecnologia da informação, que representam, respectivamente, 1,45% e 0,19% dos custos institucionais. Esses dados indicam que, em 2023, a Funece não realizou investimentos significativos na área de tecnologia da informação.

Ao analisar isoladamente o centro de custo Salários, percebe-se que os valores destinados ao pagamento de docentes efetivos são consideravelmente superiores aos pagamentos realizados a professores substitutos e temporários, conforme evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 –
Valores pagos de salários da Funece em 2023.

Salários	Valor liquidado	Custo por aluno	Percentual
Docentes efetivos ativos	R\$ 102.907.220,71	R\$ 5.777,41	85,27%
Docentes temporários	R\$ 7.875.731,85	R\$ 442,16	6,53%
Docentes substitutos	R\$ 3.875.071,72	R\$ 217,55	3,21%
Servidores em função administrativa ou manutenção	R\$ 6.024.730,32	R\$ 338,24	4,99%
Total	R\$ 120.682.754,60	R\$ 6.775,36	100,00%

Fonte: autores (2025).

De modo geral, verificou-se que o custo anual por aluno referente aos docentes efetivos corresponde a R\$ 5.777,41, enquanto o custo relativo aos docentes temporários e substitutos é significativamente menor, sendo de R\$ 442,16 e R\$ 217,55 por aluno, respectivamente. A disparidade entre os valores atribuídos aos diferentes tipos de docentes pode ser explicada pelo expressivo número de professores efetivos na instituição – 835 efetivos em 2023 –, bem como pelo fato de que a maioria desses profissionais está enquadrada no regime de dedicação exclusiva, o que acarreta um impacto significativo no aumento dos salários dessa categoria.

Além disso, argumenta-se que o custo por docente efetivo se apresenta superior ao dos professores substitutos/temporários em razão de aspectos estruturais e normativos da carreira docente. Conforme a resolução n. 1032/2014 – Consu (Uece, 2014), a contratação de professores substitutos ou temporários ocorre em caráter excepcional e por prazo determinado, com o objetivo de suprir ausências temporárias ou atender demandas urgentes, não configurando vínculo de carreira. Por outro lado, os docentes efetivos integram o quadro permanente da instituição, podendo optar pelo regime de dedicação exclusiva, que implica remuneração adicional, e progredir na carreira por meio de titulações e tempo de serviço, o que resulta em salários mais elevados ao longo do tempo. Tais fatores justificam o maior custo associado aos docentes efetivos, refletindo a estabilidade, o compromisso institucional de longo prazo e os benefícios acumulados ao longo da trajetória profissional.

Os custos relacionados aos Servidores em função administrativa ou manutenção representam a menor parcela dentro do centro de custos Salários, totalizando R\$ 6.024.730,32, o que equivale a 4,99% do montante total desse centro de custos. No entanto, no estudo conduzido por Lopes (2019) para os anos de 2017 e 2018, constatou-se um cenário distinto, em que os custos associados a Servidores em função administrativa ou manutenção representavam o segundo maior percentual dentro do centro de custos Salários. Essa discrepância pode estar relacionada a mudanças estruturais na alocação orçamentária da instituição ao longo dos anos ou, ainda, ao fato de que parte dos servidores que atuavam na área administrativa ou de manutenção tenha se aposentado. Esse fator pode ter resultado na redução da participação desses profissionais na composição do centro de custos Salários, impactando diretamente a distribuição percentual dos gastos ao longo do período analisado.

Essa predominância dos gastos com pessoal reforça a necessidade de interpretar os salários não apenas como custos operacionais, mas como investimentos estratégicos em capital humano. Conforme Cisneros e Melo (2021), o capital humano, representado por docentes e técnico-administrativos, é fator determinante para o desempenho institucional. Assim, os elevados percentuais de gastos com salários podem ser compreendidos como reflexo da centralidade do fator humano na geração de valor público. Nessa direção, discute-se que o capital humano é decisivo para a efetividade das universidades públicas (Rosales; Martínez; Herrero, 2021). Portanto, os custos da Funece podem ser analisados à luz dessa perspectiva, que reconhece o papel estruturante dos profissionais no cumprimento da missão educacional.

Por outro lado, deve-se considerar que a elevada proporção dos salários nos custos totais pode decorrer não de excesso nessa categoria, mas de uma baixa alocação de recursos em áreas como infraestrutura, manutenção, pesquisa e tecnologia. Essa concentração pode estar associada a um desequilíbrio orçamentário, podendo, inclusive, comprometer o pleno funcionamento da universidade. Ainda, vale destacar que os gastos com pessoal são indispensáveis para garantir a atividade-fim da instituição.

Ao analisar os dados apresentados na tabela 1, referente ao segundo centro de custos, denominado Gestão e manutenção do administrativo geral, verifica-se que as despesas classificadas como Outros serviços de terceiros – pessoas jurídicas registraram um custo por aluno de R\$ 106,01, representando aproximadamente 66,38% do total desse centro de custos. Esse montante está diretamente relacionado à manutenção dos serviços administrativos da Funece, abrangendo despesas essenciais como fornecimento de água e esgoto, energia elétrica, telefonia, entre outros.

Esse valor pode ser considerado adequado, uma vez que contempla diversos serviços imprescindíveis para o funcionamento da instituição, que possui cinco centros, nove faculdades e vários polos em operação. Outros setores que demandaram investimentos expressivos foram Material de consumo e Auxílio-alimentação, que corresponderam, respectivamente, a 11,98% e 11,82% do total desse centro de custos. Destaca-se ainda o montante liquidado referente às obrigações financeiras da instituição, registrado na conta Obrigações tributárias e contributivas, que totalizou R\$ 11,57 por aluno.

Em relação ao centro de custos Investimentos em ações e desenvolvimento do ensino superior, o segundo de maior representatividade dentro da estrutura orçamentária analisada, observa-se uma proximidade entre os valores registrados para algumas das

principais contas, como, por exemplo, Contribuição patronal, Apoio e expansão das ações finalísticas e Sentenças judiciais, que apresentaram, respectivamente, valores percentuais de 26,24%, 24,53% e 24,50% do montante total desse centro de custos.

Tabela 4 –

Valores pagos em investimentos e ações do ensino superior da Funece em 2023.

Investimento em ações e desenvolvimento do ensino superior	Valor liquidado	Custo por aluno	Percentual
Apoio e expansão das ações finalísticas Uece	R\$ 17.626.592,94	R\$ 989,59	24,53%
Programas de apoio estudantil - Uece	R\$ 707.420,60	R\$ 39,72	0,98%
Contribuição Patronal Funece	R\$ 18.855.115,92	R\$ 1.058,56	26,24%
Ampliação e modernização da infraestrutura para ensino e pesquisa	R\$ 1.218.060,54	R\$ 68,38	1,70%
Desenvolvimento com educação profissional	R\$ 693.341,42	R\$ 38,93	0,97%
Manutenção dos serviços administrativos SPS	R\$ 1.072.800,00	R\$ 60,23	1,49%
Sentenças judiciais Funece	R\$ 17.600.419,78	R\$ 988,12	24,50%
Contrato por tempo determinado	R\$ 12.455.418,87	R\$ 699,27	17,33%
Despesas de exercícios anteriores	R\$ 1.623.277,58	R\$ 91,13	2,26%
Total	R\$ 71.852.447,65	R\$ 4.033,93	100,00%

Fonte: autores (2025).

Além disso, destacam-se os baixos investimentos em programas de apoio estudantil (0,98%), desenvolvimento da educação profissional (0,97%) e ampliação e modernização da infraestrutura para ensino e pesquisa (1,70%). Esse cenário evidencia a escassez de recursos destinados a ações fundamentais para a disseminação do conhecimento acadêmico e científico além dos limites da universidade, o que poderia proporcionar um retorno mais significativo para a sociedade. Ademais, a modernização da infraestrutura e a melhoria das condições para a pesquisa são aspectos essenciais, visto que a qualidade dos recursos disponíveis impacta diretamente os resultados acadêmicos e a experiência dos estudantes.

Esse cenário de escassez de recursos nas universidades públicas é discutido em outros estudos. Reis e Macário (2022) evidenciam que essa realidade pode ser compreendida como uma crise que atinge as universidades públicas como um todo, reflexo de uma política orçamentária que restringe a alocação dos recursos nessas instituições. De acordo com os autores, a redução dos investimentos públicos na educação superior compromete o funcionamento das universidades. Tal fato, leva à reflexão sobre a importância de ampliar os investimentos em educação superior por parte dos entes públicos, como uma forma de fomentar a ciência e a tecnologia, resultado em melhorias para a sociedade.

Por fim, ao examinar o centro de custos Gestão e Manutenção na área de TI, representado na tabela 1, verifica-se que, além de ser o que recebeu o menor volume de recursos, totalizando apenas R\$ 364.579,81, esse centro apresentou despesas

exclusivamente relacionadas à manutenção na área de tecnologia da informação, sem registros de gastos com aquisição ou implementação de novos serviços. Esse panorama indica que, em 2023, foram realizadas poucas iniciativas voltadas para a modernização tecnológica da instituição, resultando em um custo por aluno nesse centro de apenas R\$ 20,47.

Esse cenário de baixos investimentos em modernização tecnológica evidencia uma limitação crítica para as instituições públicas, que dependem cada vez mais da TI para cumprir sua missão institucional com eficiência, transparência e inovação. Santos et al. (2020) argumentam que a maturidade em governança e gestão de TICs é fundamental para que órgãos públicos promovam melhorias em desempenho, cultura organizacional e controles internos, o que só é possível com investimentos que vão além da simples manutenção. Marchiori et al. (2023) demonstram que a capacidade de reunir, integrar e reconfigurar recursos de TI está diretamente relacionada à inovação e ao desempenho organizacional. A ausência de iniciativas voltadas à modernização, portanto, compromete não apenas a eficiência operacional, mas também a capacidade das instituições públicas de gerar valor público por meio da TI.

Analisando exclusivamente os valores apurados nos anos de 2018 e 2023 (Tabela 5), observa-se que, após cinco anos, os gastos relacionados aos centros de custos 1, 2 e 4 apresentaram uma redução. Em contrapartida, os custos associados ao centro de custos “desenvolvimento do ensino superior” registraram um aumento expressivo, alcançando aproximadamente 45,68%.

Tabela 5 –
Comparativo entre os Uece estudada em 2018 e 2023.

Centros de custo	Valor liquidado em 2018	Valor liquidado em 2023
1. Salários	R\$ 180.102.993,75	R\$ 120.682.754,60
2. Gestão e manutenção do administrativo geral Funece	R\$ 44.395.012,54	R\$ 2.844.543,90
3. Investimento em ações e desenvolvimento do ensino superior Funece	R\$ 49.320.718,34	R\$ 71.852.447,65
4. Gestão e manutenção na área da tecnologia da informação Funece	R\$ 841.941,86	R\$ 364.579,81
Total	R\$ 274.660.666,49	R\$ 195.744.325,96

Fonte: Lopes (2019) e autores (2025).

A partir da análise do cenário apresentado, é possível determinar o valor do custo por aluno da Funece no ano de 2023. Nesse período, o valor total liquidado alcançou R\$ 195.744.325,96, resultando em um custo anual por aluno de R\$ 10.989,46. Ao comparar esse resultado com os dados obtidos por Lopes (2019), verifica-se uma redução significativa no custo por aluno em relação aos anos de 2017 e 2018, nos quais os valores apurados foram de R\$ 14.700,72 e R\$ 16.548,81 por aluno, respectivamente. Esse declínio pode estar associado a diversos fatores, como mudanças na estrutura de financiamento da instituição, otimização dos recursos disponíveis ou redução de investimentos em determinadas áreas estratégicas.

Considerações finais

Essa pesquisa teve como objetivo analisar a alocação dos recursos públicos na educação superior, verificando os custos por aluno da Funece. Para isso, realizou-se um estudo de corte transversal com dados referentes ao ano de 2023. Os resultados indicaram que, dos valores liquidados em 2023, 61,65% dos custos da Funece estavam relacionados a Salários, sendo que 85,27% dessa composição correspondia a docentes ativos. Em seguida, destacou-se o centro de custo Desenvolvimento do ensino superior, que representou 36,71% dos gastos. Já os centros de Gestão e manutenção do administrativo e Gestão e manutenção na área de TI registraram percentuais reduzidos, correspondendo a 1,45% e 0,19%, respectivamente.

Ao comparar os dados de 2018 e 2023, observou-se que, embora os salários tenham continuado a representar a maior parcela dos recursos, ocorreu uma redução nos valores liquidados na maioria dos centros de custos analisados. Como resultado, constatou-se uma diminuição nos gastos públicos da instituição e, conseqüentemente, no custo anual por aluno, que passou de R\$ 16.548,81 em 2018 para R\$ 10.989,46 em 2023. No entanto, faz-se necessária uma análise mais detalhada das contas, a fim de verificar se os recursos adicionados e reduzidos estão alinhados às necessidades da instituição e quais itens impactaram diretamente esses resultados.

Conclui-se, portanto, que há necessidade de um controle mais rigoroso da gestão de custos, visando a garantir maior transparência e eficiência na aplicação dos recursos, especialmente considerando que grande parte dos custos da instituição está direcionada à docência e ao desenvolvimento do ensino superior, áreas que podem ser potencializadas. Por outro lado, o setor de tecnologia da informação continuou recebendo investimentos mínimos ao longo dos anos. Esse baixo investimento em tecnologia, embora compreensível diante das limitações orçamentárias, compromete a modernização dos processos e, conseqüentemente, o desempenho institucional.

Embora o estudo tenha limitações quanto ao período de análise e ao detalhamento das informações, destaca-se a relevância das ferramentas disponíveis no Portal da Transparência, que podem ser utilizadas para a aplicação da metodologia em outras instituições de ensino superior e cursos.

Referências

- ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, 2012, p. 145-159.
- ALMEIDA, José Henrique Matias de; AQUINO, Cíntia Vanessa Monteiro Germano; SILVA, Clayton Robson Moreira da. Quanto custa um aluno do ensino superior? Um estudo na Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). *Revista Educação Online*, Rio de Janeiro, n. 30, 2019, p. 93-111.
- AMARAL, Nelson Cardoso. *Financiamento da educação superior: Estado x mercado*. São Paulo; Piracicaba: Cortez, 2003.

BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*: estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm. Acesso em: 10 out. 2025.

BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*: estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 out. 2025.

BRASIL. *Portaria n. 518, de 17 de julho de 2018*: aprova o Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/25149:865761. Acesso em: 10 out. 2025.

CABELLO, Otávio Gomes; BILANCIERI, Marco Vinício; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, 2019, p. 5-17.

CISNEROS, América Lorena González; MELO, Norma Angélica Pedraza. Factores del capital humano y desempeño en instituciones de educación media superior. *Perfiles Educativos*, Cidade do México, v. 43, n. 174, 2021, p. 93-113.

COLUSSI, Giovani Pasa; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. Desafios para implantar um sistema de custos no Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul. *Gestão e Desenvolvimento*, Novo Hamburgo, v. 15, n. 1, 2018, p. 29-56.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11* (Publicação eletrônica, 51). Brasília, 2012. Disponível em: https://cfc.org.br/wpcontent/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf. Acesso em: 10 out. 2025.

CORDEIRO, Jackelline Ferreira; ALVES, Thiago. Proposta de modelo de análise de custos para o curso de graduação da área de ciências sociais aplicadas em Ifes. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23, 2016. Anais... Porto de Galinhas: CBC, 2016.

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

JAEGER, Roger de Bem; IMASATO, Takeyoshi. Formação de estratégias de financiamento das universidades públicas brasileiras: um estudo de caso na Universidade Federal do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, Florianópolis, v. 26, n. 66, 2024, p. 1-34.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2009.

LOPES, Kássia Andrade. *Análise de custos por aluno da Fundação Universidade Estadual do Ceará (Funece) no período de 2017 a 2018*. Fortaleza: Uece, 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Estadual do Ceará.

MACHADO, Nelson; 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*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, 2010, p. 791-820.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP). *Tesouro transparente*. 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>. Acesso em: 10 out. 2025.

MARCHIORI, Danilo Magno; RODRIGUES, Ricardo Gouveia; MAINARDES, Emerson Wagner; POPADIUK, Silvio. O papel das capacidades de TI, capacidade de reconfiguração de TI e inovatividade no desempenho organizacional: evidências no setor público brasileiro. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 57, n. 2, 2023, e2022-0221.

MARTINS, Andreia Dulce; GASPARETTO, Valdirene; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Avanço no custeio educacional: uma proposta de apuração de custos em uma instituição federal de educação. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, Volta Redonda, v. 8, n. 2, 2022, p. 6-23.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2025.

MAUSS, Cesar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2001.

MONTEIRO, Renato Pereira; PEREIRA, Cleber Augusto; SOUZA, Marcos Antônio. A necessidade da informação gerencial nas IES públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v. 14, n. 42, 2015, p. 9-24.

MORENO, Thiago Cesar Bezzerro; BORSATTO JUNIOR, José Luiz; DAL VESCO, Delci Grapégio; WALTER, Silvana Anita. Capital intelectual e o sistema de controles gerenciais das instituições públicas de ensino superior: um ensaio teórico sob a perspectiva da teoria da contingência. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, São Paulo, v. 15, n. 3, 2016, p. 39-52.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta; MARTINS, Carlos Benedito. *Ensino superior no Brasil: uma visão abrangente*. Repositório de Conhecimento do Ipea. 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9061/1/Ensino%20superior%20no%20Brasil.pdf>. Acesso em: 10 out. 2025.

PAVLIK, Livia. Calculating prime costs under the new framework of public finances accounting: The special features of higher education. *Public Finance Quarterly*, Budapeste, v. 60, n. 1, 2015, p. 63–77.

PETER, Maria da Glória Arrais; MARTINS, Eliseu; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; PETER, Fabio Arrais. (2003). *Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no Activity Based Costing*. ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 27, 2003. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2003.

REIS, Luiz Fernando; MACÁRIO, Eptácio. Fundo público em disputa: gastos orçamentários do Governo Central com a dívida pública, as universidades federais e a ciência e tecnologia no Brasil (2003-2020). *Education Policy Analysis Archives*, Tempe, v. 30, n. 33, 2022, p. 1-30.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza; WANDERLEY, José Carlos Vieira; CORREIA, Lindoya Martins; PERES, Maria de Holanda de Melo. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 2015.

- ROGOŠIĆ, Andrijana. Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, Zagreb, v. 45, n. 2, 2021, p. 209-227.
- ROSALES, Raymundo Lozano; MARTÍNEZ, María de Lourdes Amador; HERRERO, Mariza Raluy. Modelo de gestión de capital humano por competencias para universidades públicas en México. *Revista Iberoamericana para la Investigación y el Desarrollo Educativo*, Guadalajara, v. 12, n. 23, 2021, e061.
- SÁ-SILVA, Jackson Ronie; ALMEIDA, Cristóvão Domingos de; GUINDANI, Joel Felipe. Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, Rio Grande, v. 1, n. 1, 2018, p. 1-15.
- SAMPAIO, Rosely Moraes; LANIADO, Ruthy Nadia. Uma experiência de mudança da gestão universitária: o percurso ambivalente entre proposições e realizações. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 1, 2009, p. 151-174.
- SANTOS, Pedro Otávio Londe dos; SILVA, Ana Paula Bernardi da; SOUZA NETO, João; SOUSA JÚNIOR, Rafael Timóteo de. Proposta de construção de modelo de maturidade em governança e gestão de TIC. *Revista Eletrônica de Administração*, Porto Alegre, v. 26, n. 2, 2020, p. 463-494.
- SILVA, Clayton Robson Moreira da; CRISÓSTOMO, Vicente Lima. Gestão fiscal, eficiência da gestão pública e desenvolvimento socioeconômico dos municípios cearenses. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 53, n. 4, 2019, p. 791-801.
- SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 2011.
- TESOURO NACIONAL. Contabilidade e custos: custos. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/custos>. Acesso em: 28 out. 2025.
- TIMES HIGHER EDUCATION WORLD UNIVERSITY RANKINGS. *World University Rankings 2025*. 2025. Disponível em: https://www.timeshighereducation.com/world-university-rankings/latest/world-ranking#!/length/25/locations/BRA/sort_by/rank/sort_order/asc/cols/scores. Acesso em: 10 out. 2025.
- UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ. *Resolução n. 1032/2014 – Consu, 16 de janeiro de 2014*: estabelece normas para a realização de seleção pública de professor substituto/temporário da Fundação Universidade Estadual do Ceará – Funece. 2014. Disponível em: <https://www.uece.br/wp-content/uploads/2019/05/RES-1032-CONSU.pdf>. Acesso em: 10 out. 2025.
- VARTANIAN, Grigor Haig. O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica. São Paulo: USP, 2000. 205f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo.