



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ROBERTO CARVALHO DE OLIVEIRA FREITAS FILHO

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos
da Universidade Federal Rural do Semiárido**

**MOSSORÓ – RN
2021**

ROBERTO CARVALHO DE OLIVEIRA FREITAS FILHO

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido

Trabalho Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semiárido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

**MOSSORÓ/RN
2021**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

F488c FREITAS FILHO, R C O.

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido / R C O FREITAS FILHO.

- 2021.

103 f. : il.

Orientador: XAVIER JÚNIOR Antônio Erivando.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal

Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em Mestrado Profissional em Administração Pública, 2021.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas

da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

ROBERTO CARVALHO DE OLIVEIRA FREITAS FILHO

CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido

Trabalho Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal Rural do Semiárido, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior.

Aprovado em: 23/09/2021

BANCA EXAMINADORA

ANTONIO ERIVANDO XAVIER JUNIOR:85170380453
Assinado de forma digital por ANTONIO ERIVANDO XAVIER JUNIOR:85170380453
Dados: 2021.10.12 09:59:48 -03'00'

Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior
Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA)
Presidente



Prof.^a Dr.^a Thaiseany de Freitas Rêgo
PROFIAP / Universidade Federal de Campina Grande (UFCG)
Examinador Interno



Prof. Dr. Renato Henrique Gurgel Mota
Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)
Examinador Externo à Instituição

Dedico este trabalho ao meu filho Daniel
Beserra Freitas, por ser uma fonte de
inspiração em minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar a força necessária, coragem e paciência para a realização deste mestrado.

Aos meus pais, Roberto e Azálea (painho e mainha), por sempre me incentivar no caminho dos estudos.

A minha esposa Andressa e ao meu filho Daniel, pelo amor que me fortaleceu e me motivou nesta caminhada.

Aos demais familiares, em especial a vovó Francis, pelo apoio e motivação em meus estudos.

Ao meu amigo Ronaldo, pelas ajudas que ele me deu durante esta caminhada.

Aos amigos e colegas de trabalho pelas palavras de incentivo.

Aos professores do programa de mestrado profissional, pela dedicação e comprometimento em disseminar o conhecimento a seus alunos.

À UFERSA, por ter me dado todo o suporte enquanto aluno de pós-graduação, bem como no campo profissional. Tenho um carinho muito especial por essa Universidade.

Ao meu orientador Prof^o Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior, pela paciência e pelo aprendizado que pude ter com ele ao longo do Mestrado.

Aos professores membros da banca de qualificação, Prof^a Dr^a. Thaiseany de Freitas Rêgo e Prof^o Dr. Renato Henrique Gurgel Mota, pelas ótimas contribuições para este estudo.

Muito obrigado a todos!

RESUMO

A busca constante pelo aumento da eficiência do setor público tem demandado transformações no modo de administrar as organizações públicas. Sendo assim, as Universidades Federais precisam constantemente desenvolver seus instrumentos de gestão para o alcance de seus objetivos visando à qualidade no gasto, responsabilidade social e transparência com os recursos públicos. Nesse sentido, a UFERSA instituiu uma comissão de custos, que por sua vez, elaborou o Manual de Apuração de Custos (MAC), este contém o sistema de custos da instituição, porém, ainda não está sendo utilizado, necessitando da sua implantação. Desse modo, o presente trabalho tem como objetivo geral elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA. No que compete à metodologia, a presente pesquisa classifica-se quanto à abordagem do problema em pesquisa qualitativa, quanto à natureza tratou-se de uma pesquisa aplicada, no tocante aos objetivos, uma pesquisa descritiva, e no que se refere aos procedimentos, foram realizadas entrevistas, pesquisas bibliográficas, documentais e estudo de caso. Os resultados do estudo permitiram a descrição do Manual de Custos da UFERSA; o mapeamento de cada processo envolvendo os custos de acordo com as Variações Patrimoniais Diminutivas, contendo o fluxo atual, mediante centro de custo genérico e o fluxo de acordo com a presente proposta, indicando centro de custo definitivo ou para tratamento; apresentou-se como a informação de custo deve ser tratada para ser alocada aos cursos de graduação e pós-graduação da UFERSA; e, por fim, propôs-se um Plano de Ação para a implantação do Sistema de Apuração de Custos, podendo a Gestão optar pela criação de uma Divisão responsável ou anualmente nomear Comissão para apurar os custos da instituição, realizando o tratamento das informações para aquelas despesas que necessitam. Outra ação foi a criação de um questionário de múltipla escolha para que os requisitantes consigam no momento que estão fazendo sua solicitação, gerar corretamente o respectivo código do centro de custo, com o intuito de alocar o custo de forma discriminada.

Palavras-chave: eficiência; sistema de custos; plano de ação.

ABSTRACT

Public organizations management is constantly changing to enable process control and increase efficiency. Therefore, Federal Universities need to constantly develop their management tools to achieve their goals, aiming performance budgeting, social responsibility, and transparency with public resources. In this sense, UFERSA (Semi-Arid Federal University) instituted a cost commission, which instituted a Cost Accounting Manual (CAM), which contains the institution's cost system, however, it is not yet being implemented. Regarding this matter, the present work has as its general objective the elaboration of the action plan to implement the cost calculation system foreseen in the UFERSA Cost Calculation Manual. This research methodology was classified as an applied qualitative descriptive research, towards its procedures, those were interviews, bibliographical and documental research, and study case. The results of the study allowed the description of the UFERSA Cost Accounting Manual; the mapping of each process involving costs according to Diminutive Equity Variations, containing the current flow, through a generic cost center and the flow in accordance with the present proposal, indicating a definitive cost center for treatment; it was presented how the cost information should be treated to be allocated to UFERSA's undergraduate and graduate courses; and finally, an Action Plan was proposed for the implementation of the Cost Accounting System, with Management being able to choose to create a Division for its purpose or annually appoint a Commission to be responsible for this expenditure account system. Another action was the elaboration of a multiple-choice questionnaire so that managers can, at the time they are making their request, use a cost center code, to allocate the cost in a detailed manner.

Keywords: efficiency; cost System; action plan.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Estudos anteriores sobre custos nas IFES	32
Quadro 2 - Resumo metodológico da pesquisa	40
Quadro 3 - Elementos de custos por classe	43
Quadro 4 – Critério de rateio <i>versus</i> Elementos de custos	46
Quadro 5 - Metodologia de alocação de custos – Remuneração de pessoal	47
Quadro 6 - Matriz de Custos – UFERSA	48
Quadro 7- Fonte da informação – Despesa de Pessoal.....	52
Quadro 8 - Fonte da informação – Materiais.....	56
Quadro 9 - Serviços – Fluxo da proposta	61
Quadro 10 - Fórmulas para rateio – Serviços	61
Quadro 11 - Fonte da informação – Depreciação.....	65
Quadro 12 - Fonte da informação – Contribuições	68
Quadro 13 - Tipo de Custo	71
Quadro 14 - Campus.....	71
Quadro 15 - Macroprocesso	71
Quadro 16 - Unidade de Custos.....	72
Quadro 17 - Objetos de Custos.....	73

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Organograma da UFERSA até o terceiro nível	44
Figura 2 - Codificação de centro de custo	45
Figura 3 - Código centro de custo curso de graduação em Engenharia Civil	46
Figura 4 - Despesa com pessoal – Fluxo atual	50
Figura 5 - Despesa com pessoal – Fluxo da proposta	51
Figura 6 - Materiais – Fluxo atual	54
Figura 7- Materiais - Fluxo da proposta.....	55
Figura 8 - Serviços - Fluxo atual	59
Figura 9 - Serviços – Fluxo da proposta.....	60
Figura 10 - Depreciação – Fluxo atual	63
Figura 11 - Depreciação – Fluxo da proposta.....	64
Figura 12 - Contribuições – Fluxo atual.....	66
Figura 13 - Contribuições – Fluxo da proposta	67
Figura 14 - Incentivo – Fluxo atual	69
Figura 15 - Incentivo – Fluxo da proposta	70
Figura 16 - Organograma DCF.....	75
Figura 17 - Código de Centro de Custo – Tipo de Custo	77
Figura 18 - Código de Centro de Custo – Campus.....	77
Figura 19 - Código de Centro de Custo – Macroprocesso	77
Figura 20 - Código de Centro de Custo – Unidade de Custos.....	78
Figura 17 - Código de Centro de Custos – Objeto de Custos.....	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público

DCF – Diretoria de Contabilidade e Finanças

DMS – Divisão de Aquisição de Materiais e Serviços

ESAM - Escola Superior de Agricultura de Mossoró

IFES – Instituição Federal de Ensino Superior

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MAC – Manual de Apuração de Custos

MARE – Ministério da Administração Pública e Reforma do Estado

MIC – Manual de Informações de Custo do Governo Federal

NAP – Nova Administração Pública

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

PAC – Plano Anual de Contratações

PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional

PROAD – Pró-reitoria de Administração

PROGEPE – Pró-reitoria de Gestão de Pessoas

PROGRAD – Pró-reitoria de Graduação

PROPLAN – Pró-reitoria de Planejamento

PROPPG – Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação

RMA – Relatório de Movimentação do Almoarifado

RMB – Relatório de Movimentação de Bens

Serpro – Serviço Federal de Processamento de Dados

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SIAPPE - Sistema Integrado de Administração de Pessoal do Governo Federal

SIN – Superintendência de Infraestrutura

SIC – Sistema de Informação de Custos do Governo Federal

SICSP – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

SIPAC – Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos

SMAIC-SP - Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UFERSA – Universidade Federal Rural do Semiárido

VPD – Variação Patrimonial Diminutiva

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1. OBJETIVOS	16
1.1.1. Objetivos Específicos	16
1.2. JUSTIFICATIVA	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	19
2.1.1 Evolução da Administração Pública	20
2.1.1.1 Modelo Patrimonialista	21
2.1.1.2 Modelo Burocrático	22
2.1.1.3 Modelo Gerencial	24
2.1.2 Nova Administração Pública – <i>New Public Management</i>	25
2.2 DESEMPENHO E EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	26
2.2.1 Desempenho na Administração Pública	26
2.2.2 Eficiência na Administração Pública	27
2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	30
2.3.1 Estudos anteriores sobre sistemas de custos nas IFES	32
2.3.2 Sistemas de Informações de Custos do Governo Federal	34
3 METODOLOGIA	37
3.1 TIPO DE PESQUISA	37
3.2 OBJETO DE ESTUDO	38
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	39
3.4 RESUMO DA METODOLOGIA	40
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	42
4.1 MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS DA UFERSA	42
4.2 MAPEAMENTO E TRATAMENTO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	49
4.2.1 Mapeamento das despesas com pessoal	50
4.2.2 Mapeamento do Consumo de Materiais	53
4.2.3 Mapeamento dos Serviços	56
4.2.4 Mapeamento da Depreciação	62
4.2.5 Mapeamento das Contribuições	65
4.2.6 Mapeamento dos Incentivos	68
4.3 TRATAMENTO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS	70
4.4 PLANO DE AÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DO SIC-UFERSA	76

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	79
REFERÊNCIAS	82
APÊNDICE A	90

1 INTRODUÇÃO

Para que a gestão pública seja satisfatória, é necessário que o gestor saiba como e onde aplicar os recursos financeiros com o objetivo de atender às necessidades da população. A otimização e o controle são fatores importantes para que haja uma administração eficiente e eficaz, visto que devido à escassez de recursos e à mudança constante na demanda dos serviços prestados o gestor precisa definir quais as prioridades a serem consideradas, porém, buscando sempre a qualidade e tempestividade na oferta dos serviços (SOARES *et al.*, 2013).

A Administração Pública brasileira vem se modificando, tendo em vista os objetivos dos administradores e principalmente a busca de satisfazer as necessidades do cidadão, que cada vez mais cobra seus direitos e se conscientiza da importância que possui no controle das ações públicas. Por sua vez, a evolução da Administração Pública no Brasil pode ser dividida em três fases: a administração patrimonialista, a administração burocrática e a administração gerencial. Esses modelos de administração evoluíram ao longo do tempo, em termos políticos e sociais, sem que nenhuma dessas tenha sido totalmente desconsiderada (SILVA, 2013).

A contabilidade de custos insere-se, portanto, como uma ferramenta importante em qualquer organização, pois auxilia os gestores no processo de tomada de decisão e no controle dos gastos, sendo um tema de muita relevância. Da mesma forma, é a sua importância no setor público, tendo em vista que um sistema de custos dá suporte à tomada de decisões, ao controle gerencial e à transparência do serviço público, além de auxiliar no gerenciamento de uma forma eficiente e na realização de uma gestão pública eficaz (MAUSS; SOUZA, 2008).

Dessa forma, a inserção de um novo modo de gestão pública que prioriza a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e a importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos (MACHADO; HOLANDA, 2010).

A busca constante pelo aumento da eficiência do setor público tem demandado contínuas transformações no modo de administrar as organizações públicas, buscando aplicar adequadamente e racionalmente os recursos públicos. Sendo assim, as instituições que possuem um sistema de apuração de seus custos de modo estruturado, têm condições de identificar para onde está indo aquele recurso. Partindo dessa premissa, de acordo com Soares *et al.* (2013), a gestão de custos relaciona-se com a Administração Pública ao fornecer as informações para o gestor, possibilitando controlar os gastos, otimizá-los, saber da viabilidade de possíveis investimentos, a fim de atender às necessidades coletivas, com qualidade, transparência e respeito aos cidadãos.

Sabe-se que para uma boa gestão, seja na Administração Pública ou na iniciativa privada, faz-se necessário adotar medidas que busquem eficiência tanto em seus processos quanto no controle e na qualidade dos seus gastos. Dessa forma, um bom sistema de custos possibilita um melhor resultado na tomada de decisões, gerando informações para que o gestor acompanhe os custos dos bens e dos serviços.

Na perspectiva das Instituições Federais de Ensino Superior, as Universidades Federais têm o dever de prover diversos serviços à população e possuem uma estrutura complexa que está sempre sujeita a controles externos e internos. Para isso, essas instituições precisam constantemente desenvolver seus instrumentos de gestão para o alcance de seus objetivos, visando à qualidade no gasto, responsabilidade social e transparência com os recursos públicos. Além disso, são órgãos que lidam constantemente com restrições orçamentárias. Por isso, é necessário que elas busquem estabelecer critérios objetivos de apuração de seus custos como forma de apoiar a função de planejamento institucional.

Medeiros e Duarte (2018) afirmam que as universidades não dispõem de um sistema adequado para apuração e análise dos custos de suas atividades. Sem tal sistema, os gestores não têm informações adequadas que possibilitem avaliar o desempenho e a racionalidade no uso dos recursos.

Na UFERSA não há sistema de custo implantado. Atualmente é realizada apenas a informação de um centro de custos genérico no momento da liquidação da despesa, ou seja, não é possível alocar os custos de forma discriminada. O ponto de partida dessa necessidade veio com a dissertação de mestrado de uma aluna e servidora da UFERSA, pois durante sua pesquisa ela teve que desenvolver uma metodologia para apuração dos custos dos cursos de graduação da UFERSA, uma vez que a instituição não dispunha de um sistema de custos. A partir dessa situação foi formada uma comissão envolvendo servidores da Pró-reitoria de Planejamento e da SUTIC da UFERSA para elaboração de um sistema próprio de custos, e

por sua vez, foi criado um documento denominado Manual de Apuração de Custos (UFERSA, 2020) da UFERSA.

O Manual de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA) – Manual de Apuração de Custos (UFERSA, 2020) tem como objetivo estabelecer o sistema de apuração de custos que seja capaz de possibilitar ao usuário interessado na elaboração de relatórios dos custos da Universidade por Campi, Unidade de Custos, Tipo de Custos, Macroprocessos e objetos de custos, permitindo, assim, uma visão global da Cadeia de Valor da UFERSA, de modo a contribuir para a avaliação da eficiência das ações desenvolvidas pela Universidade, para o alcance de sua missão institucional e a maximização da eficiência na aplicação dos recursos públicos.

O Manual de Custos da UFERSA – MAC (2020) foi elaborado por uma comissão interna, instituída pela Portaria UFERSA/GAB nº 067/2019, apesar de finalizados os trabalhos da comissão, o MAC da UFERSA ainda não está sendo utilizado, de modo que surge a necessidade de estabelecer o plano de ação para sua implantação.

Em face disso, o trabalho ora apresentado busca respostas para o seguinte problema de pesquisa: como implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA?

1.1. OBJETIVOS

Considerando o contexto apresentado, será estabelecido como objetivo geral elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA.

1.1.1. Objetivos Específicos

- Descrever o modelo de apuração de custos da UFERSA;
- Mapear os fluxos de informações da instituição para a apuração dos custos;
- Averiguar como as informações sobre apuração de custos devem ser tratadas para compor a matriz de custos e alimentar o sistema de apuração de custos;
- Propor um plano de ação, a partir dos resultados, que permita a instituição implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA.

1.2. JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa se torna relevante visto que o cidadão/usuário está cada vez mais atento em como estão sendo realizados os gastos da Administração Pública, sendo assim o sistema de apuração de custos da UFERSA a ser implantado tem o propósito de estabelecer critérios e métodos de mensurar esses gastos, que atualmente não são tão simples de se compreender.

O presente estudo justifica-se pela necessidade de se buscar cada vez mais mensurar, ter um controle dos custos da instituição, e por sua vez, traçar estratégias com o intuito de reduzir seus custos, porém mantendo a qualidade dos seus serviços, de modo a promover a eficiência, eficácia e efetividade quanto às ações da Universidade Federal Rural do Semiárido. Além disso, este estudo se justifica pela necessidade da efetiva implantação do sistema de custos da UFERSA, proposta pelo MAC, como forma de finalizar o processo iniciado pela comissão que elaborou o supracitado Manual.

Com relação à perspectiva teórica, apesar da pouca representatividade de artigos sobre custos no setor público, verifica-se um aumento na preocupação no que se refere a essa área. Isso ocorre, tendo em vista que a sociedade vem clamando por melhorias, em que não haja corrupção, desvios do recurso público nem desperdícios e sim mais transparência e também melhorias na gestão dos recursos (ALVES; MARTINS; MARTINS, 2017). Ainda segundo estes autores, as escassas pesquisas nacionais encontradas, traçam caminhos embrionários, com estudos limitados.

No entanto, não se conseguiu instituir uma modelagem padrão de custos a ser empregado pelas IFES. Nessa perspectiva, este trabalho se justifica pela necessidade de estudos básicos e informações acerca da concepção de tal sistema em desenvolvimento pela UFERSA, sendo assim, um assunto de relevante interesse para a Administração Pública, comunidade universitária da UFERSA e toda a sociedade.

O sistema poderá auxiliar numa educação pública de qualidade, em que os processos relacionados às atividades finalísticas e de apoio estejam amparados com boas práticas de gestão. Acredita-se que será possível monitorar seus custos com o intuito de melhorar o processo de gestão da universidade, orientando seus investimentos em atividades relevantes, bem como o cumprimento de sua missão institucional;

A implantação do sistema de custos poderá aprimorar o processo de planejamento e gestão da instituição, conduzir as decisões dos gestores da universidade e, também, garantir transparência à comunidade acadêmica (UFERSA, 2020).

Esse estudo busca contribuir para as discussões da eficiência nos gastos públicos, alocação de recursos e destacar a importância da publicidade e transparência dessa eficiência para a sociedade, como também pretende ressaltar a importância da eficiência na aplicação

dos recursos públicos em educação, sabendo que se deve conciliar a qualidade com a eficiência nos gastos.

No que compete à questão prática para a instituição, trata-se de dar continuidade ao trabalho realizado pela comissão de custos, a qual elaborou o MAC, restando, porém, realizar sua devida implantação. Ou seja, o intuito é operacionalizar o trabalho iniciado pela supracitada comissão.

Portanto, acredita-se que o sistema próprio de apuração de custos da UFERSA poderá auxiliar numa educação pública de qualidade, de modo que os processos referentes às atividades fim e às atividades meio sejam realizadas utilizando boas práticas de gestão. Acredita-se que será possível monitorar seus custos com o intuito de melhorar o processo de gestão da universidade, orientando suas ações em atividades prioritárias, bem como a disseminação do ensino, pesquisa e extensão de qualidade à sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo se propõe a estudar a Administração Pública, bem como sua evolução, começando pelo modelo patrimonialista, burocrático e chegando ao modelo gerencial. Buscando cada vez mais a excelência na gestão, será abordado no segundo tópico desempenho e eficiência na Administração Pública. No terceiro tópico, entra-se efetivamente no sistema de custos na Administração Pública, para, posteriormente ser abordado o sistema apuração de custos na UFERSA.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

Na literatura há muitos conceitos de Administração Pública citados por diversos estudiosos da área, porém todos convergem para o mesmo pensamento: interesse coletivo, satisfação das necessidades, qualidade, eficiência administrativa.

Conceituando inicialmente sobre o que é a Administração Pública, segundo Mesquita e Santos (2015), esta engloba um conjunto de órgãos, serviços e agentes do Estado e demais entidades públicas, os quais têm a missão de garantir a satisfação das necessidades coletivas relacionada à saúde, educação, segurança, cultura e bem-estar econômico e social, agindo de acordo com a lei (MESQUITA; SANTOS, 2015).

Administração Pública, segundo Silva (2017), é o conjunto de todos os órgãos que executam os serviços do Estado e que constituem sua estrutura administrativa e suas funções. Ela é dividida em sentido formal, por meio de seus órgãos, e no sentido material, através das atividades e das tarefas orientadas para o seu funcionamento.

A Administração Pública também pode ser dividida por meio de outras nomenclaturas, em sentido orgânico ou subjetivo; ou através do sentido objetivo ou material. Paludo (2012) diz que a Administração Pública, em seu sentido orgânico ou subjetivo, corresponde à estruturação e organização dos órgãos, unidades e entidades Públicas. E a Administração Pública, tomada pelo sentido objetivo ou material, está relacionada às próprias atividades administrativas do Estado.

Sob a ótica de Di Pietro (2012, p.50), a Administração Pública pode ser compreendida tanto em sentido amplo, quanto em sentido estrito:

Em sentido amplo, compreende os órgãos governamentais, supremos, constitucionais (Governo), aos quais incumbe traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os órgãos administrativos, subordinados,

dependentes. Em sentido estrito, compreende, sob o aspecto subjetivo, apenas os órgãos administrativos e, sob o aspecto objetivo, apenas a função administrativa, excluídos, no primeiro caso, os órgãos governamentais e, no segundo, a função política.

A Administração Pública pode ser definida como um conjunto de órgãos e de servidores que, mantidos com recursos públicos, têm a finalidade de tomar decisões e implementar as normas necessárias ao bem-estar social e de propor ações necessárias à gestão da coisa pública (SILVA, 2013).

Já sob a visão de Matias-Pereira (2011), a Administração Pública pode ser entendida como a atividade concreta e imediata que o Estado realiza para garantir os interesses coletivos, apoiada num conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Vê-se, portanto, pelas definições dos estudiosos, que a Administração Pública tem o objetivo de atender, de forma eficiente e com qualidade, as necessidades da sociedade, visando a tornar melhor a vida dos cidadãos, podendo-se afirmar que esses dois fatores – eficiência e qualidade – devem ser uma busca constante da Administração Pública. Após essa breve análise histórica dos conceitos de Administração Pública, enfoca-se, nos tópicos a seguir, sua evolução.

2.1.1 Evolução da Administração Pública

Com vistas a mostrar a evolução da Administração Pública ao longo do tempo, faz-se necessário mencionar que a administração tem sido conduzida por modelos de gestão diferenciados, pois cada um dos modelos implementados possui suas próprias características, as quais marcam a gestão pública e influenciam as formas de sua condução pelo Estado.

Diversos estudiosos da área administrativa (PAULA, 2005; SECCHI, 2009; COSTA, 2010; MATIAS-PEREIRA, 2011), classificam e situam, sob o contexto histórico, os modelos presentes na Administração Pública brasileira da seguinte forma: patrimonialista (1500-1930), burocrático (1930-90), gerencialista (a partir de 1990). Embora esses modelos representem cada qual um determinado período histórico, já existe um consenso entre os estudiosos de que não houve uma sobreposição exclusiva dos novos modelos sobre os anteriores, de modo que características de todos os modelos podem ser encontradas na Administração Pública atual.

Convém salientar que, em se tratando do modelo gerencialista, Bresser-Pereira (1998) o chama de Nova Administração Pública, pois, segundo esse autor, houve mudanças

significativas como a reforma do Estado, momento em que se inicia a preocupação com a eficiência e qualidade dos serviços públicos.

2.1.1.1 Modelo Patrimonialista

O Modelo Patrimonialista esteve bastante presente no período em que a monarquia possuía o domínio sobre os bens públicos e privados, sem a necessidade de ter qualquer transparência para com a sociedade. Este modelo, influenciado por Portugal, em 1808, predominou durante a República Velha (1889 a 1930), e suas práticas envolvendo corrupção, nepotismo, descaso pelos cidadãos e pelas demandas sociais, tornaram-se intoleráveis a ponto de a administração evoluir em busca de outro modelo (SILVA, 2017).

O Estado brasileiro do início do século XX era um Estado oligárquico, de modo que uma pequena elite de senhores de terra e de políticos patrimonialistas dominavam o país (BRESSER-PEREIRA, 2001). Desse modo, o patrimonialismo brasileiro é ressaltado por Holanda (1995) como um problema não somente do Estado, mas também resultado de uma sociedade sem regras impessoais que regule a relação entre a sociedade e o Estado. Nesse modelo de administração pública, os critérios administrativos eram pessoais, e a preocupação com a eficiência do aparelho estatal era nula (BRESSER-PEREIRA, 2001).

De acordo com Bresser Pereira (1996), no modelo patrimonialista, o nepotismo e o empreguismo, ou então a corrupção eram a norma. Através da Revolução Francesa, movimentos democráticos passaram a pressionar para que houvesse uma Administração Pública profissionalizada, atendendo aos princípios constitucionais como isonomia, moralidade, publicidade, entre outros (SILVA, 2013).

Conforme Paludo (2012), no modelo patrimonialista não havia distinção entre a administração de bens públicos e bens particulares, tendo em vista que podia utilizar livremente os bens públicos sem a necessidade de prestar contas à sociedade.

Desse modo, Bresser-Pereira (1998) apresenta as características desse modelo, quando diz que os governantes consideram o Estado seu patrimônio, tendo os bens públicos como sendo de sua propriedade, ou seja, o Estado funciona como uma extensão do poder do soberano. Não há diferenciação entre o público e o privado. Essa indistinção acarreta em não ter uma definição clara entre o patrimônio público e o privado e isso proporciona a quem está no poder um cenário perigoso para a apropriação indevida dos bens públicos (BRESSER-PEREIRA, 1998).

2.1.1.2 Modelo Burocrático

Desde o século XVI o modelo burocrático já era bastante utilizado nas Administrações Públicas, nas organizações religiosas e militares, principalmente na Europa. Desse modo, esse modelo foi experimentado em diversos níveis organizacionais, de modo que passou a ser adotado no século XX por organizações públicas, privadas e do terceiro setor (SECCHI, 2009).

No Brasil, o Estado Novo fundado pela Revolução de 1930 foi um Estado autoritário e burocrático numa sociedade em que o capitalismo industrial foi dominante. Dessa forma, a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), ocorrida ainda nesse período, acontecia em um momento em que o autoritarismo brasileiro havia voltado, mas agora para realizar a revolução modernizadora do país, industrializá-lo, e valorizar a competência técnica. Representou, no que se refere à questão administrativa, a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Já segundo Abrucio, Pedroti e Pó (2010), o DASP funcionava como órgão central de controle da Administração Pública, além de exercer papel de formulador e implementador de políticas públicas administrativas, por meio da criação de uma estrutura institucional e de uma burocracia profissional, universalista e meritocrática.

Seguindo adiante, houve a Reforma Desenvolvimentista de 1967, o que pode ser destacado nessa reforma é a desconcentração para a administração indireta, para as autarquias, fundações de Direito privado criadas pelo Estado, as empresas públicas e as sociedades de economia mista (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Quanto aos seus princípios, segundo Silva (2013), a administração burocrática tem os seguintes: a impessoalidade, a hierarquia funcional, a ideia de carreira pública e a profissionalização do servidor. Em virtude das questões com nepotismo e corrupção do modelo patrimonialista, na burocracia os controles são mais rigorosos e prévios em todos os processos, como na contratação de servidores, nas contratações de produtos e serviços e no atendimento à população (SILVA, 2013). Para Weber (2014), a burocracia visa uma Administração Pública impessoal, formalizada e profissionalizada.

É possível compreender que a burocracia surge como tentativa de combater as práticas patrimonialistas na Administração Pública enfatizando a ideia de separação entre aquilo que é público e aquilo que é privado. Na moderna burocracia, os bens do gestor e do Estado não mais se misturam como o era nas monarquias e no período feudal. Com o objetivo de proteger

o patrimônio público da privatização, a administração burocrática ressalta o poder do Estado, por meio de leis e trabalhando para o seu cumprimento (SANTOS, 2016).

Costa, *et al.* (2012) menciona mecanismos utilizados pela Administração Pública burocrática com o objetivo de cumprir os seus princípios com eficiência:

- Instituição do concurso público como meio de ingresso no serviço público;
- Critérios uniformes de classificação de cargos;
- Estabelecimento de uma padronização de compras;
- Racionalização dos métodos.
- Meritocracia;
- Controle do processo;
- Formalismo; e
- Especialização do trabalho.

Apesar da preocupação principal do modelo burocrático ser a eficiência governamental, seja ela econômica, com a racionalização dos recursos, ou administrativa, com a formalização das tarefas, esse modelo apresentou disfunções (MENEZES, 2019). Merton, em suas análises, cita algumas das disfunções desse modelo (BERGUE, 2005):

1. Internalização e elevado apego às normas;
2. Excesso de formalização, rotinas e registros;
3. Resistência às mudanças;
4. Despersonalização dos relacionamentos;
5. Ausência de inovação e conformidade às rotinas;
6. Exibição de sinais de autoridade;
7. Dificuldades no atendimento a clientes e conflitos com o público;
8. Categorização como base do processo de tomada de decisão.

Diante desses fatos, a burocracia no Brasil é vista como um empecilho ao desenvolvimento do país. Essa visão somada à influência do cenário internacional teve como consequência a Reforma Gerencial de 1995, proposta por Bresser-Pereira, que na época era o Ministro da Administração Pública e Reforma do Estado (MARE) no governo de Fernando Henrique Cardoso (MENEZES, 2019).

Apesar de hoje o termo burocracia ser visto por grande parcela da sociedade como sinônimo de papelório, formulários, grande quantidade de normas, no seu surgimento o objetivo era de melhorar a eficiência das organizações. Além do fato de proporcionar segurança e garantias tanto para a administração quanto para o seu usuário.

2.1.1.3 Modelo Gerencial

No decorrer dos últimos anos, vem sendo muito ressaltada a perspectiva de se introduzirem mecanismos competitivos na Administração Pública, com o intuito de melhorar seu desempenho. Dessa forma, surge a Administração Pública gerencial, a qual enfatiza a eficiência, a qualidade na prestação de serviços públicos, por meio da criação de uma cultura gerencial no âmbito das organizações públicas, além de aproveitar características positivas da administração burocrática, como a meritocracia e os planos de carreira (BRASIL, 1995).

Com o fim do autoritarismo e o fracasso da burguesia industrial, surge gradativamente uma Sociedade Pós-Industrial na qual as elites burguesas e burocráticas, bem como a classe de trabalhadores, começam a se expandir dando início a um Estado gerencial (BRESSER-PEREIRA, 2001). Quando o presidente Fernando Henrique Cardoso transformou a Secretaria da Fazenda em MARE, começou a Reforma Gerencial de 1995. Essa reforma tem como objetivo a busca por um Estado mais eficiente e democrático. (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Essa reforma que estava sendo realizada pelo MARE em 1995 procurou implantar na Administração Pública os conhecimentos e práticas gerenciais da administração privada, considerado mais eficaz e superior. Buscava-se a eficiência dos serviços públicos e o desenvolvimento do país através da redução do tamanho do Estado, transferindo funções às quais sempre foram desenvolvidas pelo Estado para o setor privado e para a administração indireta, este último com uma administração próxima da praticada nas empresas privadas. A eficiência é ocasionada também por meio da redução dos custos dos serviços públicos, ou até mesmo pelo aumento da oferta e qualidade dos serviços sem aumento dos custos (MOTTA, 2007).

De acordo com Denhardt (2012), a característica mais importante da Administração Pública gerencial é a identificação de boas práticas de gestão do setor privado para buscar adaptá-las ao setor público, adotando perspectivas mais voltadas aos interesses dos cidadãos. Conforme Silva (2013), a principal diferença entre o modelo burocrático e o gerencial, é que o primeiro tem como foco o processo, enquanto o segundo orienta-se nos resultados e é voltado para os cidadãos.

Apesar de essa reforma ter características da iniciativa privada, há peculiaridades dentro do setor público. Enquanto o mercado controla a administração das empresas, a sociedade, representada pelos políticos que ela elege, controla a Administração Pública. Enquanto a administração de empresas está voltada para o lucro, para os interesses dos acionistas, esperando que, por meio do mercado, o interesse coletivo seja atendido, a Administração Pública gerencial está diretamente voltada para o interesse público (PALUDO, 2012).

2.1.2 Nova Administração Pública – *New Public Management*

As práticas gerenciais mais recentes buscam dar equilíbrio e acesso aos serviços, levando em consideração alguns fatores, por exemplo, planejamento estratégico, autonomia gerencial, transparência, foco no cidadão, responsabilidade fiscal, utilização de indicadores de desempenho e avaliação dos resultados.

Estas novas alternativas são discutidas pela chamada “Nova Gestão Pública”, ou “Nova Administração Pública”, que defende uma mudança quanto à forma de se chegar ao alcance dos resultados no âmbito da Administração Pública, surgindo como fonte de pesquisa e orientação voltada ao aperfeiçoamento e modernização da gestão.

Segundo Marini (1999), a Nova Administração Pública é definida como um debate profissional sobre a estrutura, a gestão e o controle da Administração Pública. Esse debate envolveria os funcionários e a academia, devendo concentrar-se na busca por respostas às questões de como estruturar, gerenciar e controlar os sistemas burocráticos públicos.

Sabe-se também que desde o século passado já havia estudos propondo assemelhar a Administração Pública à empresa privada, daí surgindo o termo “*New Public Management*”, que se apresentou com o propósito de operar como uma empresa privada, buscando os mesmos objetivos, ou seja, adquirir eficiência, reduzir custos e conseguir maior eficácia na prestação de serviços.

Dessa forma, a Nova Administração Pública (NAP), surgida nos anos de 1970, na Inglaterra, Estados Unidos e Austrália, tinha a finalidade de buscar superar essas disfunções burocráticas, rumo a uma abordagem mais contemporânea de Administração Pública, com ênfase no controle dos gastos públicos, nas privatizações, nos valores gerenciais e no uso das informações administrativas. Nesse sentido, a nova Administração Pública mudaria algumas regras até então usadas: ao governo caberia apenas executar funções que lhe seriam

exclusivas; aos servidores caberia desempenhar atividades-fim do Estado; e os cidadãos seriam meros clientes e usuários dos serviços públicos.

Nota-se que, com o surgimento da NAP, houve um crescente direcionamento das ações da Administração Pública para o atendimento das necessidades dos cidadãos, assim como foi priorizada a satisfação do interesse público, por meio da busca da excelência dos serviços, gerando um estado de bem-estar. Bresser-Pereira (2010, p. 112) confirma essa situação, ao afirmar que: “[...] o estado de bem-estar implicaria, dualmente, o grande aumento da organização estatal e da gestão mais eficiente e redução de custos, paralela à oferta de serviços de consumo coletivo”.

As propostas da Nova Administração Pública têm trazido novo otimismo aos gestores, no entanto, ainda não se pode dizer que hoje existe somente um modelo administrativo em vigor. De acordo com Campelo (2010, p. 319), “[...] o foco desse modelo de gestão é voltado para o cidadão, e não para os procedimentos, como no modelo burocrático, apesar de coexistirem, ainda, com o escopo burocrático e heranças patrimonialistas encravadas no modelo mental da gestão pública brasileira”.

Independentemente de continuar havendo traços dos três modelos expostos na Administração Pública, almeja-se sempre que esta convivência seja harmônica e que o objetivo primordial de ter desempenho e eficácia seja alcançado.

2.2 DESEMPENHO E EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.2.1 Desempenho na Administração Pública

A relação entre indivíduo e organização pressupõe a contribuição das duas partes para o alcance dos objetivos. O mecanismo que proporcionou condições de mensurar essa contribuição ao longo do tempo é a avaliação de desempenho, a qual vem sendo aprimorada pelas organizações e usada como instrumento gerencial (ALVES, 2012).

Silva *et al.* (2017) trazem uma visão abrangente, a qual coloca a avaliação de desempenho como uma ferramenta de gestão utilizada para mensurar a eficiência das organizações, e, dessa forma, produzir informações que possibilitem uma maior eficiência e eficácia através da manipulação dos recursos físicos, organizacionais e humanos. Por meio de instrumentos de medição quantitativo e/ou qualitativo, a avaliação de desempenho contribui para a qualidade dos produtos e/ou serviços ofertados à população, e, por sua vez, para o alcance da satisfação social.

Para entender melhor o que seria o desempenho, de acordo com Palvarini (2010), este pode ser compreendido como esforços empreendidos na busca de resultados a serem alcançados. A partir disso, a gestão do desempenho é um conjunto sistemático de ações com o intuito de definir o conjunto de resultados a serem alcançados e os esforços e capacidades necessários para seu alcance, incluindo-se a definição de mecanismos de alinhamento de estruturas implementadoras e de um sistema de monitoramento e avaliação, tendo em vista que a mensuração é parte essencial de um modelo de gestão do desempenho (PALVARINI, 2010).

Desse modo, os custos e avaliação de desempenho aplicados na Administração Pública brasileira começou com a publicação da Lei n.º 4.320, de 17, de março de 1964, com os artigos 85 e 99, que determinam os custos dos serviços. Posteriormente, o Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa federal, com efeitos para Estados e Municípios, dispôs que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços com o objetivo de evidenciar os resultados da gestão (ROSA FILHO; PEIXE, 2015).

Os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custos desempenham um papel crucial nos processos decisórios e na avaliação do desempenho das instituições. O bom desempenho das organizações governamentais depende da utilização racional dos recursos disponíveis na busca das metas priorizadas no planejamento estratégico (ALONSO, 1999).

De forma diferente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com a avaliação de estoques ou em contabilizar lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos.

A melhoria no desempenho de uma organização governamental, por sua vez, requer sistemas de informações gerenciais que proporcionem sustentação aos seus processos decisórios. Em particular, tais sistemas devem contemplar medidas de resultados e o custo para obtê-los (ALONSO, 1999).

2.2.2 Eficiência na Administração Pública

A Administração Pública, embora sempre voltada ao interesse social, não difere, tecnicamente, da administração de empresas. Assim, os conceitos usados na ciência da Administração também podem ser aplicados pelo gestor público. Neste sentido, toda organização deve ser analisada sob o escopo da eficiência, a qual está voltada para a melhor

forma de realização de atividades necessárias, com o intuito de que os recursos sejam aplicados de modo mais racional (MESQUITA; SANTOS, 2015).

Segundo Alonso (1999), de forma geral, o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos. Como não há medida de custos, também não há medida de eficiência na Administração Pública, visto que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a Administração Pública abre margem para encobrir ineficiência. A falta de medidas de desempenho é, por si só, uma forte indicação de ineficiência nas organizações do governo.

Para Nuintin (2014), a eficiência norteia a Administração Pública para consecução de serviços públicos de forma rápida e precisa, com o intuito de atender às necessidades da sociedade.

A ligação do termo eficiência na Administração Pública se verifica associada ao princípio da legalidade, pois deve o agente público executar suas tarefas em conformidade com a norma vigente e com o máximo de eficiência possível (MACHADO, 2011).

No ambiente internacional, os processos de reforma de Estado, que ocorreram nos Estados Unidos e no Reino Unido, na década de 1980, marcaram o início da tendência mundial ao desenvolvimento de reformas gerenciais no setor público. As transformações colocadas em prática durante o Governo de Margaret Thatcher, no Reino Unido, e durante o Governo Reagan, nos EUA, são tidas como uns dos principais exemplos de implementação de reforma gerencial aplicada ao setor público (BRULON; VIEIRA; DARBILLY, 2013).

No que se refere ao Brasil, o princípio da eficiência foi acrescentado ao texto da Constituição de 1988, pela Emenda Constitucional 19/1998, e está assim expresso no artigo 37, caput:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A eficiência, acrescentada pela Emenda 19 no caput do art. 37 da Constituição Federal (CF), prevê o consumo adequado dos insumos utilizados em determinado processo, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros aumentando a relação custo/benefício do trabalho público. É através deste princípio que se avalia os resultados da aplicação de recursos públicos pela Administração Pública (MESQUITA; SANTOS, 2015)

Mesmo antes da referida Emenda nº. 19/1998, já se esperava do administrador público que tivesse em seus princípios norteadores de suas atividades implicitamente o Princípio da Eficiência, pois não há como não se esperar de um agente público, que este realize suas funções de forma adversa ao que impõe o referido princípio (MACHADO, 2011).

O Princípio da Eficiência da Administração Pública tem em seu objeto o dever do agente público de executar suas tarefas da maneira mais rápida e com o menor desperdício possível, sempre objetivando atender ao que espera a sociedade em geral. Ao assumir uma função pública deve o agente estar ciente de que assumirá um compromisso com a coletividade de trabalhar para fazer com que se obtenha o melhor resultado possível com os recursos e material humano disponível (MACHADO, 2011).

O foco da administração gerencial é o aumento da qualidade dos serviços e a redução dos custos. Propõe também o desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações, orientada para resultados e o aumento da governança do Estado, ou seja, da sua capacidade de gerenciar com efetividade e eficiência. No entanto, o gerencialismo não é o oposto da burocracia, tendo em vista que a primeira se baseia na segunda, mantendo os seus princípios básicos (admissão de pessoal, segundo critérios rígidos, a meritocracia na carreira pública) (SILVA, 2013).

A administração gerencial visa contribuir para o aumento da igualdade no acesso aos serviços públicos, requer o planejamento estratégico das ações a serem desenvolvidas pelo poder público, maior autonomia gerencial, elaboração de indicadores de desempenho e a avaliação dos resultados obtidos. Além disso, a sociedade passa a atuar monitorando a utilização dos recursos de maneira mais transparente, com a participação dos cidadãos no debate público, com o objetivo de garantir que os direitos da coletividade se façam valer (SILVA, 2013).

Assim, de acordo com Moraes (2007), o princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e aos seus agentes a busca pelo bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia, e sempre em busca da qualidade, primando pela utilização de critérios legais e morais necessários para a melhor alocação dos recursos públicos, de modo a evitar desperdícios e garantir maior rentabilidade social.

Sendo assim, segundo Mesquita e Santos (2015), a sociedade espera cada vez mais o equilíbrio das contas públicas, a adoção de políticas de estímulo ao desenvolvimento de boas práticas nas instituições públicas e a gestão eficiente dos recursos públicos disponibilizados às mesmas. Partindo dessa premissa, as informações de custos são necessárias para auxiliar o

gestor público no processo de gestão dos recursos públicos em que se possa cobrar melhores serviços prestados pelo governo, bem como constituir base sólida e confiável no processo de elaboração da proposta orçamentária.

2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A gestão de custos é uma ferramenta considerada essencial dentro de uma instituição, visto que através dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, proporcionando condições para que os gestores possam analisar, por meio dos resultados, se o recurso foi aplicado de modo otimizado. (XAVIER JUNIOR *et al.*, 2019).

No Brasil, a questão dos custos na gestão pública não é algo novo, tendo em vista que a Lei nº 4.320, de 1964, art. 85, apresenta, entre outros itens, a determinação dos custos dos serviços. O Decreto-Lei nº 200/1967 tratou sobre a apuração de custos, mas somente na esfera federal (ROSA FILHO; PEIXE, 2015). O controle dos gastos públicos teve uma evolução a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) representaram um grande avanço na gestão das finanças públicas no Brasil. Tal evolução foi tão significativa que, já no início da década de 90, o Brasil passou a ser referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais (ALONSO, 1999).

Após a promulgação da CF de 1988, a Emenda Constitucional n. 19/1998 dispôs sobre princípios e normas de gestão pública e exigiu o controle das finanças públicas. Além disso, a referida emenda introduziu na CF de 1988 a obrigatoriedade de obediência ao princípio da eficiência pelas entidades da Administração Pública – e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar nº. 101/2000) (ROSA FILHO; PEIXE, 2015).

Como foi dito, no início dos anos 2000, foi criada a LRF nº 101, com o intuito de estabelecer normas voltadas para a responsabilidade dos gestores com relação às finanças públicas. Em se tratando de custos, seu artigo 85 diz que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. O objetivo é haver controle social e transparência quanto aos atos da Administração Pública.

Apesar de a legislação já estabelecer a necessidade de adoção de Sistema de Custos no setor público desde 1964, conforme Machado e Holanda (2010), a Administração Pública, até 2010 (seja o Executivo, o Legislativo ou o Judiciário), não utilizava Sistema de Custos, a não ser por ações pontuais de alguns órgãos.

Conforme Ribeiro (2018), o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) foi abordado pelo CFC com a publicação da Resolução nº 1.366 de 2011 que aprova a NBC T 16.11. De acordo com essa norma, o SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Entre os objetivos do SICSP, estão: mensurar, registrar e evidenciar os custos da entidade pública; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos; apoiar a tomada de decisão; e apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (RIBEIRO, 2018).

Segundo Machado e Holanda (2010), a falta de cumprimento às determinações legais pelas entidades no setor público, no que compete à adoção de um Sistema de Custos, até 2010, está relacionada à falta de sistema e metodologia adequada para utilização por todo o governo federal.

Sendo assim, há dois modelos que são relevantes para a administração pública. São eles: o modelo de Machado e Holanda e o modelo de Santos. O modelo de Machado e Holanda (2010) utiliza a informação da despesa liquidada, e essa precisa de ajustes para adequar-se ao conceito de custos, mas é válido salientar que esse modelo é pioneiro, sendo adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional, como também é o modelo utilizado no SIC do Governo Federal.

Outra forma de se apurar os custos é a metodologia proposta por Santos (2014), por meio do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos (SMAIC-SP). Segundo Santos (2014), esse sistema deverá permitir condições de se mensurar e acumular as informações sobre custos aos seus respectivos objetos, tendo como referência as informações patrimoniais, utilizando a Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), a qual não precisa de ajustes, disponibilizando informações de custos por objeto, o que poderá apoiar o gestor público no que se refere à tomada de decisão, prestação de contas e propor um melhor controle social.

No que se refere à Legislação de Contabilidade aplicada ao Setor Público, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11, no art. 8, diz que vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e

prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além das questões legais, esta norma também enfatiza o valor da informação de custos para fins gerenciais.

A NBC T 16.11, em seu art. 21, diz que o processo de implantação do Sistema de Contabilidade de Custos do setor Público no Brasil (SICSP) deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos separados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social.

A importância de se adotar um sistema de informação e apuração de custos na Administração Pública levou alguns estudiosos a citarem algumas razões para isso. Dentre esses estudiosos, destacam-se Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010). Segundo esses autores, há várias razões para a adoção de procedimentos que permitem aferir custos do governo, mas a mais importante delas é que sem que se conheçam os custos das políticas e programas executados pelo setor público, é impossível saber se o dinheiro do contribuinte está sendo bem utilizado.

Esses mesmos autores também enfatizam que os gestores tenham o cuidado de comparar os custos com os resultados, a fim de ter certeza de que está sendo obtido o menor custo possível, assim como verificar se não está havendo desperdício. Vê-se, portanto, que o conhecimento dos custos é de extrema importância para os gestores tomarem decisões para melhorar a qualidade do gasto público e dos serviços prestados.

De acordo com Alonso (1999), o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos. Desse modo, a correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua transparência são importantes instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

2.3.1 Estudos anteriores sobre sistemas de custos nas IFES

O Quadro 1 apresenta um resgate com estudos anteriores envolvendo custos no setor público, analisando o caso das universidades e institutos federais brasileiros.

Quadro 1 - Estudos anteriores sobre custos em Instituições Federais de Ensino Superior.

Autor	Título	Objetivo	Resultado dos estudos

Costa, Souza, Ramos, Silva (2012)	Eficiência e desempenho no ensino superior: uma análise da fronteira de produção educacional das IFES brasileiras.	Mensurar a eficiência educacional do ensino superior no Brasil, no período de 2004 a 2008, com ênfase nas IFES.	Os resultados apontaram, em todos os períodos avaliados, níveis elevados de eficiência educacional.
Silva, Carvalho, Benedicto, Alvarenga (2013).	Método de Custeio de Instituições Federais de Ensino Superior: a Metodologia do TCU e Metodologia do MEC.	Apresentar aos leitores os dois métodos oficiais de custeio para IFES, a saber, método do TCU, e o método MEC.	A metodologia do MEC é a de melhor eficácia no atendimento às necessidades de uma instituição de ensino.
Chiau e Panucci-Filho (2014)	Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre duas Universidades Federais do Sul do Brasil	Comparar os custos de duas instituições federais de ensino superior brasileira.	Tanto na UFPR como na UFRGS o uso dos recursos é semelhante.
Nuintin (2014)	Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais	Avaliar o nível de eficiência da aplicação de recursos públicos nas Universidades Federais	Os indicadores divulgados permitem mensurar o nível de eficiência da aplicação de recursos públicos.
Correa (2017)	A percepção de contadores públicos sobre implementação e uso de sistemas de custos em universidades públicas federais.	Analisar a percepção de contadores de Universidades Públicas Federais sobre a implementação e uso de sistemas de custos para a administração pública.	As universidades federais brasileiras ainda não implementaram um sistema de custos e que 67% da amostra afirmou não ter se quer previsão para implementação.
Medeiros e Duarte (2018)	Modelo de apuração de custos em Universidades Federais	Apresentar uma proposta metodológica de apuração de custos adequada às necessidades da UFT.	A técnica de cálculo de custos ABC prevê o monitoramento das atividades que acarretam os maiores custos, sendo estes alocados aos produtos, possibilitando a análise dos custos.
Ribeiro (2018)	DRE: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal do semiárido potiguar.	Analisar se a UFERSA está aplicando de forma eficiente os recursos públicos nos cursos de graduação do CCSAH, sob a luz da DRE.	O resultado econômico apurado no ano de 2017 foram negativos. Nos aspectos qualitativos os cursos apresentaram desempenho superior.
Fontes (2019)	Modelagem do sistema de custos nas Instituições Federais de Ensino Superior – IFES	Avaliar a modelagem do Sistema de Custos proposto pela UFRN, identificando as barreiras e indicando melhorias para sua aplicabilidade.	Há aplicabilidade desse modelo na UFRN, desde que haja adequações tanto nos sistemas (SIPAC, SIGRH e SIGAA), quanto no próprio modelo de custos.
Menezes (2019)	RELAÇÃO ENTRE DESEMPENHO E CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Um Estudo nas Universidades Federais do Brasil	Analisar a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil	Existe relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil. Dos dez indicadores de desempenho utilizados na pesquisa, sete tem correlação significativa.

Bielschowsky (2019)	Avaliando o desempenho e custos da graduação das Instituições Federais de Ensino Superior	Uma vez que são mantidas com recursos públicos, verificar se o desempenho das IFES é compatível com o das demais instituições de ensino públicas e privadas do País.	O gasto anual por aluno de graduação das universidades federais é equivalente àquele das IES privadas, que sua taxa média de diplomação é 9,7% superior às universidades privadas.
Xavier Júnior, Menezes, Almeida, Macedo (2019)	Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil	Analisar a relação entre desempenho e custos nas universidades federais do Brasil.	Dos 10 (dez) indicadores de desempenho utilizados na pesquisa, 07 (sete) tem correlação considerável.
Xavier Júnior, Ribeiro, Mota, Rafael (2019).	Sistemas de custeamento do serviço público: estudo comparativo entre dois modelos de custos em uma Universidade Pública Federal	Analisar qual sistema de custeamento é mais exequível dentro do contexto atual da UFERSA.	O modelo de Santos foi considerado mais exequível.
Melo e Leitão (2021)	Características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras	Investigar as características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras.	Apesar da importância atribuída ao controle interno, este ainda não se encontra consolidado em todas as universidades.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os estudos acima buscam analisar o nível de eficiência na aplicação dos seus recursos, estabelecendo métodos para conseguir apurar os custos nessas instituições, e, por sua vez, proporcionar aos seus gestores um melhor controle e monitoramento, além de embasamento para a tomada de decisão. De modo semelhante, a presente pesquisa tem o intuito de propor diretrizes de implantação do sistema de custos, o qual se encontra elaborado, necessitando colocá-lo em prática. É válido destacar o estudo de Correa (2017), no qual foi constatado que as Universidades Federais Brasileiras ainda não implementaram um sistema de apuração de custos e que 67% dessas instituições afirmaram não ter nem previsão para implementação. A UFERSA, como foi dito, está na fase de propor a implantação do sistema, o qual é o objetivo do presente trabalho.

2.3.2 Sistemas de Informações de Custos do Governo Federal

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal é um instrumento de apoio à gestão, utilizado tanto pelos órgãos que de fato executam as políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e de controle. O sistema de custo possui caráter gerencial, por meio de relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações de outros sistemas auxiliares (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Conforme Santos (2014), o início das discussões referente ao SIC do Governo Federal começou em 2005, com a criação da Comissão Interministerial de Custos por meio da Portaria 945, a qual tinha como objetivo realizar estudos e traçar diretrizes, métodos e procedimentos para apoiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

A partir desse período, o Governo Federal iniciou um estudo para o desenvolvimento de um sistema de apuração de custos e extração de informações por meio de relatórios gerenciais. Homologado em 2010, o Sistema de Informações de Custo – SIC é um banco de dados que utiliza os dados disponíveis nos Sistemas Estruturantes do Governo (SIAFI, SIGPLAN, SIASG, SIORG e SIAPE), devendo ser utilizado pelos setores de contabilidade e finanças dos órgãos federais, com orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Custos do Governo Federal (NASCIMENTO *et al.*, 2019).

A partir de outubro de 2008, o sistema de custos passou a ter um projeto executivo, e, em março de 2010, o governo federal, sob a coordenação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), homologou o Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal (MACHADO; HOLANDA, 2010). Nesse momento, Ministérios da Fazenda (MF), Educação (MEC), Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), passaram a unir esforços com o intuito de definir, desenvolver, disseminar e consolidar um modelo de sistema de custos para toda a administração pública brasileira (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012).

A utilização do SIC como ferramenta gerencial depende da capacidade dos usuários em conseguir melhorar as funções de planejamento e execução dos recursos, programas e políticas, contribuindo para melhorar a qualidade do gasto e garantir a gestão por resultados no âmbito da administração pública (NASCIMENTO *et al.*, 2019).

De acordo com o Portal de Custos do Governo Federal adota-se o sistema de acumulação de custos por processo, de modo que os serviços públicos são realizados de forma contínua e os custos acumulados periodicamente nas unidades organizacionais. Os sistemas de custeio utilizados são o histórico, expressando os custos incorridos no período em valores correntes, e o custeio estimado, baseado em métodos quantitativos, com o intuito de permitir a aplicação da informação de custos para o planejamento. Com relação ao método de custeio aplicado é o custeio direto. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2019). Considera-se custo direto aquele que pode ser identificado de maneira fácil e mensurado adequadamente ao objeto de custo em causa (SANTOS, 2018).

O Governo Federal adotou o custeio direto conforme três critérios. O primeiro é por causa da objetividade, pois admite somente os custos diretamente ligados aos objetos de

custo, evitando discussões sobre formas de rateio de custos indiretos. O segundo é que o custeio direto está bem ligado aos processos de planejamento, orçamento e execução, não sendo interessante realizar alterações nos Sistemas Estruturantes. Já o terceiro critério diz respeito ao custo/benefício da informação de custos, obtida de forma rápida e com baixo custo de treinamento, visto que os envolvidos estão mais adaptados com a estrutura orçamentária (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Dessa forma, a UFERSA se baseou no Sistema de Custos do Governo Federal para a criação do seu Manual de Custos, de modo que de acordo com o MAC – UFERSA, o modelo adotado define como objeto de custo os Cursos de Graduação e Pós-graduação desta IES. O sistema de acumulação de custos adotado por esta IES é o por processo. Os sistemas de custeio empregados por esta IES serão o Custeio Histórico e o Custeio Estimado, e o método de custeio aplicado será o Custeio por absorção.

Segundo Martins (2010), o custeio por absorção distribui todos os produtos e serviços realizados, num determinado período, de todos os custos relativos ao esforço de produção naquele mesmo período. Neste método de custeio devem ser apropriados aos produtos todos os custos de produção, diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Conforme Garrison, Noreen e Brewer (2007), o custeio por absorção é o sistema de custeio que engloba todos os custos de produção, fixos e variáveis, e os atribui à unidade do produto.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

Para a realização desta pesquisa, o primeiro passo foi a descrição do modelo de apuração de custos da UFERSA; o segundo, o mapeamento dos fluxos de informações da instituição para a apuração dos custos, a partir das requisições até o momento de liquidação da despesa no setor financeiro da UFERSA; o terceiro, averiguar como as informações sobre apuração de custos devem ser tratadas para compor a matriz de custos e alimentar o sistema de apuração de custos; por fim, propôs-se um plano de ação, a partir dos resultados, que permita a instituição implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA. O objetivo é que o requisitante tenha a capacidade de classificar o custo da forma mais segura possível, mesmo sem ter muitos conhecimentos da área de custos; e que os usuários possam extrair relatório dos custos de forma precisa e detalhada.

Tendo em vista que este estudo visa elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA, a presente pesquisa classificou-se quanto à abordagem do problema em pesquisa qualitativa, quanto à natureza foi uma pesquisa aplicada, no tocante aos objetivos foi uma pesquisa descritiva, e no que se refere aos procedimentos, foram realizadas entrevistas, pesquisas bibliográficas, documentais e estudo de caso.

Como foi dito, foi adotada a pesquisa qualitativa com a utilização do estudo de caso como estratégia de metodologia na busca de respostas ao problema de pesquisa. Esta pesquisa teve caráter descritivo, uma vez que procurou demonstrar a operacionalização do sistema de custos da UFERSA, identificando barreiras e propondo melhorias, visando à implantação da modelagem de custos da instituição.

A pesquisa qualitativa se propõe a colher e analisar dados descritivos, obtidos diretamente da situação estudada; enfatiza o processo mais que o resultado, para o que precisa e retrata a perspectiva dos participantes (MICHEL, 2015). Uma das principais características da pesquisa qualitativa é a predominância da descrição. Descrição de pessoas, de situações, de acontecimentos, de reações, inclusive transcrições de relatos. Um pequeno detalhe pode ser um elemento essencial para o entendimento da realidade (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

A pesquisa descritiva verifica, descreve e explica problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo conexões, considerando a influência

que o ambiente exerce sobre eles. Não interfere no ambiente, seu objetivo é explicar os fenômenos, relacionando-os com o ambiente. Portanto, trata-se da pesquisa qualitativa, tendo em vista que levanta, interpreta e discute fatos e situações (MICHEL, 2015).

Para esta pesquisa, foram utilizadas principalmente a entrevista, a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental nas duas primeiras etapas e o estudo de caso na terceira etapa. Um estudo sistemático foi realizado em referências de livros, artigos, redes eletrônicas - material acessível ao público que aborda o tema, para fundamentação teórico-metodológica da pesquisa.

Realizou-se a pesquisa documental para a obtenção de dados utilizando como fonte de pesquisa o Manual de Apuração de Custos da UFERSA. Além disso, realizou-se entrevista semiestruturada com servidor que trabalha com requisições, e com servidor que atua na Diretoria de Contabilidade e Finanças da Universidade em questão.

3.2 OBJETO DE ESTUDO

O presente trabalho tratou-se de um estudo de caso na Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA). A Lei nº 11.155/2005 transformou a Escola Superior de Agricultura de Mossoró (ESAM) em UFERSA. Essa universidade é uma autarquia federal e seu objetivo é ministrar ensino superior, desenvolver as diversas áreas do conhecimento por meio de atividades de ensino, pesquisa e extensão universitária.

Conforme o Estatuto da UFERSA, esta é uma Instituição Federal de Ensino Superior, com sede e fórum na cidade de Mossoró, Estado do Rio Grande do Norte - criada pela Lei nº 11.155, de 29 de julho de 2005, por transformação da ESAM, criada em 18 de abril de 1967, através do Decreto nº 03/1967, incorporada à rede federal de ensino superior pelo Decreto nº 1.036, de 21 de outubro de 1969, é pessoa jurídica de direito público, dotada de autonomia didático-científico, financeira, administrativa e disciplinar, regendo-se pela legislação federal, por este estatuto, pelo regimento e pelas resoluções e normas emanadas dos respectivos Conselhos Superiores.

A UFERSA tem estrutura multicâmpus, distribuída na região do semiárido brasileiro. A missão da UFERSA é produzir e difundir conhecimentos no campo da educação superior, com ênfase para a região Semiárida brasileira, contribuindo para o desenvolvimento sustentável e o exercício pleno da cidadania, mediante formação humanística, crítica e reflexiva, preparando profissionais capazes de atender demandas da sociedade.

De acordo com o Estatuto, os Câmpus da UFERSA são: Câmpus Mossoró, denominado Câmpus Sede; Câmpus Angicos; Câmpus Caraúbas; Câmpus Pau dos Ferros;

Conforme o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI 2015-2020), a UFERSA tem como objetivos definidos em seu Estatuto: ministrar ensino superior visando o desenvolvimento político, científico, social, ambiental e econômico do indivíduo e da sociedade; promover o trabalho de pesquisa e investigação científica, com vistas à produção e difusão do conhecimento; e estabelecer diálogo permanente com a sociedade, de forma a contribuir para a solução dos problemas sociais, ambientais, econômicos e políticos, dando ênfase à região semiárida brasileira.

Dessa forma, o motivo da escolha da UFERSA como objeto de estudo foi o fato de a universidade ter instituído a comissão de custos, conforme Portaria UFERSA/GAB nº 067/2019, desta comissão ter elaborado o manual de apuração dos custos, além disso, há encaminhamento do Programa do Mestrado Profissional da UFERSA para a Reitora, com uma proposta para criação do sistema de custos na UFERSA, referente ao produto técnico da dissertação de Ribeiro e Xavier Junior (2020). Sendo assim, a UFERSA tem o MAC elaborado, restando sua implantação na instituição.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para realização desta pesquisa, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com o servidor que recebe as Requisições, ou seja, partindo do início do processo de aquisição de materiais e serviços para a instituição.

Realizou-se entrevista também com o Contador responsável pela instituição com a finalidade de ter o conhecimento para realizar o mapeamento das informações a respeito dos custos envolvendo as Variações Patrimoniais Diminutivas. Em virtude do momento que o mundo passa, por causa da pandemia da COVID-19, as entrevistas foram realizadas de forma remota, pela plataforma Google Meet.

A fase da Requisição foi o momento para a inserção do código relacionado ao objeto de custo no qual o gasto foi identificado. O usuário requisitante do gasto, mesmo sem ser devidamente treinado e capacitado, ele pode determinar, por exemplo, a fonte de recurso a ser consumido e se a despesa é do tipo finalística (Ensino, Pesquisa, Extensão) ou de suporte (atividades administrativas).

Como foi dito anteriormente, o SIPAC é o sistema em que os Requisitantes cadastram suas solicitações. Segundo Nascimento (2017), o SIPAC gerencia as operações das atividades

de suporte fundamentais para a gestão da instituição. Ele atua em todos os níveis administrativos da universidade, seja em unidades, centros ou departamentos. Desse modo, as Requisições da Universidade são cadastradas nesse sistema, porém a execução orçamentária e financeira é feita diretamente no SIAFI. Portanto, foi relevante analisar se o SIPAC pode ser ajustado para inserir o código do centro de custo no momento do cadastro da Requisição, ou se será necessário a criação de um novo sistema para a inserção desses códigos.

Conforme Ribeiro e Xavier Júnior (2020), a proposta de implantação utiliza o modelo de custos dos serviços públicos de Santos (2014) para apurar o custo dos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade Federal Rural do Semiárido. A motivação para a escolha do modelo de apuração dos custos de Santos (2014) foi por esse apresentar um avanço em relação ao modelo de Machado e Holanda (2010). O modelo de Santos (2014) utiliza as informações patrimoniais fornecidas pelas Variações Patrimoniais Diminutivas, não necessitando de ajustes para chegar ao resultado como é o caso do modelo de Machado e Holanda (2010).

3.4 RESUMO DA METODOLOGIA

O Quadro 2 apresenta um resumo metodológico do presente trabalho.

Quadro 2 - Resumo metodológico da pesquisa

Tema	Eficiência e Custos no Setor Público
Título	CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido.
Problema de pesquisa	As Universidades Federais têm o dever de prover diversos serviços à população e possuem uma estrutura complexa que está sempre sujeita a controles externos e internos. Para isso, essas instituições precisam constantemente desenvolver seus instrumentos de gestão para o alcance de seus objetivos visando à qualidade no gasto, responsabilidade social e transparência com os recursos públicos. Nesse sentido, a UFERSA instituiu comissão de custos, que por sua vez, elaborou o MAC. Neste contém o sistema de custos da instituição, porém, ainda não estão sendo utilizados, necessitando da sua implantação.
Pergunta de pesquisa	Em face disso, o trabalho ora apresentado busca respostas para o seguinte problema de pesquisa: como implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA?
Objetivo geral	Elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA.

Objetivos específicos	<ul style="list-style-type: none"> • Descrever o modelo de apuração de custos da UFERSA; • Mapear os fluxos de informações da instituição para a apuração dos custos; • Averiguar como as informações sobre apuração de custos devem ser tratadas para compor a matriz de custos e alimentar o sistema de apuração de custos; • Propor um plano de ação, a partir dos resultados, que permita a instituição implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA. 			
Suporte teórico da pesquisa	Perspectiva epistemológica	Positivista		
	Quadro de referência e principais autores	<ul style="list-style-type: none"> • Administração Pública no Brasil (MESQUITA; SANTOS, 2015; SILVA, 2017; PALUDO, 2012; DI PIETRO, 2012; MATIAS PEREIRA, 2011 BRESSER-PEREIRA, 2001; SECCHI, 2009; SILVA, 2013). • Desempenho e eficiência na Administração Pública (ALVES, 2010; PALVARINI, 2010; ROSA FILHO; PEIXE, 2015; ALONSO, 1999; MESQUITA; SANTOS, 2015). • Custos no setor público (JUNIOR et al., 2019; ROSA FILHO; PEIXE, 2015; MACHADO; HOLANDA, 2010; SANTOS, 2014; RIBEIRO, 2018; REZENDE; CUNHA; BEVILACQUA, 2010). 		
Suporte metodológico da pesquisa	Delineamento da pesquisa	Quanto à natureza	Aplicada	
		Quanto aos objetivos	Exploratória e descritiva	
		Quanto à abordagem do problema	Qualitativa	
	População e amostra	Não probabilística, por conveniência	Estudo de caso	
	Procedimentos técnicos de coleta dos dados	Dados primários e secundários	Entrevistas, Pesquisa Documental e Bibliográfica	
Procedimentos de tratamento e análise dos dados	Análise	Qualitativa		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS DA UFERSA

Conforme Ribeiro (2018), o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) foi abordado pelo CFC com a publicação da Resolução nº 1.366 de 2011 que aprova a NBC T 16.11. De acordo com essa norma, o SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública. Entre os objetivos do SICSP, estão: mensurar, registrar e evidenciar os custos da entidade pública; apoiar a avaliação de resultados e desempenhos; apoiar a tomada de decisão; e apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Com o objetivo de ser atendida essa premissa, o modelo de apuração de custos da UFERSA foi elaborado por uma comissão de custos no formato de um Manual, conforme a Portaria UFERSA/GAB nº 067/2019. Este Manual de Custos da UFERSA – MAC tem como objetivo possibilitar, ao usuário interessado, a elaboração de relatórios dos custos da Universidade por Campi, Unidade de Custos, Tipo de Custos, Macroprocessos e objetos de custos, permitindo, assim, uma visão global da Cadeia de Valor da UFERSA.

O conteúdo deste Manual apresenta a modelagem de apuração de custos, construído em conformidade com as premissas estabelecidas pelo Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), e do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Conforme consta no Manual, o ponto de partida para a apuração dos custos são as variações patrimoniais diminutivas - VPD. Deve-se analisar o Balancete das VPD's de forma a identificar quais destas são elementos de Custos e quais não são. Os elementos que não configuram custos são aqueles que não contribuem para a realização dos serviços, tais como: aposentadorias e reformas, pensões, juros e encargos de mora, transferências intergovernamentais, transferências a instituições privadas, desincorporação de ativos, auxílio funeral, entre outros.

Por outro lado, segue abaixo Quadro 3 com VPD's às quais se enquadram como elementos de custos, tendo em vista a sua contribuição para a realização do serviço.

Quadro 3 - Elementos de custos por classe

	Código VPD	Descrição do Insumo	Insumo detalhado
Pessoal e Encargos	3.1.1.0.0.00.00	Remuneração a pessoal	Vencimentos e salários, abonos, adicionais, gratificações, férias.
	3.1.2.0.0.00.00	Encargos patronais	Contribuição patronal para o Regime de Previdência dos Servidores e Contribuições Previdenciárias do Instituto Nacional de Seguro Social.
	3.1.3.0.0.00.00	Benefícios a pessoal	Assistência Pré-Escolar; Auxílio-Transporte; Auxílio-Alimentação; Assistência a Saúde.
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.9.0.0.00.00	Outros benefícios previdenciários e assistenciais	Auxílio-natalidade.
Uso de bens, serviços e cons. de capital fixo.	3.3.1.0.0.00.00	Uso de materiais de consumo	Material de consumo imediato, consumo de combustíveis e lubrificantes, consumo de materiais estocados – almoxarifado.
	3.3.2.0.0.00.00	Serviços	Estagiários; serviços técnicos profissionais; serviços educacionais e culturais; limpeza e conservação; vigilância; exposições, congressos e conferências; serviços de energia elétrica, de água e esgoto e de comunicação; serviços de transporte, passagem, locomoção e hospedagens.
	3.3.3.0.0.00.00	Depreciação, amortização e exaustão.	Depreciação de bens móveis e imóveis.
Tributárias	3.7.2.0.0.00.00	Contribuições	Obrigações patronais s/ serviços de terceiros e contribuição para iluminação pública.
Outras variações patrimoniais diminutivas	3.9.4.0.0.00.00	Incentivos	Bolsas de estudos no país e auxílios para desenvolvimento de estudos/pesquisas.

Fonte: Adaptado do MAC-UFERSA (2020).

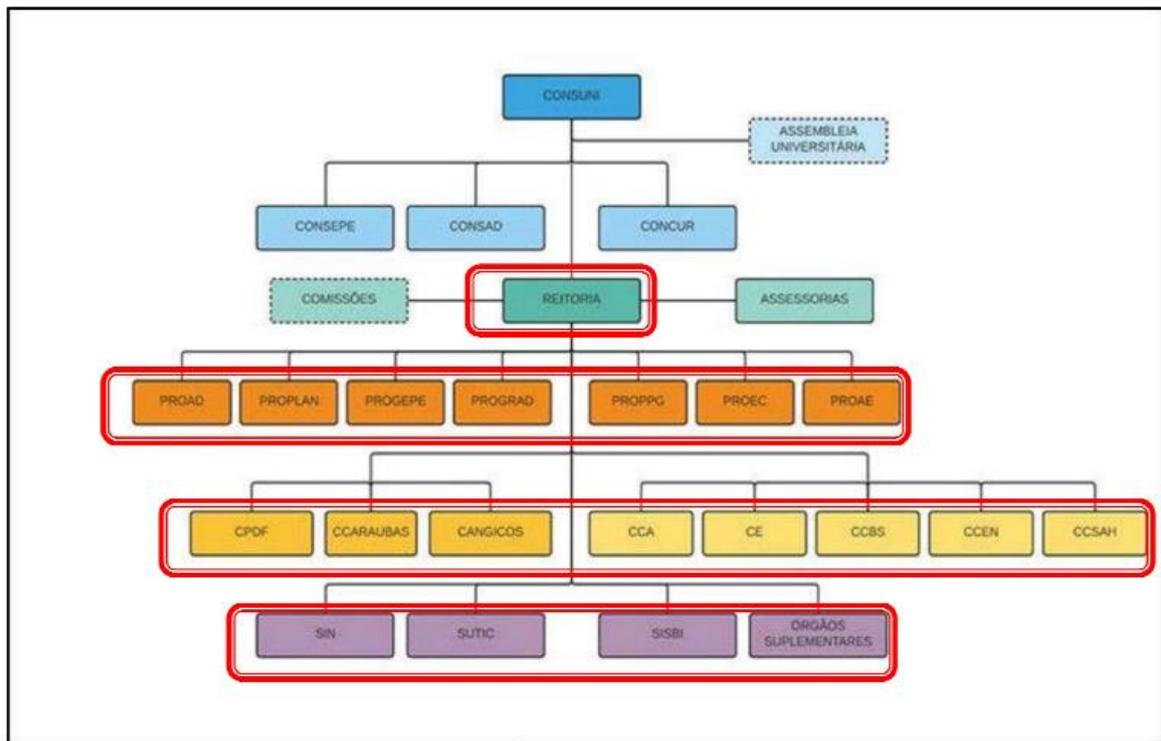
O modelo a ser implantado na UFERSA está relacionado abaixo:

- **Objeto de Custos** – Cursos de graduação e pós-graduação.
- **Sistema de Acumulação de Custos** – Por processo.
- **Sistema de custeio** – Custeio histórico, Custeio estimado.
- **Método de custeio** – Custeio por Absorção.
- **Elementos de custos** – Variações Patrimoniais Diminutivas.
- **Área de atuação dos custos** – Finalística ou de Suporte.
- **Período de apuração** – Anual.

Quanto aos centros de custos, seu uso possibilita a medição e a avaliação da acumulação de custos de um determinado item, permitindo, assim, enxergar o comportamento desse custo de forma mais analítica ou detalhada. A modelagem de custos adotada pela UFERSA define como Centro de Custos as Unidades Administrativas.

Diante dos vários níveis de hierarquia constatados no organograma da UFERSA, de acordo com a Figura 1, optou-se por realizar a apuração dos custos até o terceiro nível, ou seja, até os centros acadêmicos, os quais correspondem às grandes áreas do conhecimento, incluindo também as duas Superintendências existentes na instituição (Superintendência de Infraestrutura – SIN – e a Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação – SUTIC).

Figura 1 - Organograma da UFERSA até o terceiro nível



Fonte: UFERSA (2020).

A Figura 2 mostra como é a codificação do centro de custo, sendo composta por 11 dígitos e suas respectivas descrições. Quando o servidor da UFERSA for cadastrar determinada requisição, ele deverá informar o código do centro de custo no sistema, de forma que quando a despesa for liquidada, o recurso seja alocado ao determinado código, e não mais utilizando um centro de custos genérico.

Figura 2 - Codificação de centro de custo

DIGÍTO	DESCRIÇÃO
1º	Tipo de Custo
2º	Campus
3º	
4º	
5º	Macroprocesso
6º	Unidade de Custo
7º	
8º	
9º	Objeto de Custo
10º	
11º	

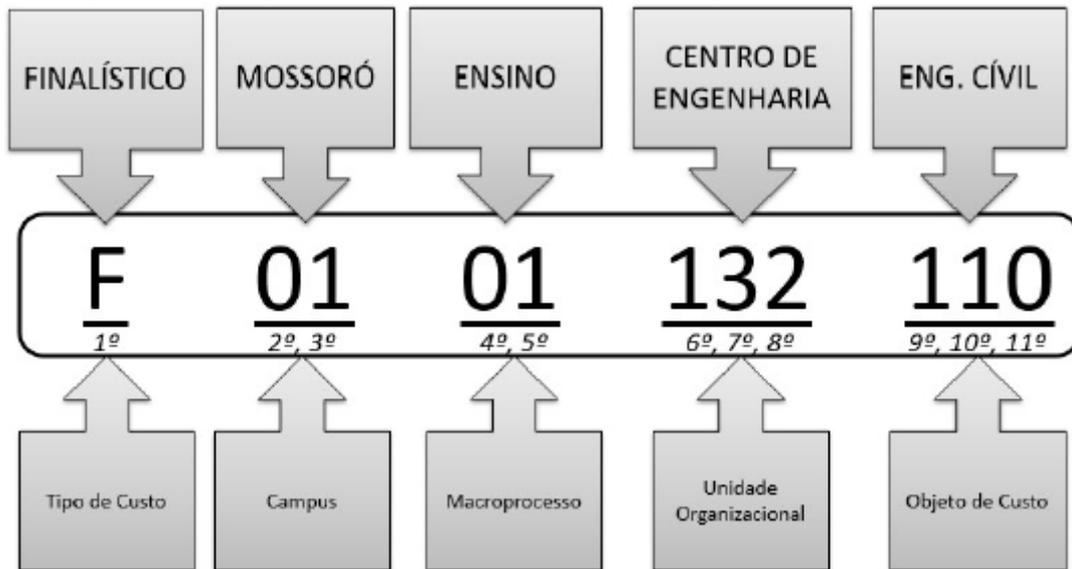
Fonte: UFERSA (2020).

De acordo com a imagem da codificação do centro de custo, a coluna do lado esquerdo corresponde à sequência dos dígitos a serem inseridos no sistema, e a coluna do lado direito são as descrições. Desse modo, quando o usuário for cadastrar determinada requisição, ele deverá observar as opções da descrição às quais estão relacionadas abaixo e inserir seus respectivos códigos.

- **Tipo de Custo** – Finalístico ou Apoio.
- **Campus** – Mossoró, Angicos, Caraúbas, Pau dos Ferros.
- **Macroprocesso:**
 - Finalístico* - Ensino, pesquisa, extensão, inovação.
 - Suporte* – Gestão Orçamentária e Financeira, Gestão de TI, Gestão de Pessoas, Relacionamento Institucional, Governança, Suprimento e Contratações, Comunicação, Assistência Estudantil, Infraestrutura e Sustentabilidade, Gestão Patrimonial.
- **Unidade de Custo:** Reitoria, Comissões, Comitês, Ouvidoria, Pró-reitorias, Centros Acadêmicos, Superintendências, Centros Multidisciplinares.
- **Objeto de custo:** Cursos de graduação e Pós-graduação.

Na Figura 3, abaixo, tem-se um exemplo de um código de centro de custo de um curso de graduação em Engenharia Civil, mostrando de modo específico para onde está indo determinado custo. No caso, o mencionado curso trata-se de um objeto de custo.

Figura 3 - Código centro de custo curso de graduação em Engenharia Civil



Fonte: UFERSA (2020).

Desse modo, o centro de custo F0101132110 faz referência a um custo de caráter finalístico (F), do macroprocesso de Ensino (01), da unidade de custo Centro de Engenharia (132), e com o Objeto de Custos Curso de Graduação em Engenharia Civil.

Outra questão que o Manual expõe é o fato de que alguns custos necessitam de rateio para serem direcionados às unidades de custos e, posteriormente, aos objetos de custos. O Quadro 4 apresenta os elementos de custos e seus respectivos critérios de rateio, podendo ser utilizados outros critérios, os quais sejam mais adequados ao elemento de custos, desde que seja devidamente justificado. O relatório de custos deve informar quais foram os critérios de rateio utilizados.

Quadro 4 – Critério de rateio *versus* Elementos de custos.

Critério de Rateio	Elemento de Custo
Quantitativo de servidores	Remuneração a pessoal; encargos patronais; benefícios a pessoal; outros benefícios previdenciários e assistenciais.
Área ocupada	Manutenção de imóveis; depreciação de bens imóveis; serviços de fornecimento de água e esgoto, energia elétrica, gás e outros.
Número de beneficiários	Auxílios, bolsas, alimentação.
Valor das diárias por unidade	Diárias.
Valor das passagens por unidade	Passagens e hospedagens.
Número de postos por unidade	Terceirização e locação de mão-de-obra.
Matriz Andifes	Serviços não rastreáveis.
Aluno Equivalente	Alocação dos custos dos centros acadêmicos para os cursos de graduação e pós-graduação.

Fonte: Adaptado do MAC-UFERSA (2020).

Para direcionamento dos custos alocados nas unidades de custos para os cursos de graduação será utilizado o número de alunos equivalentes de cada um dos cursos, e para os cursos de pós-graduação será utilizado como critério de rateio a média anual dos alunos matriculados atribuído o peso de um curso de graduação equivalente. É válido salientar que os critérios só serão utilizados nos casos em que não se possa alocar os custos diretamente às unidades de custos.

Após a implantação do Sistema de custos da Ufersa, os centros de custos promoverão a alocação direta dos custos sem a necessidade da utilização dos critérios de rateio de custos. Porém, como o SIAFI só permite informar um centro de custos para cada liquidação da despesa, os elementos de custos que forem comuns a mais de uma Unidade de Custos, como a Remuneração de pessoal, terão que ser rateados com base nos critérios de rateio de Custos. Os elementos de custos poderão, ainda que alocados diretamente às unidades de custos, necessitar de rateios para serem alocados aos objetos de custos.

O Quadro 5 apresenta um exemplo da metodologia de alocação de custos às unidades de custos e, posteriormente, aos objetos de custos.

Quadro 5 - Metodologia de alocação de custos – Remuneração de pessoal

*Item de Custos: Remuneração de Pessoal – Valor total R\$ 148.204.726,71									
*Número de servidores da Ufersa: 1.351 *Número de servidores do Centro de Ciências Agrárias: 166									
*Fórmula: Valor total do insumo/ N° de servidores da Ufersa = Insumo por Servidor (R\$)									
*Valor total: R\$ 148.204.726,71/1351= R\$ 109.700,02 por servidor									
	Insumo por Servidor (R\$) (a)	Centro Acadêmico (b)	Servidores da Unidade (c)	Insumo por Unidade (R\$) (d = a x c)	Alunos Equivalentes da Unidade (e)	Insumo por Aluno (R\$) (f = d / e)	Objeto Custo – Cursos (g)	Alunos – Curso (h)	Insumo – Objeto de Custo (R\$) (i = f x h)
	109.700,02	CCA	166	18.210.203,28	3.108	5.859,14	Agronomia	564	3.304.554,26
							Eng. Pesca	217	1.271.433,11
							Eng. Florestal	217	1.271.433,11
							Veterinária	864	5.062.295,89
							Zootecnia	383	2.244.050,62
							Fitotecnia (Mestrado)	108	632.786,99
							Fitotecnia (Doutorado)	146	855.434,44
							Man. Solo (Mestrado)	46	269.520,38
							Man. Solo (Doutorado)	76	445.294,55
							Produção animal (Mestrado)	103	603.491,29

							Ciência Animal (Mestrado)	112	656.223,54
							Ciência Animal (Doutorado)	234	1.371.038,47
							Amb. Tec e Soc. (Mestrado)	38	222.647,27

Fonte: Adaptado do MAC-UFERSA (2020).

Nesse exemplo, a remuneração de pessoal teve que passar pelo processo de rateio, de modo que foi encontrado o insumo por cada servidor da instituição, para em seguida encontrar o valor do insumo para a unidade de custo, no exemplo o Centro de Ciências Agrárias. Dividindo esse valor pela quantidade de alunos desse Centro encontra-se o insumo por aluno. Por fim, chega-se ao objeto de custos, em que esse insumo por aluno será multiplicado pela quantidade de alunos equivalente de cada curso de graduação correspondente ao Centro em análise. Esses resultados correspondem ao rateio da remuneração dos servidores passando pela unidade de custos (CCA) até chegar ao objeto de custo (os cursos referentes ao Centro).

Portanto, o produto do Manual será a matriz dos custos da UFERSA, de acordo com o Quadro 6, de modo que poderá ser ainda mais detalhada.

Quadro 6 - Matriz de Custos - UFERSA

Código	Descrição	Valor em R\$	Análise Vertical (%)
1.	ÓRGÃO		
1.1	Universidade Federal Rural do Semiárido		
2.	CÂMPUS		
2.1	Mossoró		
2.2	Angicos		
2.3	Caraúbas		
2.4	Pau dos Ferros		
3.	UNIDADES DE CUSTOS		
3.110	Reitoria		
3.120	Pró-reitorias		
3.130	Centros Acadêmicos		
3.140	Superintendências		
4.	TIPO DE CUSTO		
4.1	Finalístico		
4.2	Apoio		
5.	MACROPROCESSO		
5.01	Ensino		
5.02	Pesquisa		
5.03	Extensão		
5.04	Inovação		
5.05	Suporte (detalhar)		
6.	TIPO DE ENSINO		
6.1	Graduação presencial		
6.2	Graduação a distância		
6.3	Pós-graduação stricto sensu		

7.	OBJETO DE CUSTO		
7.101	Administração		
7.102	Agronomia		
7.103	Biotecnologia		
7.104	Ciência da Computação		
(...)			

Fonte: Adaptado do MAC-UFERSA (2020).

4.2 MAPEAMENTO E TRATAMENTO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

Para a realização do mapeamento do fluxo de informações para esta pesquisa foi utilizado o software Bizagi Modeler. Este software segue a notação BPMN (Business Process Modeling Notation), sendo a mais utilizada na gestão de processos. Trata-se de um padrão codificado pré-estabelecido e válido mundialmente. Dessa forma, independentemente da língua ou da nacionalidade do profissional que está mapeando, basta utilizar essa mesma notação para entender a dinâmica de um determinado fluxo (ALMEIDA, 2017).

Parte das Variações Patrimoniais Diminutivas vem dos processos de aquisições, como é o caso dos serviços, por exemplo, a terceirização, mão de obra, energia, telefonia, internet, água, ou seja, as chamadas despesas correntes. Porém, tem custos que não vêm das aquisições, como o caso da folha de pagamento, sendo este um dos custos de maior representatividade para a Universidade.

Conforme o Quadro 3, que trata dos elementos de custos por classe, tem-se o rol das VPD's, os quais envolvem:

- Mapeamento das despesas com pessoal;
- Mapeamento do consumo de materiais;
- Mapeamento dos serviços;
- Mapeamento da depreciação;
- Mapeamento das contribuições;
- Mapeamento dos incentivos.

Na sequência, para cada uma dessas VPD'S foram realizados dois mapeamentos dos fluxos de informações: o primeiro com a descrição de como ocorre o fluxo das informações atualmente na UFERSA e o segundo fluxo de acordo com a proposta da presente pesquisa, de modo que serão analisados os custos que precisarão passar por rateio, para que possam ser alocados de forma discriminada. No fluxo atual, a etapa do Registro de Centro de Custo genérico está apresentada na cor vermelha; enquanto que no fluxo da proposta do sistema de

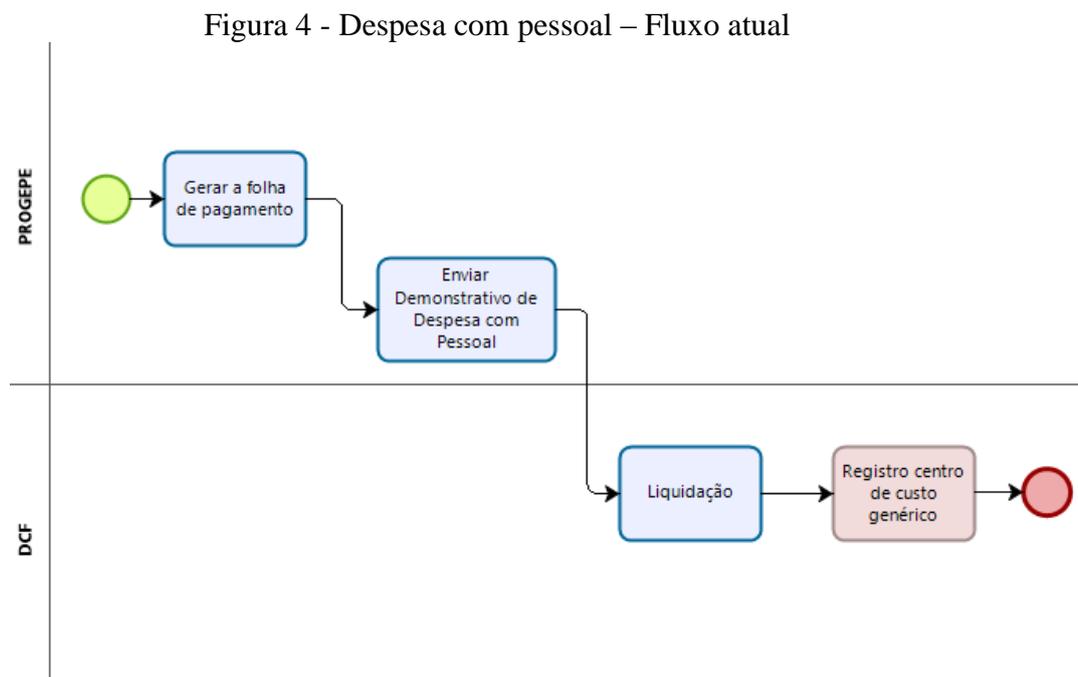
apuração de custos da presente pesquisa, as etapas do processo estão apresentadas na cor verde.

4.2.1 Mapeamento das despesas com pessoal

Começando pela despesa com pessoal, a seguir a descrição de como ocorre o fluxo de informações nesta VPD.

A PROGEPE gera a folha de pagamento de pessoal e envia o demonstrativo da despesa com pessoal, o chamado DDP, para a Diretoria de Contabilidade e Finanças; a Divisão de Contabilidade e Finanças realiza a liquidação da folha de pagamento; nesse momento da liquidação da folha seria o momento de inserir o centro de custo, porém na despesa com pessoal, o centro de custo precisa passar por tratamento.

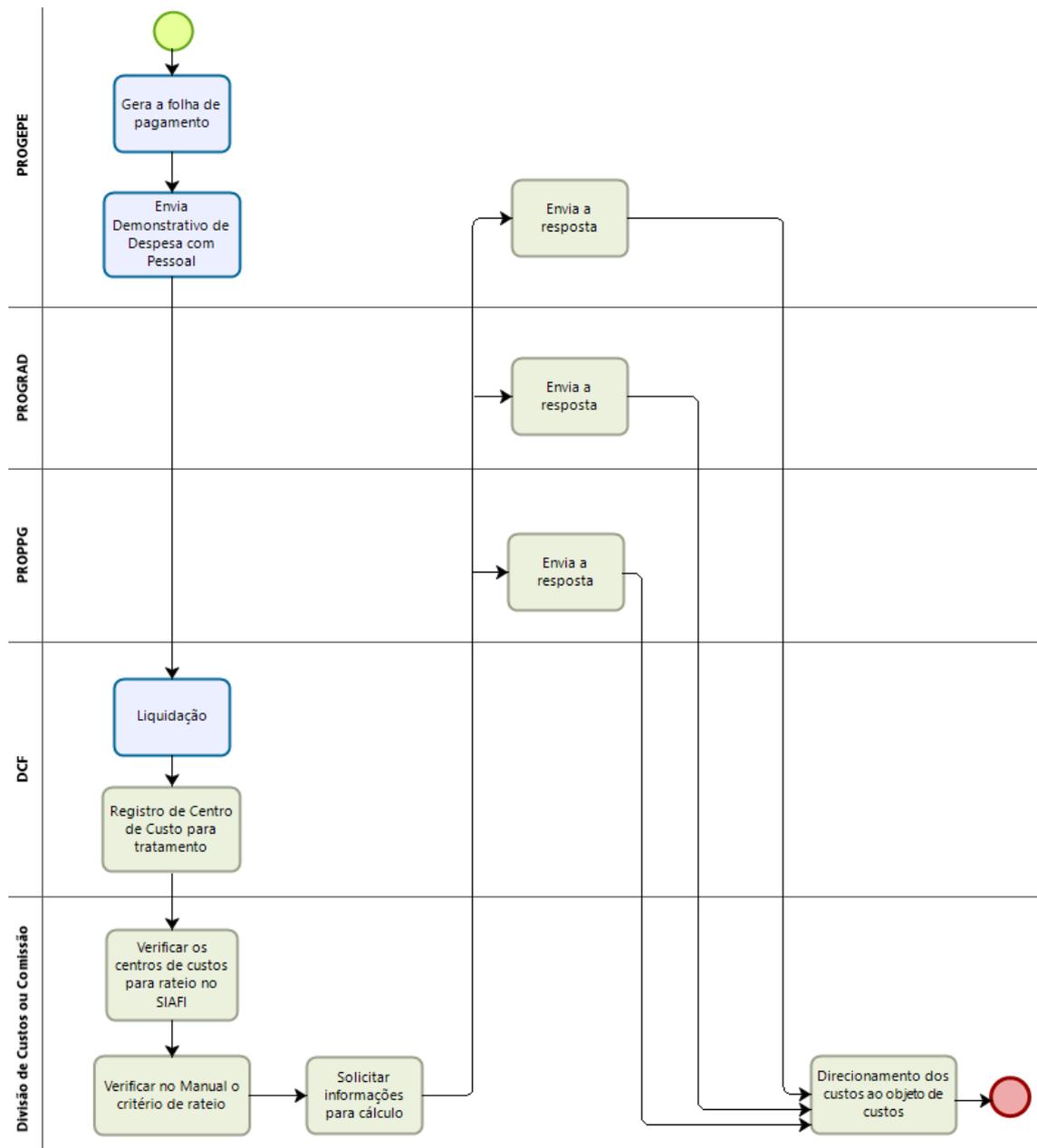
A seguir, apresentamos o mapeamento da forma que é atualmente e, em seguida, conforme a proposta de implantação do sistema de apuração de custos (Figura 4).



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Para que haja a apuração do custo com o pessoal, no momento que a despesa estiver sendo liquidada haverá uma particularidade, tendo em vista que será inserido um centro de custo indicando que a despesa necessitará passar pelo processo de rateio. O objetivo é conduzir essa despesa até o objeto de custo que são os cursos de graduação e pós-graduação. O fluxograma abaixo apresenta como deve ser o mapeamento para que a despesa de pessoal seja tratada da forma adequada.

Figura 5 - Despesa com pessoal – Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A proposta apresentada tem como sugestão inserir alternativa de rateio, ou seja, um código de despesa com pessoal a ser rateada. O demonstrativo de despesa com pessoal apresenta as informações da folha de pagamento. Não há separação entre quantidade de servidores docentes e técnicos administrativos, ou seja, não tem como separar o custo finalístico do custo das atividades de apoio.

Para realizar o rateio da despesa com pessoal são necessárias algumas informações. Precisa ter a quantidade de servidores total e por unidade. Além disso, há a necessidade do

valor total da despesa com pessoal, de modo que este consta no DDP PROGEPE. A informação de alunos equivalentes por curso é fornecida pela PROGRAD e PROPPG.

Para serem utilizadas as fórmulas, são necessários alguns dados, os quais são encontrados nas respectivas fontes abaixo:

Quadro 7 - Fonte da informação – Despesa de Pessoal

Informações necessárias	Fonte da informação
Valor total com despesa de pessoal	PROGEPE
Número de servidores da UFERSA	PROGEPE
Número de servidores por unidade	PROGEPE
Número de alunos equivalentes por unidade	PROGRAD/PROPPG
Número de alunos equivalentes por curso	PROGRAD/PROPPG

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Com a despesa com pessoal por servidor, deve-se multiplicar pela quantidade de servidores da unidade, encontrando o insumo por unidade. A despesa com pessoal por unidade dividido pela quantidade de alunos equivalentes da unidade tem como resultado a despesa com pessoal por aluno. A despesa com pessoal por aluno multiplicado pela quantidade de alunos por curso tem como resultado o custo da despesa com pessoal referente a cada curso. Sendo assim, a despesa será tratada chegando até o objeto de custo.

Abaixo, as fórmulas necessárias para ratear os custos até o objeto de custo.

Fórmula:

$$DPS = \frac{\text{Total DP} - (\text{servidores licenciados, afastados, cedidos})}{\text{N}^\circ \text{ servidores da UFERSA} - (\text{servidores licenciados, afastados, cedidos})} \quad (1)$$

Legenda:

DP – Despesa com pessoal

DPS – Despesa com pessoal por servidor

$$DPU = DPS \times \text{N}^\circ \text{ servidores por unidade} \quad (2)$$

Legenda:

DPS – Despesa com pessoal por servidor

DPU – Despesa com pessoal por unidade

$$DPA = \frac{DPU}{\text{N}^\circ \text{ AEU}} \quad (3)$$

Legenda:

DPA – Despesa com pessoal por aluno

DPU – Despesa com pessoal por unidade

Nº AEU – Número de alunos equivalentes da unidade

$$DPC = DPA \times N^{\circ} \text{ de alunos por curso} \quad (4)$$

Legenda:

DPC - Despesa com pessoal por curso

DPA - Despesa com pessoal por aluno

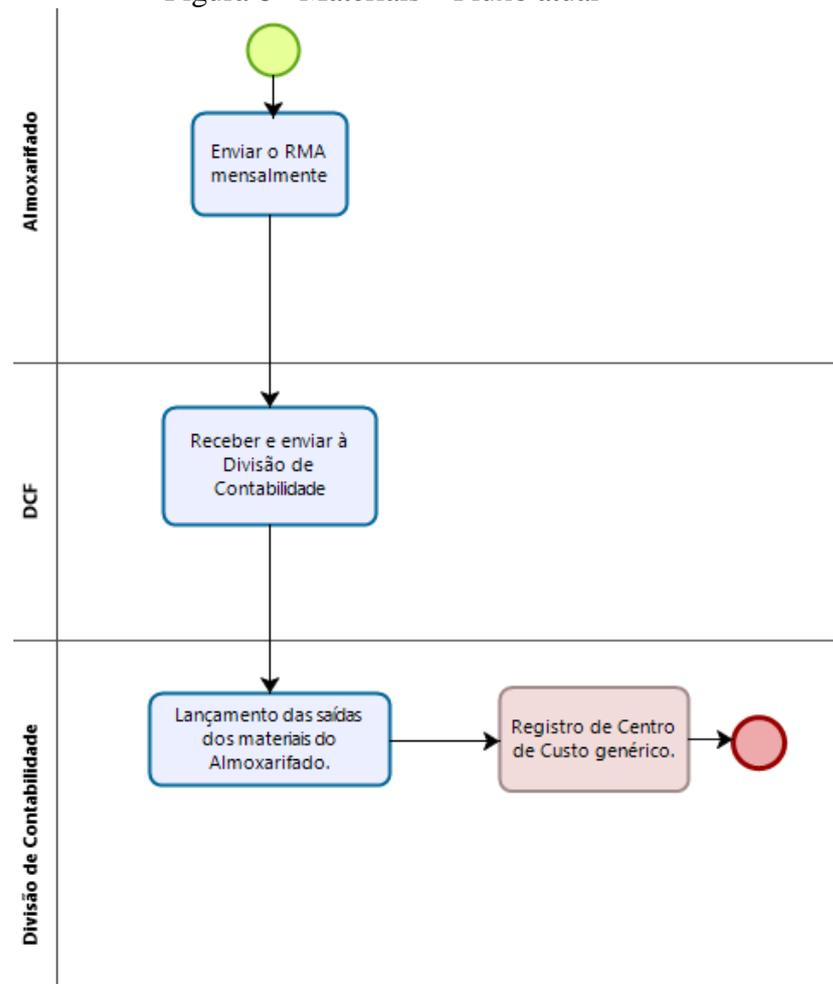
4.2.2 Mapeamento do Consumo de Materiais

As informações de consumo de materiais proveem do Almoxarifado. É válido salientar que o fato de a Universidade comprar os materiais não implica em custo, trata-se de um gasto. Quando a compra é efetuada, o material que chega é direcionado para o estoque, e quando sai do estoque para ser utilizado, neste momento passa a ser custo. Quando é realizada a liquidação da aquisição desses materiais, no sistema não tem opção para inserir centro de custo, apenas há um campo para enviar esses bens para o estoque.

Começando o mapeamento do fluxo atual:

Mensalmente, no último dia do mês, o Almoxarifado envia para a Diretoria de Contabilidade e Finanças o RMA, o Relatório de Movimentação do Almoxarifado. O RMA mostra o consumo do Almoxarifado, ou seja, as saídas dos bens deste setor. Sendo assim, são essas saídas que representam os custos dos materiais. A Diretoria de Contabilidade e Finanças (DCF) recebe e, por sua vez, envia para o Setor de Contabilidade, o qual é responsável por fazer o lançamento dos materiais. Nesse momento do lançamento das saídas do Almoxarifado é inserido o centro de custo, o qual atualmente é um centro de custo genérico.

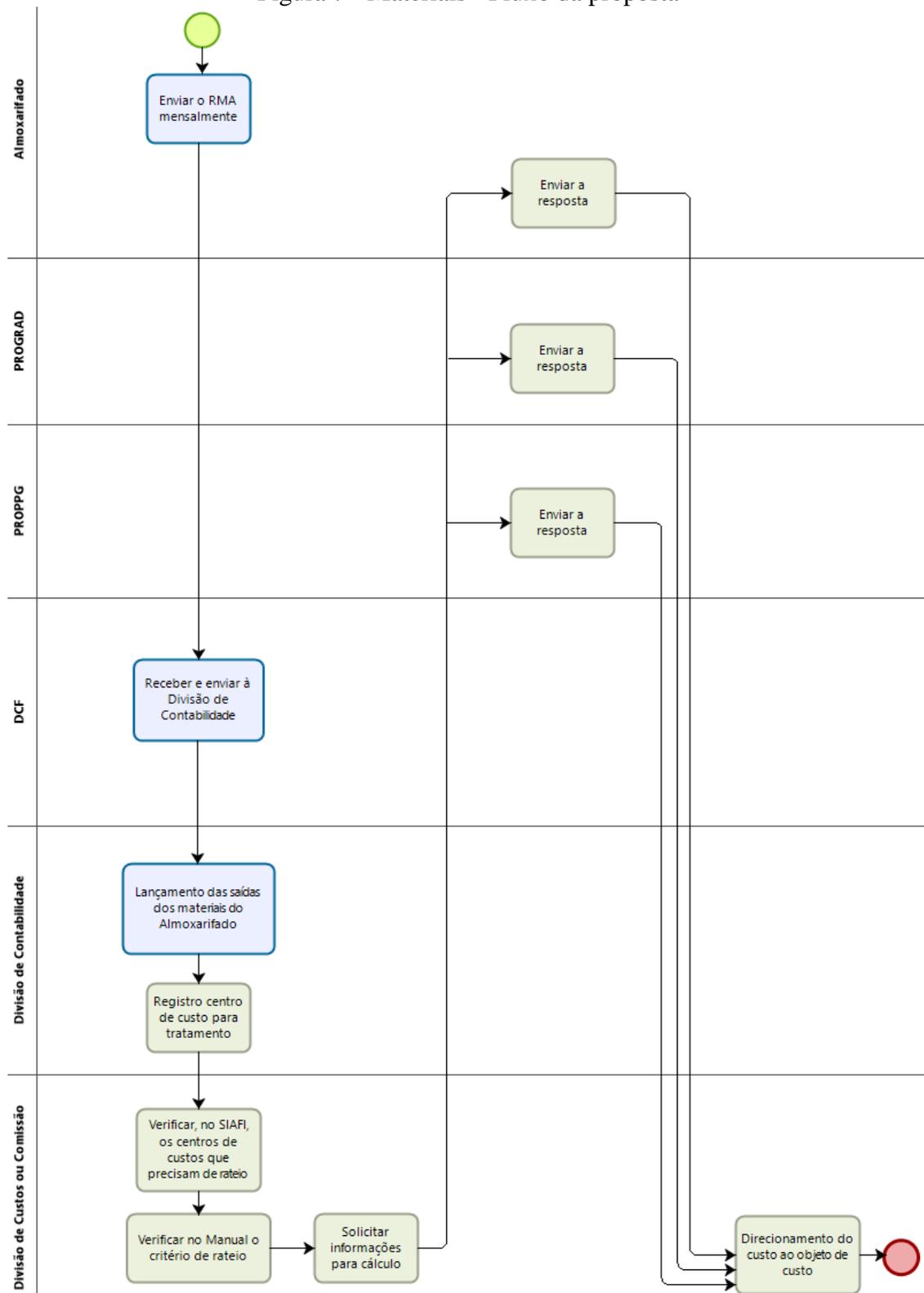
Figura 6 - Materiais – Fluxo atual



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Com a proposta, o centro de custo não será mais genérico, e sim um centro de custo indicando que a informação precisa de tratamento.

Figura 7 - Materiais - Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Almoarifado consegue enviar o relatório das saídas dos materiais por unidade, ou seja, até a unidade é um caminho que não precisa de rateio. O rateio só será necessário a partir

da unidade até chegar ao objeto de custo. Abaixo Quadro 8 constam as informações necessárias e suas respectivas fontes com o intuito de tratar a despesa.

Quadro 8 - Fonte da informação - Materiais

Informações necessárias	Fonte da informação
Relação de requisições por unidade.	Almoxarifado.
Número de alunos equivalentes por unidade	PROGRAD/PROPPG.
Número de alunos equivalentes por curso	PROGRAD/PROPPG.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

No RMA a Divisão de Contabilidade lança o valor total e informa a necessidade de tratamento. Para tratar, de acordo com a proposta desta pesquisa, o Almoxarifado precisará enviar à Divisão ou à Comissão a relação das saídas dos materiais por unidade. Dividindo as requisições pelo quantitativo de alunos por curso o rateio do consumo de materiais chega ao objeto de custo. A informação de alunos equivalentes por curso é fornecida pela PROGRAD e PROPPG.

O insumo por unidade dividido pela quantidade de alunos equivalentes da unidade tem como resultado o insumo por aluno. O insumo por aluno multiplicado pela quantidade de alunos por curso tem como resultado o custo do consumo de materiais do Almoxarifado referente a cada curso. Sendo assim, a despesa será tratada chegando até o objeto de custo.

Fórmula:

Despesa de consumo de materiais por curso:

$$\text{Despesa de consumo de materiais} = \frac{\text{N}^\circ \text{ Requisições por unidade}}{\text{N}^\circ \text{ alunos equivalentes da unidade}} \quad (5)$$

$$\text{Despesa de consumo de materiais} \times \text{N}^\circ \text{ de alunos por curso} \quad (6)$$

4.2.3 Mapeamento dos Serviços

Conforme o MAC-UFERSA 2020, os serviços contemplam estagiários; serviços técnicos profissionais; serviços educacionais e culturais; limpeza e conservação; vigilância; exposições, congressos e conferencias; serviços de energia elétrica, de água e esgoto e de comunicação; serviços de transporte, passagem, locomoção e hospedagens.

Há serviços que têm a possibilidade de no sistema inserir o centro de custo direto, ou seja, sem a necessidade de rateio, como é o caso do aluno que abre Processo Administrativo para participar de um Congresso. Porém, outros serviços precisarão passar por rateio. Um exemplo é o serviço de vigilância, pois é para o campus como um todo, então precisa de rateio.

Para a realização desta VPD, realizou-se entrevista com a Direção da Divisão de Aquisição de Materiais e Serviços da UFERSA. O processo de aquisição compreende: o Sistema de Registro de Preço, Pregão tradicional, Dispensa, Inexigibilidade, Regime Diferenciado de Contratação, sendo este voltado para as obras da Universidade.

O fluxo do processo de aquisição ocorre da seguinte forma: inicia com a Requisição do Plano Anual de Contratações (PAC) no ano anterior a execução. Tudo que será comprado pela instituição em 2022, por exemplo, é lançado no PAC em 2021. Até o dia 30 de abril a UFERSA tem que enviar para o Ministério da Economia tudo que pretende comprar e contratar para o ano seguinte de acordo com a instrução normativa.

Então, a Divisão de Aquisição de Materiais e Serviços (DMS) abre no sistema para os requisitantes cadastrarem aquilo que estão precisando. A DMS recebe esta demanda e cadastra no sistema do Governo Plano de Gerenciamento de Contratações (PGC). O requisitante cadastra no SIPAC, a DMS recebe neste sistema, gera o relatório e cadastra no PGC.

No ano seguinte, é o período de execução. Então, a DMS recebe as requisições que estão no SIPAC e pede confirmação aos requisitantes, pois eles pedem no ano anterior algo que é para o ano seguinte, desse modo pode haver mudanças nos pedidos. Depois que o requisitante confirma, a DMS recebe novamente. A DMS recebe as requisições de registro de preço por grupo de material e separa para ser cotado (ex.: material hospitalar, material agrícola etc.). Depois da etapa da Cotação, o processo segue para licitação.

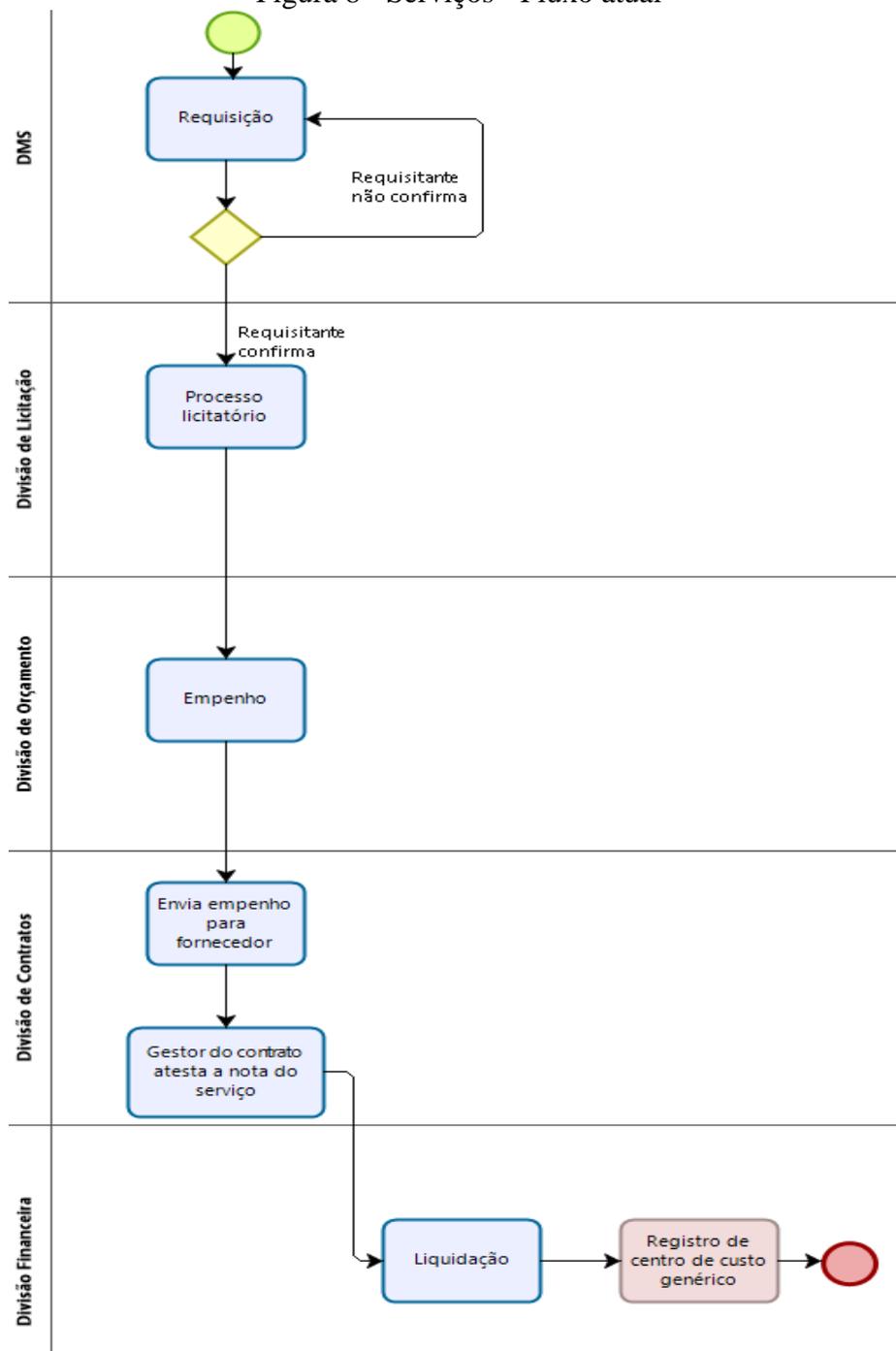
Após o processo licitatório, a Divisão de Aquisição de Materiais e Serviços abre o sistema SIPAC para os servidores que têm a competência para requisitar o empenho dentro dos 12 meses. Quando essa Divisão finaliza o processo, caso tenha orçamento, o requisitante pode solicitar o empenho.

O requisitante faz a requisição de empenho no SIPAC com o recurso da sua unidade e, em seguida, encaminha para o chefe da unidade assinar. A requisição de Empenho vai para a DMS, a qual envia para a DCF via SIPAC. A DMS recebe de volta a requisição com a autorização do chefe do orçamento e encaminha junto com o resumo de empenho (gerado

pela DMS) para DCF Setor de Orçamento empenhar. Quando o empenho é realizado é anexado um resumo de empenho.

O empenho assinado segue para o Pós-Compras: se for material, é enviado para o Almoxarifado (pós-compras) que envia o empenho para o fornecedor e aguarda receber o material. O Almoxarifado recebe a mercadoria e este mesmo setor é quem faz a liquidação. Os documentos da liquidação seguem para a Diretoria de Contabilidade e Finanças para pagamento. No caso dos serviços, segue para Divisão de Contratos que envia o empenho para o fornecedor iniciar o serviço. Quando o serviço é realizado, o fiscal/gestor do contrato recebe a nota do serviço prestado, atesta a nota e envia para a DCF para fazer a liquidação. Desse modo, com a relação a Serviços, o Setor Financeiro (DCF) é quem realiza a liquidação. Abaixo, o mapeamento do fluxo atual:

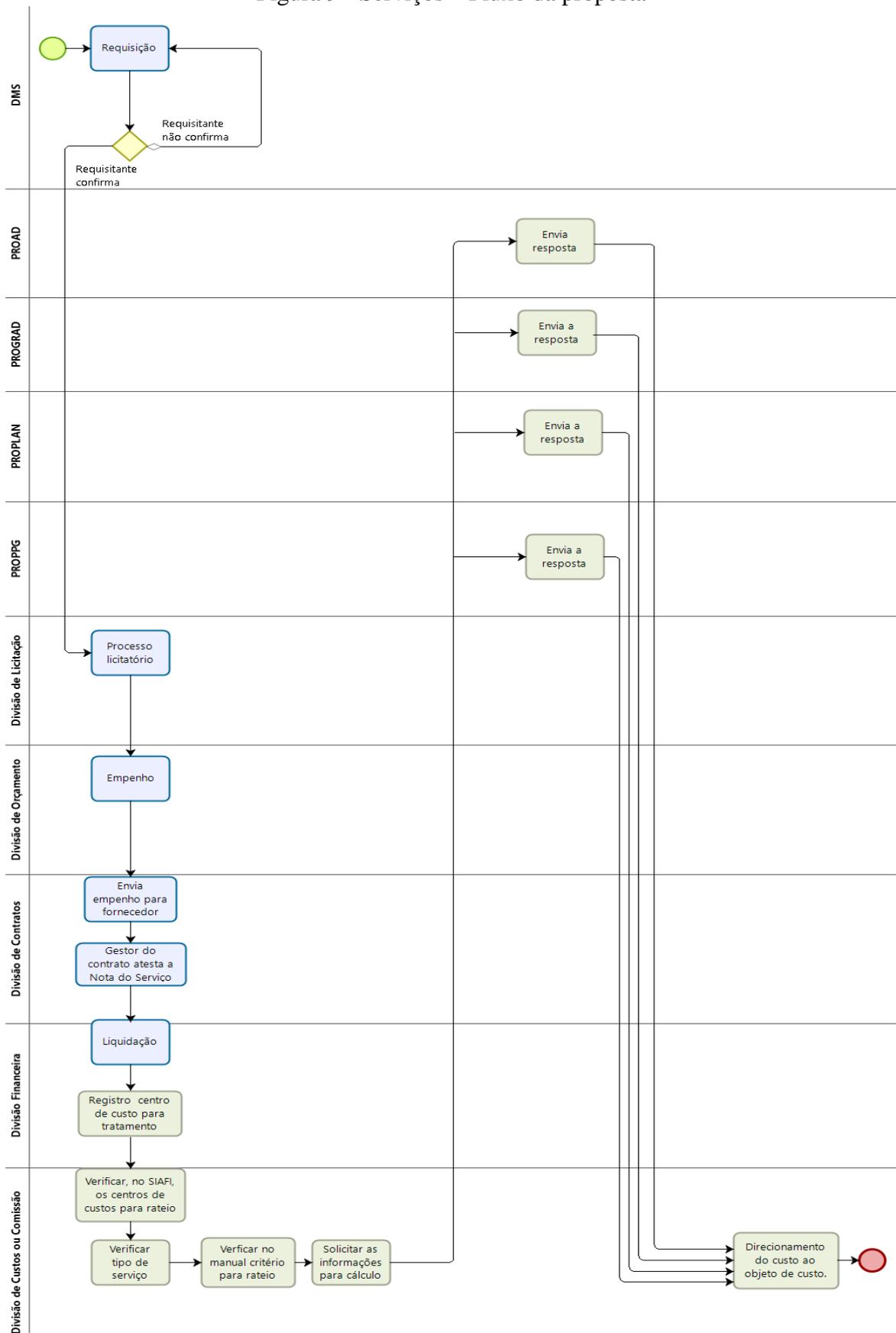
Figura 8 - Serviços - Fluxo atual



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dependendo do tipo de serviço, será utilizado o critério para rateio dos custos. No momento da liquidação da despesa será inserido um centro de custo indicando que aquela informação precisará passar por tratamento, e a competência para fazê-lo será ou da Divisão de Apuração de Custos ou de uma Comissão, a depender da decisão da gestão da Universidade. Abaixo, o fluxo de como a informação será tratada:

Figura 9 - Serviços – Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Para serem utilizadas as fórmulas, são necessários alguns dados, os quais são encontrados na respectiva fonte abaixo:

Quadro 9 - Fonte da informação - Serviços

Informações necessárias	Fonte da informação
Área ocupada (Para os casos de manutenção de imóveis; depreciação de bens imóveis; serviços de fornecimento de água e esgoto, energia elétrica, gás e outros).	PROAD
Valor das diárias por unidade	PROPLAN
Valor das passagens por unidade	PROPLAN
Número de postos por unidade (Para os casos de terceirização e locação de mão de obra).	PROAD
Número de alunos equivalentes por unidade	PROGRAD/PROPPG
Número de alunos equivalentes por curso	PROGRAD/PROPPG

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Conforme o Quadro 09, a depender do tipo de serviço, haverá seu respectivo critério de rateio. Por exemplo, analisando o serviço de energia elétrica, para tratar esse serviço é utilizada como critério de rateio a área ocupada, sendo assim, dividindo a área ocupada pelo quantitativo de alunos por curso o rateio do consumo de materiais chega ao objeto de custo. A informação de alunos equivalentes por curso é fornecida pela PROGRAD e PROPPG.

O insumo por unidade dividido pela quantidade de alunos equivalentes da unidade tem como resultado o insumo por aluno. O insumo por aluno multiplicado pela quantidade de alunos por curso tem como resultado o custo do serviço com custo proporcional referente a cada curso, chegando, portanto, ao objeto de custo.

Conforme MAC-2020, para cada serviço tem um critério para ratear os custos. Abaixo tem o critério de rateio dos custos, os serviços correspondentes e as fórmulas a serem utilizadas para rateio.

Quadro 10 - Fórmulas para rateio - Serviços

Serviços	Critério de rateio	Fórmulas para rateio
Fornecimento de água e esgoto, energia elétrica, gás e outros.	Valor do serviço	$\frac{\text{Valor do serviço}}{\text{N}^\circ \text{ de alunos da unidade}} \times \text{N}^\circ \text{ de alunos equivalentes por curso}$
Diárias	Valor das diárias por unidade	$\frac{\text{Valor das diárias por unidade}}{\text{N}^\circ \text{ de alunos da unidade}} \times \text{N}^\circ \text{ de alunos equivalentes por curso}$

Passagens e hospedagens	Valor das passagens por unidade	$\frac{\text{Valor das passagens por unidade} \times \text{N}^\circ \text{ de alunos equivalentes por curso}}{\text{N}^\circ \text{ de alunos da unidade}}$
Terceirização e locação de mão de obra	Nº de postos por unidade	$\frac{\text{N}^\circ \text{ de postos por unidade} \times \text{N}^\circ \text{ de alunos equivalentes por curso}}{\text{N}^\circ \text{ de alunos da unidade}}$

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

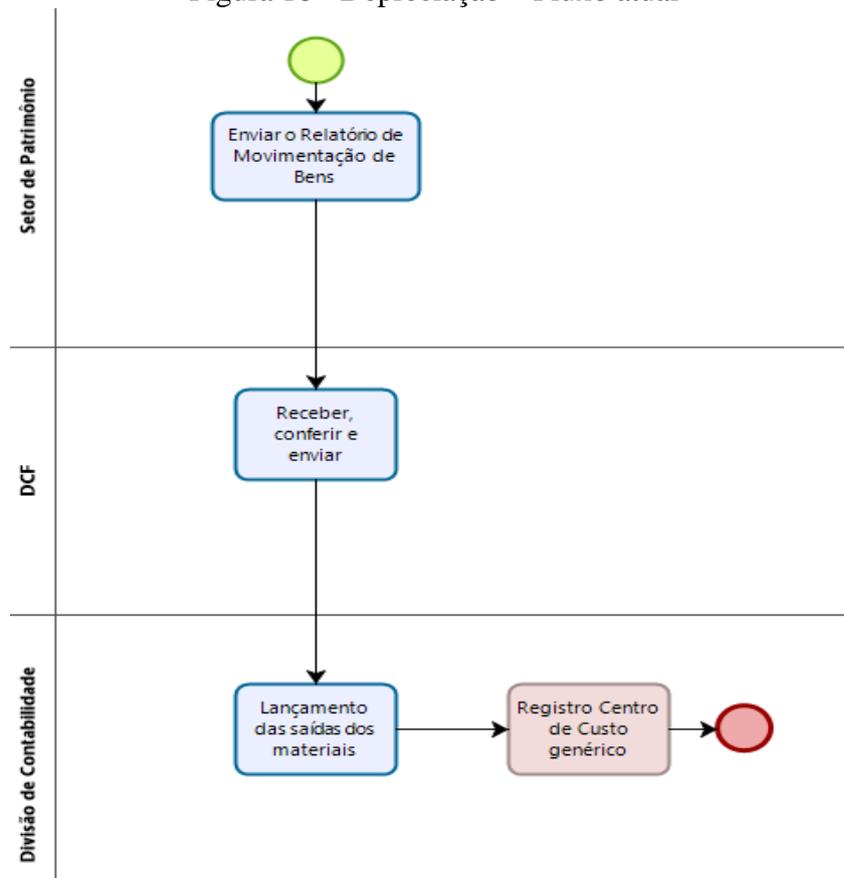
4.2.4 Mapeamento da Depreciação

A depreciação tem um fluxo semelhante ao da VPD dos materiais. Mensalmente o setor de Patrimônio envia para a Diretoria de Contabilidade e Finanças o Relatório de Movimentação de Bens, o RMB. Semelhante aos materiais do Almoxarifado, esse relatório pode ser separado por Campus e a Divisão de Contabilidade lança mensalmente a depreciação.

Quando esse procedimento da depreciação é realizado, atualmente recebe um centro de custo genérico, mas para que esse custo seja rateado até os cursos de graduação e pós-graduação da UFERSA, as despesas necessitarão passar pelo processo de rateio. Esse tratamento será dado pela Divisão ou Comissão, com base nas informações do Patrimônio. O setor de Patrimônio tem a possibilidade de enviar o valor da depreciação por unidade.

Desse modo, o rateio seria apenas da unidade para os cursos. O critério para o tratamento desse custo é a área ocupada. Assim, a depreciação é um custo direto até a unidade e da unidade para o objeto de custo é que precisará de rateio. Em seguida, o fluxo como ocorre atualmente:

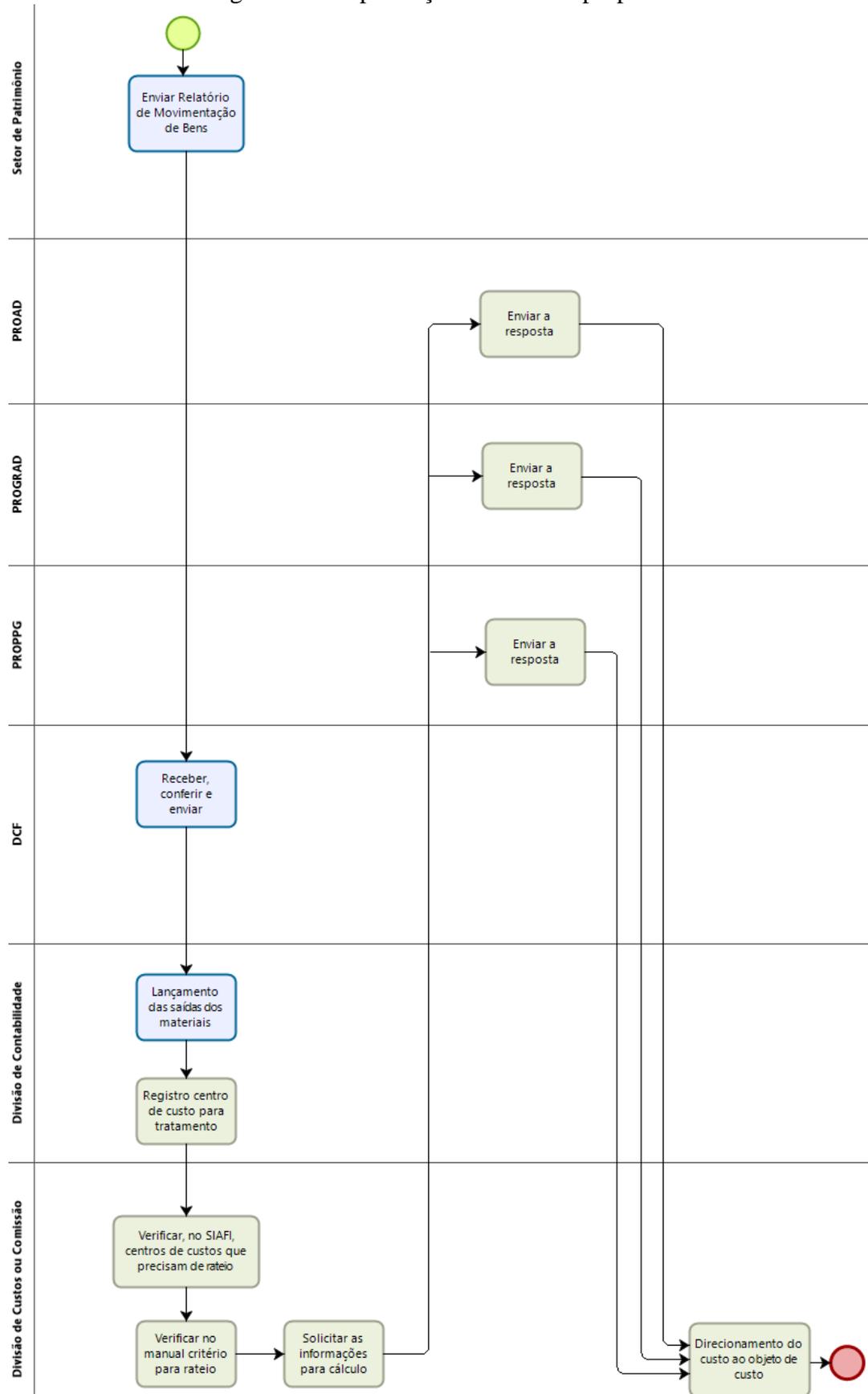
Figura 10 - Depreciação – Fluxo atual



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

De acordo com a proposta de apuração dos custos, na etapa de lançamento do RMB passaria a inserir um centro de custo para tratamento, saindo, portanto, o centro de custo genérico. No RMB, a Divisão de Contabilidade lança o valor total e informa a necessidade de tratamento. Para tratar, o Patrimônio precisará enviar à Divisão ou à Comissão a relação dos bens por unidade. Dividindo a área ocupada pelo quantitativo de alunos por curso o rateio da depreciação chega ao objeto de custo. A informação de alunos equivalentes por curso é fornecida pela PROGRAD e PROPPG. De acordo com a proposta de implantação do sistema de apuração de custos da presente pesquisa, segue o fluxo indicando como o custo será tratado:

Figura 11 - Depreciação – Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Para serem utilizadas as fórmulas, são necessários alguns dados, os quais são encontrados nas respectivas fontes abaixo:

Quadro 11 - Fonte da informação - Depreciação

Informações necessárias	Fonte da informação
Área ocupada	PROAD
Número de alunos equivalentes por unidade	PROGRAD/PROPPG
Número de alunos equivalentes por curso	PROGRAD/PROPPG

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O insumo por unidade dividido pela quantidade de alunos equivalentes da unidade tem como resultado o insumo por aluno. O insumo por aluno multiplicado pela quantidade de alunos por curso tem como resultado o custo da depreciação dos bens referente a cada curso, chegando, portanto, ao objeto de custo.

Fórmula:

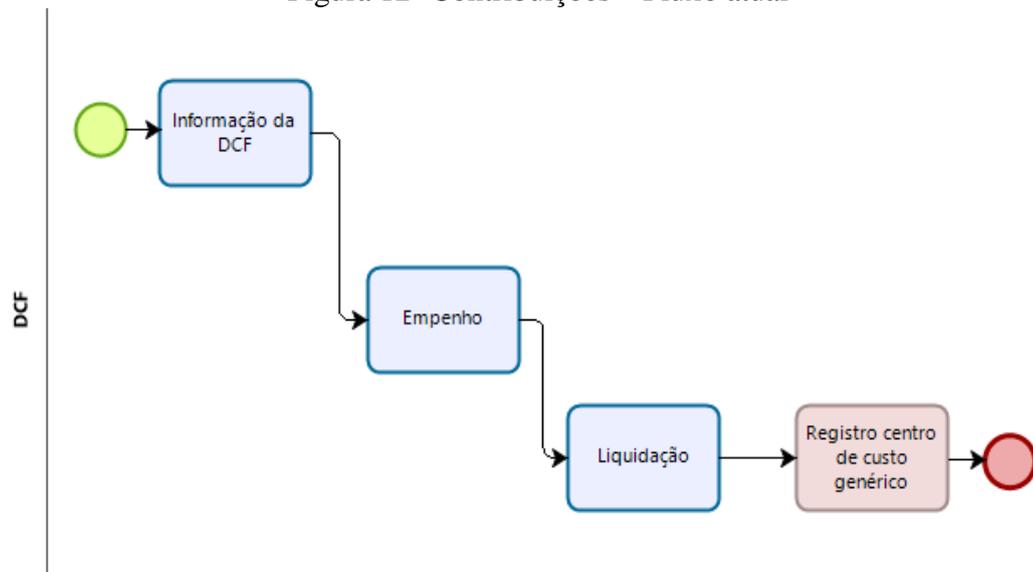
Custo da depreciação por curso:

$$\frac{\text{Área ocupada}}{\text{Nº de alunos da unidade}} \times \text{Nº de alunos equivalentes por curso} \quad (7)$$

4.2.5 Mapeamento das Contribuições

Trata-se de uma informação que não passa pelo processo de aquisição. As contribuições contemplam as obrigações patronais em serviços de terceiros e também a contribuição para iluminação pública. Essa informação vem da Diretoria de Contabilidade e Finanças para a divisão de custos. O critério de rateio é a área ocupada.

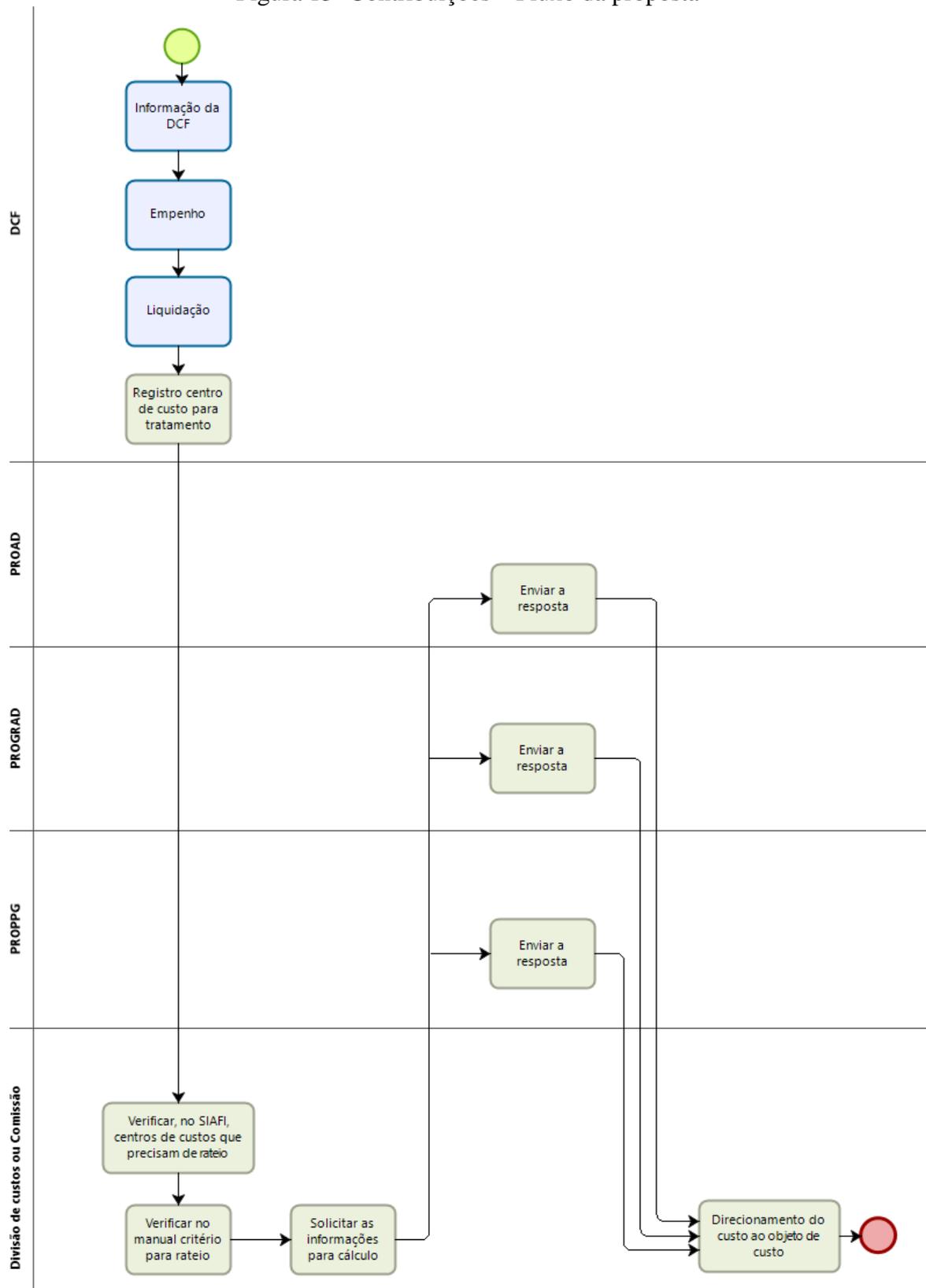
Figura 12 -Contribuições – Fluxo atual



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

De acordo com a proposta de implantação, segue o novo fluxo indicando como os custos deverão ser tratados:

Figura 13 -Contribuições – Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Para serem utilizadas as fórmulas, são necessários alguns dados, os quais são encontrados nas respectivas fontes abaixo:

Quadro 12 -Fonte da informação - Contribuições

Informações necessárias	Fonte da informação
Área ocupada	PROAD
Número de alunos equivalentes por unidade	PROGRAD/PROPPG
Número de alunos equivalentes por curso	PROGRAD/PROPPG

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dividindo a área ocupada pelo quantitativo de alunos por curso, o rateio das contribuições chega ao objeto de custo. A informação de alunos equivalentes por curso é fornecida pela PROGRAD e PROPPG.

O insumo por unidade dividido pela quantidade de alunos equivalentes da unidade tem como resultado o insumo por aluno. O insumo por aluno multiplicado pela quantidade de alunos por curso tem como resultado o custo das contribuições referente a cada curso, chegando, portanto, ao objeto de custo.

Fórmula:

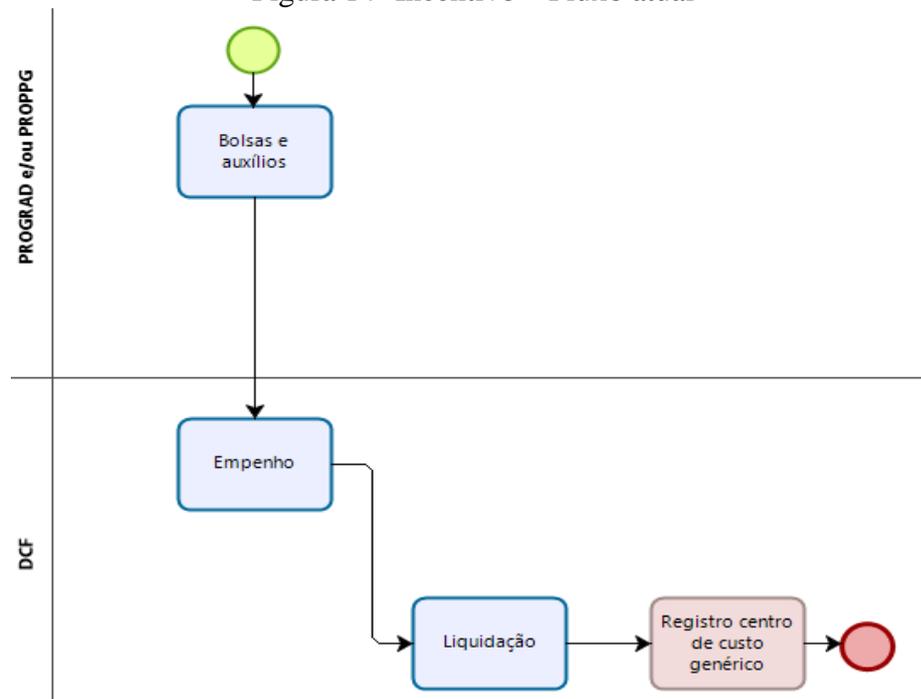
Custo das Contribuições por curso

$$\frac{\text{Área ocupada}}{\text{Nº de alunos da unidade}} \times \text{Nº de alunos equivalentes por curso} \quad (8)$$

4.2.6 Mapeamento dos Incentivos

Os incentivos contemplam as bolsas de estudos no país e também auxílios para desenvolvimento de estudos e pesquisas. As bolsas serão alocadas direto no centro de custos, tendo em vista que estas são separadas por programas ou por cursos. Abaixo, o fluxo atual dos incentivos.

Figura 14 -Incentivo – Fluxo atual

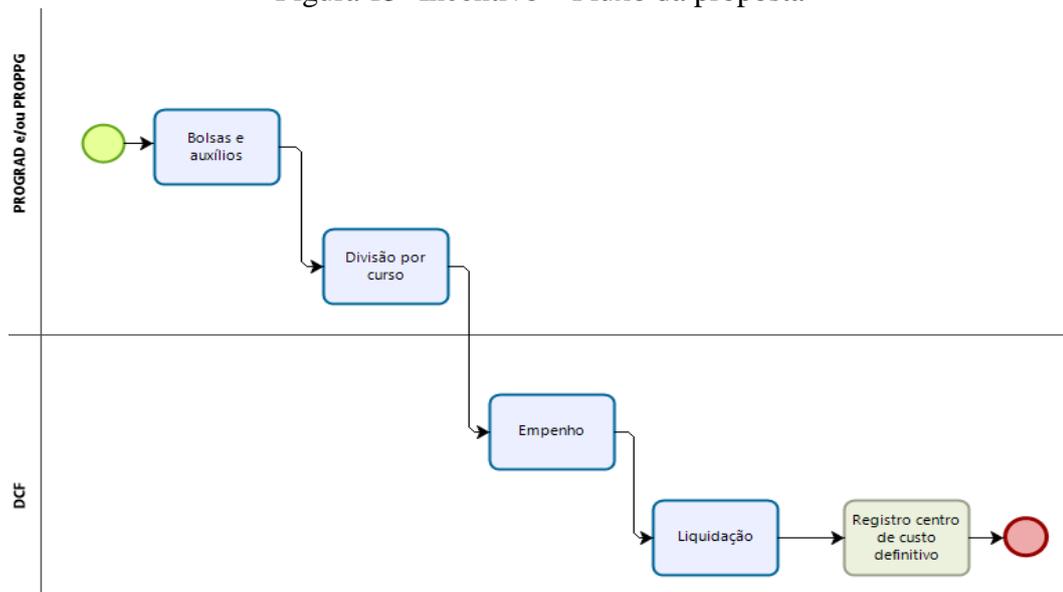


Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A PROGRAD e a PROPPG têm a possibilidade de separar as bolsas por curso, desse modo, não há necessidade de rateio, incluindo, portanto, um Centro de Custo Definitivo. É um processo para cada professor e por sua vez é uma liquidação para cada processo, e dessa forma, é possível inserir o centro de custo no curso em que aquele professor está alocado. Isso é válido também para as bolsas de alunos que apesar de não ter um processo para cada é possível separar por cursos.

Abaixo, segue o novo fluxo de acordo com a proposta de implantação do sistema de apuração de custos:

Figura 15 -Incentivo – Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Pelo fato de não haver necessidade de tratamento das informações, foi incluído o “Registro de Centro de Custo definitivo” ao final do fluxograma.

4.3 TRATAMENTO DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS

De acordo com Xavier Júnior *et al* (2019) a gestão de custos é uma ferramenta considerada essencial dentro de uma instituição, visto que através dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, proporcionando condições para que os gestores possam analisar, por meio dos resultados, se o recurso foi aplicado de modo otimizado.

Tendo em vista o intuito de alocar os custos de forma discriminada, nas tabelas abaixo, referentes ao Tipo de Custo, Campus, Macroprocesso, Unidade de Custos e Objetos de Custos, tem-se a proposta de proporcionar a opção para tratar os dados. São as tabelas que constam no MAC-UFERSA e que foram adaptadas pela presente pesquisa com o acréscimo da opção de rateio, visto que há VPD's que necessitam de rateios, de modo que o código de centro de custo não pode ser incluído direto.

Dessa forma, como sugestão, no Quadro onde tem: 1 Finalístico; 2 Apoio; a proposta sugere o 3 ou a letra "R" que será a opção de Rateio. Isso será utilizado para os demais níveis como o Campus, Macroprocesso, Unidade de Custo e Objeto de Custo. Em todos esses níveis terá a opção de rateio. Dessa forma, a proposta será uma alteração no Quadro existente que consta no Manual de Custos da UFERSA.

Quadro 13 -Tipo de Custo

DÍGITO	DESCRIÇÃO	ESTRUTURA	CLASSIFICAÇÃO
1º	Tipo de Custo	F	Custo de atividades Finalísticas
		A	Custo de atividades de Apoio
		R	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Desse modo, quando se fizer necessário extrair algum relatório por sistema de custos, será identificado que determinado custo necessitará de tratamento. O Quadro 14 tem a finalidade de possibilitar a identificação dos custos por campus. Desse modo, colocando a opção “05 Custo a ser rateado”, indicará que o custo precisará de tratamento.

Quadro 14 - Campus

DÍGITO	DESCRIÇÃO	ESTRUTURA	CLASSIFICAÇÃO
2º e 3º	Campus	01	Mossoró
		02	Angicos
		03	Caraúbas
		04	Pau dos Ferros
		05	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

No que compete aos Macroprocessos, conforme Quadro 15, a alteração realizada na tabela do Manual traz a opção de que determinado Macroprocesso poderá passar pelo processo de rateio.

Quadro 15 - Macroprocesso

DÍGITO	DESCRIÇÃO	ESTRUTURA	CLASSIFICAÇÃO
4º e 5º	Macroprocesso finalístico	01	Ensino
		02	Pesquisa e inovação
		03	Extensão
		04	Inovação
	Macroprocesso de suporte	05	Gestão Orçamentária e Financeira
		06	Gestão de Tecnologia da Informação e Comunicação
		07	Gestão de Pessoas
		08	Relacionamento Institucional
		09	Governança
		10	Suprimento e contratações
		11	Comunicação
		12	Assistência Estudantil
		13	Infraestrutura e sustentabilidade
		14	Gestão Patrimonial
		15	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Da mesma forma é o caso das Unidades de Custos, como, por exemplo, a Reitoria e Pró-reitorias. Conforme o Quadro 16, há unidades que seu tipo de custo é apoio e outras são de caráter finalístico.

Quadro 16 - Unidade de Custos

DÍGITO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	TIPO DE CUSTO
6º, 7º e 8º	Unidade de Custos	100	UFERSA	
		110	Reitoria	Apoio
		111	Gabinete	Apoio
		112	Vice-Reitoria	Apoio
		113	Assessorias	Apoio
		114	Comissões	Apoio
		115	Comitês	Apoio
		116	Ouvidoria	Apoio
		120	Pró-Reitorias	Suporte/Finalístico
		121	Pró-Reitoria de Administração (PROAD)	Apoio
		122	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil (PROAE)	Finalístico
		123	Pró-Reitoria de Extensão e Cultura (PROEC)	Finalístico
		124	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGEPE)	Apoio
		125	Pró-Reitoria de Graduação (PROGRAD)	Finalístico
		126	Pró-Reitoria de Planejamento (PROPLAN)	Apoio
		127	Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-graduação (PROPPG)	Finalístico
		130	Centros Acadêmicos	Finalístico
		131	Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas (CCSAH)	Finalístico
		132	Centro de Engenharias (CE)	Finalístico
		133	Centro de Ciências Biológicas e da Saúde (CCBS)	Finalístico
		134	Centro de Ciências Exatas e Naturais (CCEN)	Finalístico
		135	Centro de Ciências Agrárias (CCA)	Finalístico
		136	Centro Multidisciplinar de Angicos (CMANG)	Finalístico
		137	Centro Multidisciplinar de Caraúbas (CMCAR)	Finalístico
		138	Centro Multidisciplinar de Pau dos Ferros (CMPDF)	Finalístico
		140	Superintendências	Apoio/Finalístico
		141	Superintendência de Infraestrutura (SIN)	Apoio
		142	Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC)	Finalístico
999	Custo a ser rateado			

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Chegando ao Quadro de Objeto de Custos, os quais são os cursos de graduação e pós-graduação da UFERSA. As despesas que precisam de rateio têm como objetivo tratar os seus custos até serem alocados aos cursos da Universidade em estudo, como mostra o quadro abaixo, incluindo a opção de tratamento com seus respectivos dígitos.

Quadro 17 - Objetos de Custos

DÍGITO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO	DESCRIÇÃO
9°, 10° e 11°	Objetos de Custos	100	Cursos de Graduação Presencial
		101	Administração
		102	Agronomia
		103	Biotecnologia
		104	Ciência da Computação
		105	Ciência e Tecnologia
		106	Ciências Contábeis
		107	Direito
		108	Ecologia
		109	Engenharia Agrícola e Ambiental
		110	Engenharia Civil
		111	Engenharia Elétrica
		112	Engenharia Florestal
		113	Engenharia Mecânica
		114	Engenharia Química
		115	Engenharia de Pesca
		116	Engenharia de Petróleo
		117	Engenharia de Produção
		118	Licenciatura Interdisciplinar em Educação do Campo - LEDOC
		119	Medicina
		120	Medicina Veterinária
		121	Zootecnia
		122	Ciência e Tecnologia - Campus Angicos
		123	Computação e Informática
		124	Engenharia Civil - Campus Angicos
		125	Engenharia de Produção - Campus Angicos
		126	Pedagogia - Campus Angicos
		127	Sistemas de Informação - Campus Angicos
		128	Ciência e Tecnologia - Campus Caraúbas
		129	Engenharia Civil - Campus Caraúbas
		130	Engenharia Elétrica - Campus Caraúbas
		131	Engenharia Mecânica - Campus Caraúbas
		132	Letras - Inglês - Campus de Caraúbas
		133	Letras - Libras - Campus de caraúbas
134	Letras Português - Campus Caraúbas		
135	Arquitetura e Urbanismo - Campus Pau dos Ferros		
136	Ciência e Tecnologia - Campus Pau dos Ferros		
137	Engenharia Ambiental e Sanitária - Campus Pau dos Ferros		
138	Engenharia Civil - Campus Pau dos Ferros		
139	Engenharia de Computação - Campus Pau dos Ferros		
140	Engenharia de Software - Campus Pau dos Ferros		
141	Tecnologia da Informação - Pau dos Ferros		
200	Cursos de Graduação à Distância		
201	Licenciatura em Computação		
202	Licenciatura em Física		

203	Licenciatura em Matemática
204	Licenciatura em Química
300	Cursos de pós-graduação stricto sensu
301	Mestrado Nacional Profissional em Ensino de Física
302	Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública
303	Programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Cognição, Tecnologias e Instituições - PPGCTI
304	Programa de Pós-Graduação em Ciência Animal
305	Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação
306	Programa de Pós-Graduação em Ciência e Engenharia de Materiais
307	Programa de Pós-Graduação em Ecologia e Conservação
308	Programa de Pós-Graduação em Engenharia Elétrica
309	Programa de Pós-Graduação em Ensino - POSENSINO
310	Programa de Pós-Graduação em Fitotecnia
311	Programa de Pós-Graduação em Manejo de Solo e Água
312	Programa de Pós-Graduação em Matemática - PROFMAT
313	Programa de Pós-Graduação em Produção Animal
314	Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação
315	Programa de Pós-graduação em Administração
316	Programa de Pós-graduação em Ambiente, Tecnologia e Sociedade
317	Programa de Pós-graduação em Direito
888	Transitório
999	Custo a ser rateado

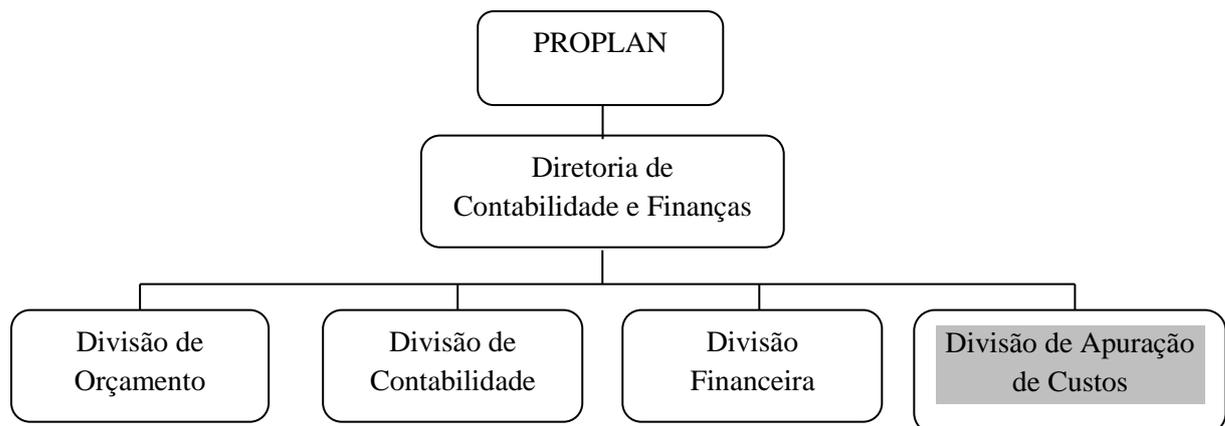
Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Portanto, do Tipo de Custo ao Objeto de Custo, no momento em que for inserido o centro de custo com os 11 dígitos, em cada elemento dos custos terá a opção para tratamento daquela despesa, tendo em vista que existem custos que necessitarão passar pelo processo de rateio para sua posterior alocação até o Objeto de Custo.

Como parte da proposta, é interessante a UFERSA analisar a viabilidade de ter em sua estrutura, dentro da Diretoria de Contabilidade e Finanças, a Divisão de Apuração de Custos, justamente com a finalidade de se apurar os custos e fazer o tratamento daqueles custos que necessitam ser rateados. Essa Divisão realizará o rateio até o Objeto de Custo da Instituição. Tendo em vista que a UFERSA não tem um sistema que apure esse custo de forma automática, essas informações precisarão ser manuseadas, por isso a necessidade de uma Divisão com dois ou três servidores, para trabalhar com a apuração dos custos de toda a Universidade.

Abaixo segue o Organograma da Diretoria de Contabilidade e Finanças, com a proposição da quarta Divisão:

Figura 16 - Organograma DCF



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Portanto, uma recomendação a ser feita à Gestão seria a criação de uma Divisão de Apuração de Custos, dessa forma os custos poderiam ser apurados com maior periodicidade, poderia ser a cada trimestre, junto com os envios das Notas Explicativas ao MEC. É válido salientar que a criação da Divisão não implica em contratar novos servidores, apenas realocá-los de outros setores.

Caso não seja viável a criação da Divisão com a finalidade de apurar os custos, poderia ter como alternativa a criação de uma Comissão para apurar os custos. Porém, a Comissão teria um grande volume de trabalho dentro de um determinado prazo, que, por sua vez, poderia sobrecarregar os servidores envolvidos.

Dessa forma, caberia à Gestão analisar qual caminho seria mais viável: a criação de uma Divisão de Apuração de Custos, modificando a estrutura organizacional da UFERSA, ou a criação de uma Comissão para realizar a apuração e tratamento dos custos, contudo, a Comissão seria nomeada para trabalhar no início do ano seguinte, com o objetivo de apurar os custos antes da elaboração do Relatório de Gestão da UFERSA. A Comissão de custo trabalharia de janeiro até março, pois no final de março essas informações devem constar no Relatório de Gestão, conforme o MAC-2020. Essa Comissão acessaria o Sistema SIAFI para extrair os centros de custos do ano todo e verificar aqueles que precisam de rateio, e, dessa forma, tratar as informações.

Outra contribuição da proposta seria a sugestão da criação de um sistema informatizado para dar celeridade a essa apuração dos custos. Esse sistema seria criado junto com a SUTIC e poderá ajudar nos trabalhos da Comissão ou mesmo da Divisão, a depender da Gestão da Universidade. Um programa para compilar os dados poderia contribuir bastante, tendo em vista que no programa Excel ou Access ainda seria trabalhoso. Se não houver um

sistema informatizado, esse tratamento será realizado em planilhas, o que pode ocorrer maior probabilidade de erros, demandar mais tempo e mais trabalho para a Comissão ou para a Divisão.

4.4 PLANO DE AÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DO SIC-UFERSA

A seguir o Plano de Ação com as propostas de implantação do Sistema de Apuração de Custos – UFERSA:

✓ **PROPOSTA 01 – Centro de Custo para tratamento**

No momento da liquidação da despesa, o servidor que realiza a atribuição, no sistema, coloca um centro de custo genérico, de modo que todas as despesas são alocadas em um só lugar.

Por meio da proposta do SIC-UFERSA, o servidor, no momento da liquidação, incluirá um código de centro de custo ou para tratamento ou definitivo, pois há custos que não precisarão passar por rateio. Dessa forma, na figura do centro de custo, o servidor terá dígitos proporcionando a opção de rateio daquela despesa, seja nas situações do Tipo de Custo, do Campus, do Macroprocesso, da Unidade de Custos e do Objeto de Custos.

✓ **PROPOSTA 02 – Criação de um questionário de múltiplas escolhas na Requisição**

Quando o requisitante for utilizar o sistema para cadastrar Requisição, será exibido um questionário para este responder e, por meio de suas respostas, aquele custo será devidamente alocado. Sendo assim, mesmo que o servidor não tenha conhecimento de custos, ele será capaz de gerar o código de centro de custos.

Com base nos Quadros 13, 14, 15, 16 e 17, os quais tratam dos códigos dos custos, no que se refere ao Tipo de Custo, o Campus, o Macroprocesso, a Unidade de Custos e o Objeto de Custos torna-se possível para o usuário ou Requisitante responder às questões abaixo e gerar o Código de Centro de Custos, mesmo que não se tenha conhecimentos técnicos sobre Custos.

Figura 17 - Código de Centro de Custo – Tipo de Custo

Código de Centro de Custo		
Nível	Pergunta	Resposta
Tipo de custo	Essa despesa contribuirá para atividade de Ensino, Pesquisa e Extensão ou será para as atividades administrativas?	R
Campus	Para qual Campus se refere esta despesa?	F A R
Macroprocesso	Esta despesa atenderá atividades primárias ou de suporte?	05
Unidade de Custos	Esta despesa está relacionada com qual setor da UFERSA?	116
Objeto de Custos	A despesa é para algum Curso específico da UFERSA?	999
R0105116999		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Figura 18 - Código de Centro de Custo - Campus

Código de Centro de Custo		
Nível	Pergunta	Resposta
Tipo de custo	Essa despesa contribuirá para atividade de Ensino, Pesquisa e Extensão ou será para as atividades administrativas?	R
Campus	Para qual Campus se refere esta despesa?	01
Macroprocesso	Esta despesa atenderá atividades primárias ou de suporte?	01 02 03 04 05
Unidade de Custos	Esta despesa está relacionada com qual setor da UFERSA?	116
Objeto de Custos	A despesa é para algum Curso específico da UFERSA?	999
R0105116999		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Figura 19 - Código de Centro de Custo - Macroprocesso

Código de Centro de Custo		
Nível	Pergunta	Resposta
Tipo de custo	Essa despesa contribuirá para atividade de Ensino, Pesquisa e Extensão ou será para as atividades administrativas?	R
Campus	Para qual Campus se refere esta despesa?	01
Macroprocesso	Esta despesa atenderá atividades primárias ou de suporte?	05
Unidade de Custos	Esta despesa está relacionada com qual setor da UFERSA?	05 06 07 08 09 10 11 12
Objeto de Custos	A despesa é para algum Curso específico da UFERSA?	
R0105116999		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Figura 20 - Código de Centro de Custo – Unidade de Custos

Código de Centro de Custo		
Nível	Pergunta	Resposta
Tipo de custo	Essa despesa contribuirá para atividade de Ensino, Pesquisa e Extensão ou será para as atividades administrativas?	R
Campus	Para qual Campus se refere esta despesa?	01
Macroprocesso	Esta despesa atenderá atividades primárias ou de suporte?	05
Unidade de Custos	Esta despesa está relacionada com qual setor da UFERSA?	125
Objeto de Custos	A despesa é para algum Curso específico da UFERSA?	125 126 127 130 131 132 133 134
R0105125999		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Figura 21 - Código de Centro de Custos – Objeto de Custos

Código de Centro de Custo		
Nível	Pergunta	Resposta
Tipo de custo	Essa despesa contribuirá para atividade de Ensino, Pesquisa e Extensão ou será para as atividades administrativas?	R
Campus	Para qual Campus se refere esta despesa?	01
Macroprocesso	Esta despesa atenderá atividades primárias ou de suporte?	05
Unidade de Custos	Esta despesa está relacionada com qual setor da UFERSA?	125
Objeto de Custos	A despesa é para algum Curso específico da UFERSA?	999
R0105125999		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Portanto, trata-se de um instrumento que vai ajudar a gerar o código de centro de custos. Quando o requisitante for utilizar o sistema para cadastrar Requisição, será exibido um questionário para este responder e, por meio de suas respostas, aquele custo será devidamente alocado.

✓ PROPOSTA 03 – Criação de uma Divisão de Custos ou Comissão

No momento, a UFERSA não tem um sistema de custos implantado.

Com a proposta, a Gestão da Universidade poderá analisar e optar por aquela que for a mais viável.

Opção 01: Criar uma nova Divisão dentro da Diretoria de Contabilidade e Finanças. Sendo a Divisão de Apuração de Custos. Ela seria composta por dois ou três servidores, os quais trabalhariam analisando, no sistema SIAFI, todas as despesas da instituição, e localizando aquelas despesas que têm o centro de custo para tratamento. Em seguida realizaria todos os cálculos para tratar a despesa com a finalidade de alocá-la ao objeto de custo.

- **Vantagem:** O trabalho seria realizado de forma tempestiva, com informações sempre atualizadas, podendo extrair relatórios sempre atualizados.
- **Desvantagem:** Dificuldades das Universidades de uma forma geral em contratar novos servidores ou mesmo de realocá-los de outros setores dentro da instituição, porém com o quadro insuficiente, outros serviços poderiam ser prejudicados.

Opção 02: Anualmente criar, por meio de Portaria, uma Comissão com o intuito de se apurar os custos da UFERSA. Não necessitaria contratar nem realocar novos servidores, apenas nomearia servidores de acordo com a finalidade com a área de custos. Essa comissão trabalharia de janeiro a março, analisando todos os centros de custos do ano anterior e realizando os procedimentos de rateio para aquelas despesas que necessitam.

- **Vantagem:** Não precisaria modificar estrutura do setor, nem nomear ou realocar servidores.
- **Desvantagem:** Poderá haver sobrecarga de trabalho para os servidores envolvidos.

As informações só seriam atualizadas anualmente após o trabalho da Comissão.

✓ **PROPOSTA 04 – Criação de um sistema informatizado**

Propor um sistema informatizado para compilar todos os centros de custos que precisassem de rateio e separar daqueles que não precisam; esse sistema poderia ratear os custos desde o Tipo de Custo até o objeto de Custo, mediante a inserção de alguns dados pelos servidores que trabalhariam com esse sistema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa apresentou como questionamento a seguinte problemática: como implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA? Considerando o contexto apresentado, estabeleceu-se como objetivo geral elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA.

O presente trabalho classifica-se quanto à abordagem do problema da pesquisa qualitativa, e, por sua vez, realizaram-se entrevistas, pesquisas bibliográficas, documentais e estudo de caso.

A implantação do sistema de custos poderá aprimorar o processo de planejamento e gestão da instituição, conduzir as decisões dos gestores da universidade, além de proporcionar transparência à comunidade acadêmica. No que compete à questão prática para a instituição, trata-se de dar continuidade ao trabalho realizado pela comissão de custos, a qual elaborou o MAC, restando, porém, realizar sua devida implantação.

Para a realização desta pesquisa, o primeiro passo foi a descrição do modelo de apuração de custos da UFERSA; o segundo foi o mapeamento dos fluxos de informações da instituição para a apuração dos custos, a partir da requisição até o momento de liquidação da despesa no setor financeiro da UFERSA; o terceiro, foi a análise de como as informações sobre apuração de custos devem ser tratadas para compor a matriz de custos e alimentar o sistema de apuração de custos; e como produto desta pesquisa, propôs-se um plano de ação de forma a permitir que a instituição possa implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA.

O modelo de apuração de custos da UFERSA foi elaborado por uma comissão de custos no formato de um Manual, conforme a Portaria UFERSA/GAB nº 067/2019. Este Manual de Custos da UFERSA – MAC tem como objetivo possibilitar, ao usuário interessado, a elaboração de relatórios dos custos da Universidade por Campi, Unidade de Custos, Tipo de Custos, Macroprocessos e objetos de custos, permitindo, assim, uma visão global da Cadeia de Valor da UFERSA.

O conteúdo deste Manual apresenta a modelagem de apuração de custos, construído em conformidade com as premissas estabelecidas pelo Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), e do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Conforme consta no Manual, o ponto de partida para a apuração dos custos são as variações patrimoniais diminutivas - VPD. Deve-se

analisar o Balancete das VPD's de forma a identificar quais destas são elementos de Custos e quais não são.

Para cada uma dessas VPD'S foram realizados dois mapeamentos dos fluxos de informações: o primeiro com a descrição de como ocorre o fluxo das informações atualmente na UFERSA e o segundo fluxo de acordo com a proposta da presente pesquisa. As VPD's que foram trabalhadas são: despesas com pessoal, uso de materiais de consumo, serviços, depreciação, contribuições e incentivos.

Quando o servidor da UFERSA for cadastrar determinada requisição, ele deverá informar o código do centro de custo no sistema, de forma que quando a despesa for liquidada, o recurso seja alocado ao determinado código, e não mais utilizando um centro de custos genérico. Outra questão que o Manual expõe é o fato de que alguns custos necessitam de rateio para serem direcionados às unidades de custos e, posteriormente, aos objetos de custos.

Por sua vez, propôs-se um instrumento que vai ajudar a gerar o código de centro de custos. Quando o requisitante for utilizar o sistema para cadastrar Requisição, será exibido um questionário para este responder e, por meio de suas respostas, aquele custo será devidamente alocado. Sendo assim, mesmo que o servidor não tenha conhecimento de custos, ele será capaz de gerar o código de centro de custos.

Por meio da proposta do SIC-UFERSA, o servidor, no momento da liquidação, incluirá um código de centro de custo definitivo ou para tratamento, ou seja, indicando que determinada despesa não tem como ser alocada diretamente ao objeto de custo, necessitando passar por processo de rateio.

No momento, a UFERSA não tem um sistema de custos implantado. Com a proposta, a Gestão da Universidade poderá analisar e optar por aquela que for a mais viável. A primeira opção seria criar uma nova Divisão dentro da Diretoria de Contabilidade e Finanças. Sendo a Divisão de Apuração de Custos. Ela seria composta por dois ou três servidores, os quais trabalhariam analisando, no sistema SIAFI, todas as despesas da instituição, e localizando aquelas despesas que têm o centro de custo para tratamento. Em seguida, realizaria todos os cálculos para tratar a despesa com a finalidade de alocá-la ao objeto de custo. A vantagem seria que o trabalho poderia ser realizado de forma tempestiva, com informações sempre atualizadas, podendo extrair relatórios sempre atualizados. Já a desvantagem seria as dificuldades das Universidades de uma forma geral em contratar ou até mesmo realocar servidores de outros setores para compor esta Divisão, além da dificuldade de servidor com expertise na área.

A segunda opção seria criar, por meio de Portaria, uma Comissão com o intuito de se apurar os custos da UFERSA de forma anual. Não necessitaria contratar novos servidores, apenas nomearia servidores pertencentes à instituição com afinidade com a área de custos. Essa comissão trabalharia de janeiro a março, analisando todos os centros de custos do ano anterior e realizando os procedimentos de rateio para aquelas despesas que necessitam. A vantagem seria o fato de que não precisaria modificar a estrutura do setor, nem nomear novos servidores. Já a desvantagem estaria relacionada a haver sobrecarga de trabalho para os servidores envolvidos; e as informações só seriam atualizadas anualmente após o trabalho da Comissão.

E, por fim, a título de sugestão, propor um sistema informatizado para compilar todos os centros de custos que precisassem de rateio e separar daqueles que não precisam. Verificar junto com a SUTIC a possibilidade de ratear os custos desde o Tipo de Custo até o objeto de Custo, mediante a inserção de alguns dados pelos servidores que trabalhariam com esse sistema.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; PEDROTI, P.; PÓ, M. V. A formação da burocracia brasileira: a trajetória e o significado das reformas administrativas. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (Orgs.). **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: Editoria FGV, 2010.
- ALMEIDA, Vinicius Nóbile de. O que é BPMN (Business Process Model and Notation) e como aplicar essa notação na Modelagem de Processos. Euax. Disponível em: < <https://www.euax.com.br/2017/02/o-que-e-bpmn-business-process-model-and-notation/> >. Acesso em: 30 set. 2021.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-63, 1999.
- ALVES, F. T. Avaliação de desempenho na Administração Pública. **Revista de ciências gerenciais**, v. 14, n. 20, p.87-104, mar. 2012.
- ALVES, M. C.; MARTINS, C. M. F.; MARTINS, P. L. Custos no setor público: Reflexões sobre a incidência na literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. In: Encontro Brasileiro de Administração Pública, 4, 2017, João Pessoa. **Anais do Encontro Brasileiro de Administração Pública**, p. 934-951, João Pessoa: UFPB, 2017.
- BERGUE, S. T. **Gestão de pessoas em organizações públicas**. Caxias do Sul: EducS, 2005.
- BIELSCHOWSKY, Carlos Eduardo. Avaliando o Desempenho e Custos da Graduação das Instituições Federais de Ensino Superior. **EaD em Foco**. v. 9, n. 1, 2019. DOI: <https://doi.org/10.18264/eadf.v9i1.828>. Disponível em: <https://canal.cecierj.edu.br/recurso/17236>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Senado Federal, 05 de out. de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 22 fev. 2021.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 1998. Disponível em: <http://www3.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/30/1998/19.htm>. Acesso em: 25 out. 2020.
- BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 27 fev. 2020.
- BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASIL. **Plano diretor da reforma do Estado**. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado, Brasília: Câmara da Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2020.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. In: PINHEIRO, P. S.; SACHS, I.; WILHEIM, J. (Orgs.). **Brasil: um século de transformações**. São Paulo: Cia. das Letras, 2001.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, p. 7-40, 1996. Disponível em: <http://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702>. Acesso em: 23 jul. 2021.

BRESSER-PEREIRA, L. C; SPINK, P. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.

BRULON, V; VIEIRA, M. M. F.; DARBILLY, L. Choque de gestão ou choque de racionalidades? O desempenho da administração pública em questão. **Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 19, n. 1, p. 1-34, jan./abr. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/read/a/Yy7McFpjfK4z7NmShnjy3vn/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 23 jul. 2021.

CAMPELO, G. S. B. Administração pública no Brasil: Ciclo entre patrimonialismo, burocracia e gerencialismo, uma simbiose de modelos. **Ciência & Trópico**, Recife, v. 34, n. 2, p. 297-324, 2010. Disponível em: <https://fundaj.emnuvens.com.br/CIC/article/view/871>. 23 mai. 2021.

CHIAU, A. V.; PANUCCI-FILHO, L. Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre duas Universidades Federais do Sul do Brasil. REICE. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, vol. 12, núm. 1, p. 55-71. 2014. Disponível em: Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=55129541004> Acesso em: 14 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n.º 1366/11**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf. Acesso em: 07 dez. 2019.

CORREA, Bruna. **A percepção de contadores públicos sobre a implementação e uso de sistemas de custos em Universidades Públicas Federais**. 2017. 54 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/178626>. Acesso em: 14 abr. 2021.

COSTA, E. M.; SOUZA, H. R.; RAMOS, F. S.; SILVA, J. L. M. Eficiência e desempenho no ensino Superior: uma análise da fronteira de produção educacional das IFES Brasileiras. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 3, p. 415-440, set./dez. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rec/a/VMp6StXRyHq9f7MYgS53BPb/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 14 abr. 2021.

COSTA, F. L. Contribuição a um projeto de reforma burocrática do Estado. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 2, p. 239-270, mar./abr. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/Y8HYBFhHTSzfYWYWqw93z8g/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 10 mai. 2021.

DENHARDT, R. B. **Teorias da administração pública**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FONTES, J.I. O. **Modelagem do sistema de custos das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES**. 2019. 82 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Processos Institucionais) - Programa de Pós-graduação em Gestão de Processos Institucionais, Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Natal/RN, 2019. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/27690/1/Modelagensistemacustos_Fontes_2019.pdf. Acesso em: 08 mai. 2021.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, M. C. **Contabilidade Gerencial**. 11ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HOLANDA, S. B. **Raízes do Brasil**. 26. ed. Companhia das Letras: São Paulo, 1995.

MACHADO, M. C. **Princípio da eficiência da Administração Pública**. *Amicus Curiae*, v. 6, p. 1-10, 2011.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/sYYrhjhyGpwryFBcPP7xfz/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 23 mar. 2021.

MARINI, C. Crise e reforma do Estado: uma questão de cidadania e valorização do servidor. In: PETRUCCI, V.; SCHWARZ, L. (Org.). **Administração pública gerencial: a reforma gerencial de 1995**. Ensaio sobre a reforma administrativa brasileira no limiar do século XXI. Brasília: Ed. UnB, 1999.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de gestão estratégica na administração pública**. São Paulo: Atlas, 2011.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEDEIROS, A. L.; DUARTE, M. T. Modelo de apuração de custos em Universidades Federais. **Revista Observatório**, Palmas, v. 4, n. 5, p. 813-848, ago. 2018. Disponível em: <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/observatorio/article/view/5307>. Acesso em: 23 fev. 2021.

MELO, M. S; LEITÃO, C. R. S. **Características do controle interno nas Universidades Federais Brasileiras**. Revista GUAL, Florianópolis, v. 14, n. 1, p. 224-244, jan-abr, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2021.e74526>. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/74526>. Acesso em: 11 jan. 2021.

MENEZES, A. K. **Relação entre desempenho e custos no setor público**: um estudo nas Universidades Federais do Brasil. 2019. 120 f. Dissertação (Mestrado em Ambiente, Tecnologia e Sociedade) – Programa de Pós-graduação em Ambiente, Tecnologia e Sociedade Universidade Federal Rural do Semiárido, Mossoró, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufersa.edu.br/handle/prefix/5202>. Acesso em: 16 jan. 2021.

MESQUITA, R. B.; SANTOS, T. M. Estudos sobre eficiência na Administração Pública Brasileira. **Espacios**, v. 36, n. 09, p. 6, 2015. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a15v36n09/15360906.html>. Acesso em: 13 ago. 2020.

MICHEL, M. H. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos. 3. ed. atual. ampl. São Paulo: Gen/Atlas, 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. STN. Manual do Portal de Custos do Governo Federal. Versão 2, Brasília, 2019. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-do-portal-de-custos-do-governo-federal/2019/26> Acesso em: 15 abr 2021.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Sistema de Custos do Governo Federal. O que é? Para que serve? Como isso afeta o meu dia a dia? Brasília-DF, 2012. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013_cartilha_sistema_de_custos_do_governo_federal.pdf. Acesso em: 14 abr. 2021.

MONTEIRO, B. R. P.; PEREIRA, M. C. E.; SANTOS, W. V.; HOLANDA, V. B. O processo de implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal no Brasil. In: Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público, 1, 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ADCONT, 2011.

MORAES, A. **Direito constitucional administrativo**. 4. ed. atual. até a EC n. 53/2006. São Paulo: Atlas, 2007.

MOTTA, P. R. A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos. **Revista de Administração Pública RAP**, Rio de Janeiro, v. 41, n. SPE p. 87-96, 2007.

NASCIMENTO, G. S. **Gerenciamento de termos de execução descentralizada em uma universidade federal**. 2017. 93 fs. Dissertação (Mestrado em Gestão de Processos Institucionais) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/24109>. Acesso em: 25 mai. 2021.

NASCIMENTO, J. O; ANDRADE, Y. R. D; ZITTEI, M. V. M; LUGOBONI, L. F. Sistemas de Informações de Custos do Governo Federal: uma análise da implantação na Advocacia Geral da União. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 18, n. 02. p.169-192, abr./jun. 2019.

Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/334103359_SISTEMA_DE_INFORMACOES_DE_CUSTOS_DO_GOVERNO_FEDERAL_UMA_ANALISE_DA_IMPLANTACAO_NA_ADVOGACIA_GERAL_DA_UNIAO Acesso em: 14 abr 2021.

NUINTIN, A. A. **Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais**. 2014. 169 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Lavras, Minas Gerais, 2014. Disponível em:

http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/3155/1/TESE_Efici%C3%Aancia%20da%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de%20recursos%20p%C3%BAblicos%20nas%20universidades%20federais.pdf Acesso em: 19 ago. 2020.

PALUDO, A. **Administração Pública para Auditor Fiscal da Receita Federal e Auditor Fiscal do Trabalho**. Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2012.

PALVARINI, B. Guia referencial de mensuração do desempenho na Administração Pública. In: Congresso Consad de Gestão Pública, 3, 2010, Brasília. **Anais Consad de Gestão Pública**. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, Brasília: CONSAD, 2010. Disponível em:

http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia_indicadores_jun2010.pdf. Acesso em: 19 ago. 2020.

PAULA, A. P. P. **Por uma nova gestão pública: Limites e potencialidades da experiência contemporânea**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

PESSOA, R. S. **Curso de Direito Administrativo Moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul./ago. 2010.

RIBEIRO, R. P. **Demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal**. 2020, 98 f. Dissertação (Mestrado profissional em Administração Pública) – Universidade Federal Rural do Semi-árido (UFERSA), Mossoró, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufersa.edu.br/handle/prefix/1067> Acesso em 02 set. 2020.

RIBEIRO, R. P.; XAVIER JÚNIOR, A. E. **Sistema de custos da UFERSA: uma proposta de criação**. 2020. Produto técnico (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Universidade Federal Rural do Semi-árido, Mossoró, 2020.

ROSA FILHO, C.; PEIXE, B. C. S. Custos e avaliação de desempenho no setor público: um levantamento bibliométrico das edições do congresso brasileiro de custos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos do XXII Congresso Brasileiro de Custos**. Foz do Iguaçu: 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3955>. Acesso em: 13 ago. 2020.

SANTOS, E. F. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11**. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2014. Disponível em:

http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Elisa%20Fernandes%20dos%20Santos.pdf Acesso em: 22 ago. 2020.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de Custos**. 2018. 103 f. Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador: UFBA, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28063> Acesso em: 14 abr 2021.

SANTOS, Y. D. **Análise da eficiência dos gastos públicos municipais em ensino fundamental no Seridó potiguar**. 2016. 113 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Universidade Federal de Campina Grande, Souza, 2016. Disponível em: <http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/jspui/handle/riufcg/1676>. Acesso em: 12 mai. 2021.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública RAP**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-69, mar./abr. 2009.

Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rap/a/ptr6WM63xtBVpfvK9SxJ4DM/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 25 mar. 2021.

SILVA, A. C. **Evolução da administração pública no Brasil e novos modelos organizacionais**. 2013. 9 f. Artigo científico (Especialização em Gestão Pública com ênfase em licitações e Contratos) – Instituto Cuiabano de Educação, Cuiabá, 2013. Disponível em: <https://www.passeidireto.com/arquivo/36751679/evolucao-da-administracao-publica-no-brasil-e-tendencias-de-novos-modelos-organi>. Acesso em: 02 dez. 2020.

SILVA, E. M; CARVALHO, F. M; BENEDICTO, G. C; ALVARENGA, T. H. P. Método de Custeio de Instituições Federais de Ensino Superior: a Metodologia do Tribunal de Contas da União e Metodologia do MEC. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, v. 6, n. 1, p.97-105, 2013. Disponível em:

http://www.admpg.com.br/revista2013_1/Artigos/17%20Metodo%20de%20Custeio%20de%20Instituicoes%20Federais%20de%20Ensino%20Superior.pdf Acesso em: 14 abr. 2021.

SILVA, G. C.; ALBERTON, L.; FERREIRA, C. D.; BROIETTI, C.; SOUZA, J. A. S. Avaliação de desempenho na gestão pública: Análise das oportunidades e potencialidades da literatura internacional. In: Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público, 1, 2017, Florianópolis. **Anais eletrônicos I CIDESP–Congresso Internacional De Desempenho Do Setor Público**. Florianópolis: CIDESP, 2017. Disponível em:

<http://cidesp.com.br/index.php/Icidesp/Icidesp/paper/viewPaper/311>, Acesso em: 4 nov. 2020.

SILVA, T. N. Conceitos e evolução da administração pública: o desenvolvimento do papel administrativo. Territórios, redes e desenvolvimento regional: perspectivas e desafios. In: Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional, 10, 2017, Santa Cruz do Sul. **Anais eletrônicos do VIII Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional**. Santa Cruz do Sul: UNISC, 2017. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidr/article/view/16678>. Acesso em: 4 nov. 2020.

SOARES, S. R. B *et al.* Os desafios da gestão de custo no setor público: um estudo em uma instituição de ensino em uma educação básica. In: Congresso Brasileiro de Custos ABC, 20, 2013, Uberlândia. **Anais eletrônicos do XX Congresso Brasileiro de Custos**. Uberlândia: ABC, 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/93> Acesso em: 14 set. 2020.

UFERSA, Universidade Federal Rural do Semi-árido. **Manual de apuração de custos**. Mossoró: UFERSA, 2020.

UFERSA, Universidade Federal Rural do Semi-árido. **Ofício nº S/N/2020 – PROFIAP/UFERSA**. Dispõe de encaminhamento de proposta de criação do sistema de custos da UFERSA. 24 de dezembro de 2020. Assunto: Encaminhamento de proposta de criação do sistema de custos da UFERSA. Mossoró-RN, 2020.

UFERSA, Universidade Federal Rural do Semi-árido. Gabinete do Reitor. Portaria GR nº 0067/2019, de 06 de fevereiro de 2019. Dispõe sobre a designação de servidores para compor comissão responsável por elaborar o Manual de Apuração de Custos para a UFERSA. Disponível em: <https://documentos.ufersa.edu.br/wp-content/uploads/sites/79/2019/02/Portaria-n%C2%BA-0067-de-06-de-fevereiro-de-2019.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2021.

UFERSA, Universidade Federal Rural do Semi-árido. **Estatuto da UFERSA**. Mossoró: Conselho Universitário – UFERSA, 2020. Disponível em: https://documentos.ufersa.edu.br/wp-content/uploads/sites/79/2020/08/ESTATUTO_VERS%C3%83O_AGOSTO_2020.pdf. Acesso em: 02 fev. 2021

UFERSA, Universidade Federal Rural do Semi-árido. **Plano de desenvolvimento Institucional: 2015-2019**. Mossoró: UFERSA, 2015. Disponível em: https://documentos.ufersa.edu.br/wp-content/uploads/sites/79/2015/03/PDI-UFERSA-2015_2019.pdf. Acesso em: 05 out. 2020.

XAVIER JÚNIOR, A. E; MENEZES, A. K; ALMEIDA, C. A. S; MACEDO, A. F. P. Relação entre desempenho e custos no setor público: um estudo nas Universidades Federais do Brasil. In: Congresso Brasileiro de Custos. **Anais eletrônicos XXVI Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, PR, Brasil, 11 a 13 de novembro de 2019. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4645/4663>. Acesso em: 14 abr. 2021.

XAVIER JUNIOR, A. E; RIBEIRO, R. B. P.; MOTA, R. H. G; RAFAEL, L.C.O. Sistemas de custeamento do serviço público: estudo comparativo entre dois modelos de custos em uma Universidade Pública Federal. In: Congresso Brasileiro de Custos, 26, 2019, Curitiba. **Anais eletrônicos do Congresso Brasileiro de Custos-ABC** Curitiba: ABC, 2019. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4647>. Acesso em: 14 abr. 2021.

WEBER, M. **O que é a burocracia**. Brasília: Conselho Federal de Administração, 2014.
Disponível em: https://cfa.org.br/wp-content/uploads/2018/02/40livro_burocracia_diagramacao.pdf Acesso em: 08 abr. 2021.

APÊNDICE A

PRODUTO TÉCNICO: Sistema de custos da UFERSA: Uma proposta de implantação.



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO – PROPPG
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – PROFIAP
Av. Francisco Mota, 572, Presidente Costa e Silva – CEP: 59.625-900 – Mossoró/RN – Telefone: (84) 3317-8296

Ofício nº S/N/2021 - PROFIAP/UFERSA

Mossoró-RN, 23 de setembro de 2021.

À Magnífica Reitora
LUDIMILLA CARVALHO SERAFIM DE OLIVEIRA
REITORIA DA UFERSA
Av. Francisco Mota, 572, Presidente Costa e Silva - CEP: 59.625-900 - Mossoró/RN

Assunto: Encaminhamento de proposta de implantação do sistema de custos da UFERSA

Magnífica Reitora

1. Encaminhamos anexo, documento referente ao produto técnico resultado da dissertação intitulada “CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido”, apresentada e aprovada em 23 de setembro de 2021, para conclusão do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional, da Universidade Federal Rural do Semiárido, pelo egresso e servidor desta IFES, Roberto Carvalho de Oliveira Freitas Filho.

2. O documento refere-se a dar continuidade ao trabalho realizado pela comissão de custos, a qual elaborou o Manual de Apuração de Custos da UFERSA, restando, porém, realizar sua devida implantação. Ou seja, o intuito é finalizar o trabalho iniciado pela supracitada comissão. A implantação do sistema de custos na UFERSA poderá aprimorar o processo de

planejamento e gestão da instituição, conduzir as decisões dos gestores da universidade e, também, garantir transparência à comunidade acadêmica.

3. Nesse sentido, encaminhamos o referido documento para análise, como proposta para implantação do Sistema de apuração de custos da UFERSA.

4. Estamos à disposição para maiores esclarecimentos.

Respeitosamente,

Roberto Carvalho de Oliveira Freitas Filho

Antônio Erivando Xavier Júnior

Sistema de custos da UFERSA: Uma proposta de implantação.

Reitoria/Universidade Federal Rural do Semiárido

Resumo

A presente proposta de implantação do Manual de Apuração de Custos da UFERSA partiu de uma Dissertação de uma aluna e servidora da UFERSA que identificou a necessidade da instituição ter um sistema próprio de apuração de custos. Dessa forma, a Pró-Reitoria de Planejamento se mobilizou por meio de uma comissão e foi criado o Manual de Apuração de Custos da UFERSA. A dissertação do aluno Roberto Carvalho de Oliveira Freitas Filho intitulada “CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido”, apresentada e aprovada em 23 de setembro de 2021, para conclusão do Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional, da Universidade Federal Rural do Semiárido, tratou de propor um plano de ação para implantar o sistema. Portanto, esta proposta tem o objetivo de traçar estratégias para implantar de fato o sistema de apuração dos custos nesta universidade.

Caracterização da situação anterior e identificação do problema

O modelo de apuração de custos da UFERSA foi elaborado por uma comissão de custos no formato de um Manual, conforme a Portaria UFERSA/GAB nº 067/2019. Porém, este ainda não foi

implantado, e o que o presente produto técnico apresenta é justamente a proposta de implantação mediante um plano de ação.

Objetivo da iniciativa

O objetivo desta iniciativa é propor a implantação do Sistema de apuração de custos na Universidade Federal Rural do Semiárido.

Público-alvo da iniciativa

Gestores e servidores técnicos administrativos da UFERSA.

Proposta de intervenção

No momento, a UFERSA não tem um sistema de custos implantado. Com a proposta, a Gestão da Universidade poderá analisar e optar por aquela que for a mais viável. A primeira opção seria criar uma nova Divisão dentro da Diretoria de Contabilidade e Finanças. Sendo a Divisão de Apuração de Custos. Ela seria composta por dois ou três servidores, os quais trabalhariam analisando, no sistema SIAFI, todas as despesas da instituição, e localizando aquelas despesas que têm o centro de custo para tratamento. Em seguida, realizaria todos os cálculos para tratar a despesa com a finalidade de alocá-la ao objeto de custo. A vantagem seria que o trabalho poderia ser realizado de forma tempestiva, com informações sempre atualizadas, podendo extrair relatórios sempre atualizados. Já a desvantagem seria as dificuldades das Universidades de uma forma geral em contratar ou até mesmo realocar servidores de outros setores para compor esta Divisão.

A segunda opção seria criar, por meio de Portaria, uma Comissão com o intuito de se apurar os custos da UFERSA de forma anual. Não necessitaria contratar novos servidores, apenas nomearia servidores pertencentes à instituição com afinidade com a área de custos. Essa comissão trabalharia de janeiro a março, analisando todos os centros de custos do ano anterior e realizando os procedimentos de rateio para aquelas despesas que necessitam. A vantagem seria o fato de que não precisaria modificar a estrutura do setor, nem nomear novos servidores. Já a desvantagem estaria relacionada a haver sobrecarga de trabalho para os servidores envolvidos; e as informações só seriam atualizadas anualmente após o trabalho da Comissão.

E, por fim, a título de sugestão, propor um sistema informatizado para compilar todos os centros de custos que precisassem de rateio e separar daqueles que não precisam. Verificar junto com a SUTIC a possibilidade de ratear os custos desde o Tipo de Custo até o objeto de

Custo, mediante a inserção de alguns dados pelos servidores que trabalhariam com esse sistema.

Manual de Apuração dos Custos.

O modelo de apuração de custos da UFERSA foi elaborado por uma comissão de custos no formato de um Manual, conforme a Portaria UFERSA/GAB nº 067/2019. Este Manual de Custos da UFERSA – MAC tem como objetivo possibilitar, ao usuário interessado, a elaboração de relatórios dos custos da Universidade por Campi, Unidade de Custos, Tipo de Custos, Macroprocessos e objetos de custos, permitindo, assim, uma visão global da Cadeia de Valor da UFERSA.

O conteúdo deste Manual apresenta a modelagem de apuração de custos, construído em conformidade com as premissas estabelecidas pelo Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), e do Manual de Informações de Custos do Governo Federal (MIC), criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Conforme consta no Manual, o ponto de partida para a apuração dos custos são as variações patrimoniais diminutivas - VPD. Deve-se analisar o Balancete das VPD's de forma a identificar quais destas são elementos de Custos e quais não são.

Modelo de apuração de custos da UFERSA

Conforme consta no Manual, o ponto de partida para a apuração dos custos são as variações patrimoniais diminutivas - VPD. Deve-se analisar o Balancete das VPD's de forma a identificar quais destas são elementos de Custos e quais não são. Os elementos que não configuram custos são aqueles que não contribuem para a realização dos serviços, tais como: aposentadorias e reformas, pensões, juros e encargos de mora, transferências intergovernamentais, transferências a instituições privadas, desincorporação de ativos, auxílio funeral, entre outros.

Quadro 1 - Elementos de custos por classe

	Código VPD	Descrição do Insumo	Insumo detalhado
Pessoal e Encargos	3.1.1.0.0.00.00	Remuneração a pessoal	Vencimentos e salários, abonos, adicionais, gratificações, férias.
	3.1.2.0.0.00.00	Encargos patronais	Contribuição patronal para o Regime de Previdência dos Servidores e Contribuições Previdenciárias do Instituto Nacional de Seguro Social.
	3.1.3.0.0.00.00	Benefícios a pessoal	Assistência Pré-Escolar; Auxílio-Transporte; Auxílio-Alimentação; Assistência a Saúde.
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.9.0.0.00.00	Outros benefícios previdenciários e assistenciais	Auxílio-natalidade.

Uso de bens, serviços e cons. de capital fixo.	3.3.1.0.0.00.00	Uso de materiais de consumo	Material de consumo imediato, consumo de combustíveis e lubrificantes, consumo de materiais estocados – almoxarifado.
	3.3.2.0.0.00.00	Serviços	Estagiários; serviços técnicos profissionais; serviços educacionais e culturais; limpeza e conservação; vigilância; exposições, congressos e conferências; serviços de energia elétrica, de água e esgoto e de comunicação; serviços de transporte, passagem, locomoção e hospedagens.
	3.3.3.0.0.00.00	Depreciação, amortização e exaustão.	Depreciação de bens móveis e imóveis.
Tributárias	3.7.2.0.0.00.00	Contribuições	Obrigações patronais s/ serviços de terceiros e contribuição para iluminação pública.
Outras variações patrimoniais diminutivas	3.9.4.0.0.00.00	Incentivos	Bolsas de estudos no país e auxílios para desenvolvimento de estudos/pesquisas.

Fonte: UFERSA (2020).

O modelo a ser implantado na UFERSA está relacionado abaixo:

Objeto de Custos – Cursos de graduação e pós-graduação.

Sistema de Acumulação de Custos – Por processo.

Sistema de custeio – Custeio histórico, Custeio estimado.

Método de custeio – Custeio por Absorção.

Elementos de custos – Variações Patrimoniais Diminutivas.

Área de atuação dos custos – Finalística ou de Suporte.

Período de apuração – Anual.

Figura 1 - Codificação de centro de custo

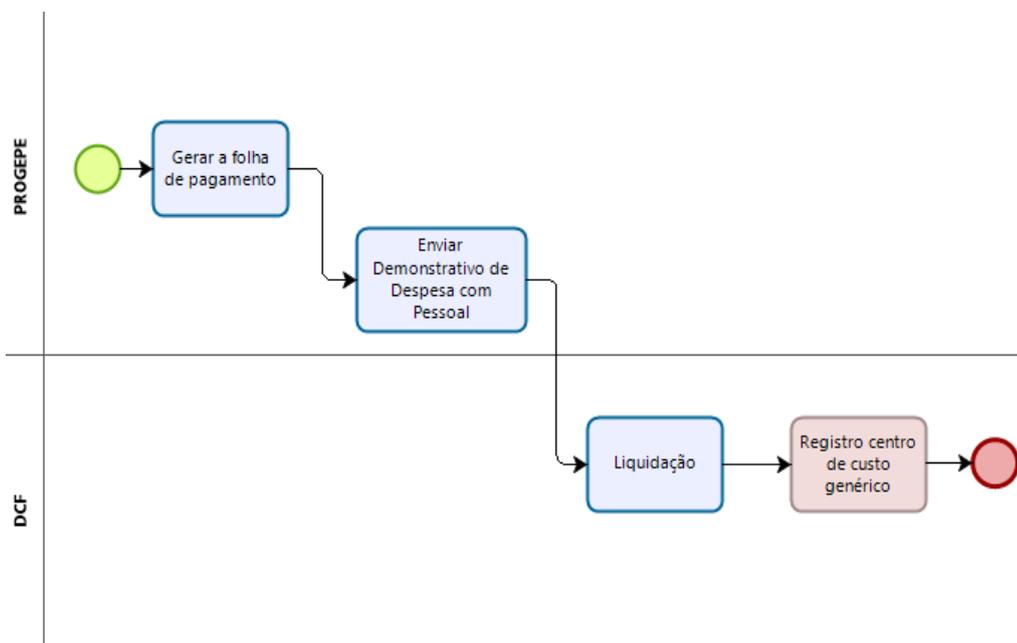
DIGÍTO	DESCRIÇÃO
1º	Tipo de Custo
2º	Campus
3º	
4º	Macroprocesso
5º	
6º	Unidade de Custo
7º	
8º	
9º	Objeto de Custo
10º	
11º	

Fonte: UFERSA (2020).

Mapeamento das informações de custos

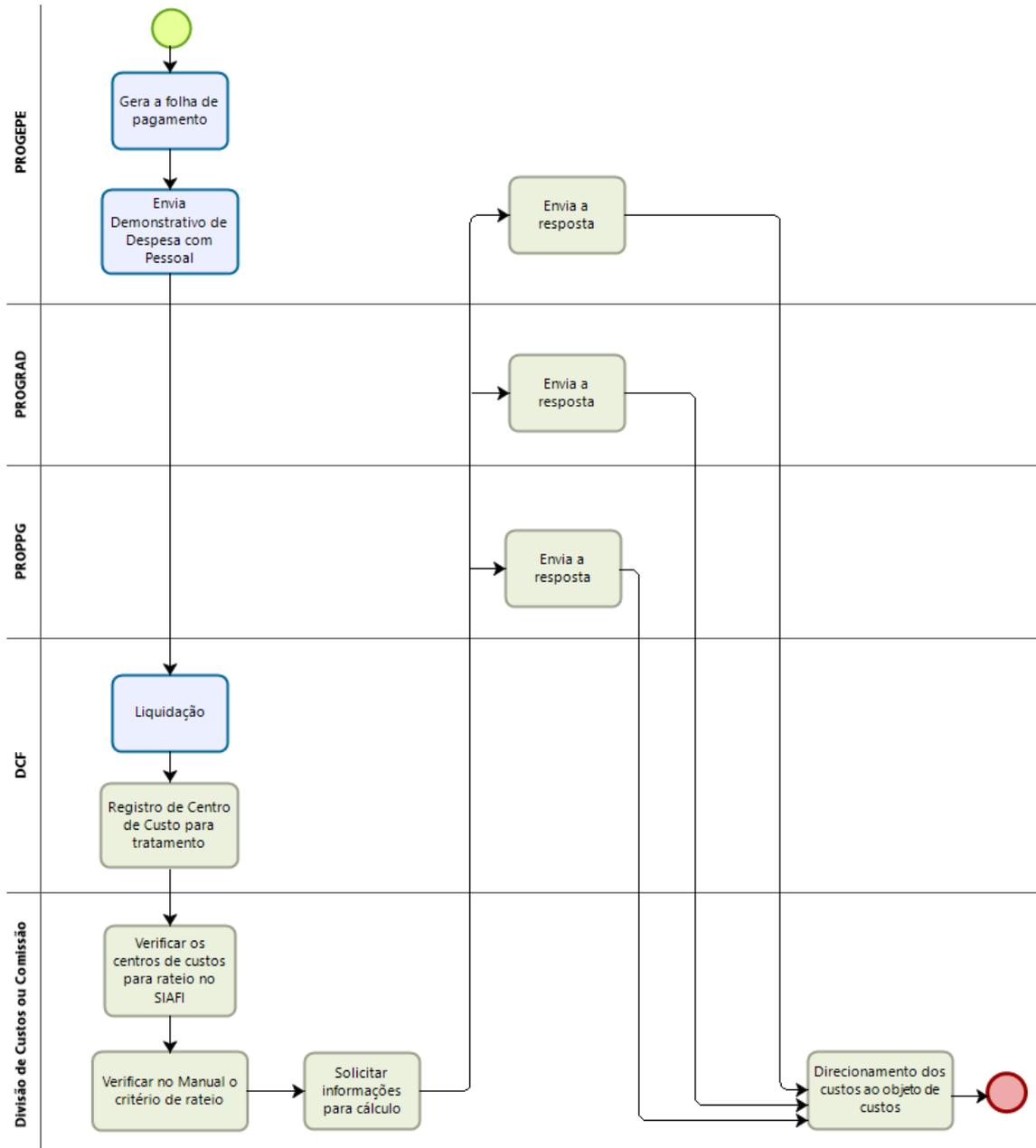
Como exemplo, a VPD despesa com pessoal, a qual foi feito o mapeamento do fluxo de informações ligadas aos custos como é atualmente e com a proposta do sistema.

Figura 2 - Despesa com pessoal – Fluxo atual



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Figura 3 - Despesa com pessoal – Fluxo da proposta



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 2 - Fonte da informação – Despesa de Pessoal

Informações necessárias	Fonte da informação
Valor total com despesa de pessoal	PROGEPE
Número de servidores da UFERSA	PROGEPE
Número de servidores por unidade	PROGEPE
Número de alunos equivalentes por unidade	PROGRAD/PROPPG
Número de alunos equivalentes por curso	PROGRAD/PROPPG

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Fórmula:

$$DPS = \frac{\text{Total DP} - (\text{servidores licenciados, afastados, cedidos})}{\text{N}^\circ \text{ servidores da UFERSA} - (\text{servidores licenciados, afastados, cedidos})} \quad (1)$$

Legenda:

DP – Despesa com pessoal

DPS – Despesa com pessoal por servidor

$$DPU = DPS \times \text{N}^\circ \text{ servidores por unidade} \quad (2)$$

Legenda:

DPS – Despesa com pessoal por servidor

DPU – Despesa com pessoal por unidade

$$DPA = \frac{DPU}{\text{N}^\circ \text{ AEU}} \quad (3)$$

Legenda:

DPA – Despesa com pessoal por aluno

DPU – Despesa com pessoal por unidade

Nº AEU – Número de alunos equivalentes da unidade

$$DPC = DPA \times \text{N}^\circ \text{ de alunos por curso} \quad (4)$$

Legenda:

DPC - Despesa com pessoal por curso

DPA - Despesa com pessoal por aluno

Tratamento das informações de custos

Tendo em vista o intuito de alocar os custos de forma discriminada, nos Quadros abaixo, referentes ao Tipo de Custo, Campus, Macroprocesso, Unidade de Custos e Objetos de Custos, tem-se a proposta de proporcionar a opção para tratar os dados. São os Quadros que constam no MAC-UFERSA e que foram adaptadas pela presente pesquisa com o acréscimo da opção de rateio, visto que há VPD's que necessitam de rateios, de modo que o código de centro de custo não pode ser incluído direto.

Quadro 03 - Tipo de Custo

DÍGITO	DESCRIÇÃO	ESTRUTURA	CLASSIFICAÇÃO
1º	Tipo de Custo	F	Custo de atividades Finalísticas
		A	Custo de atividades de Apoio
		R	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 04 - Campus

DÍGITO	DESCRIÇÃO	ESTRUTURA	CLASSIFICAÇÃO
2º e 3º	Campus	01	Mossoró
		02	Angicos
		03	Caraúbas
		04	Pau dos Ferros
		05	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 05 - Macroprocesso

DÍGITO	DESCRIÇÃO	ESTRUTURA	CLASSIFICAÇÃO
4º e 5º	Macroprocesso finalístico	01	Ensino
		02	Pesquisa e inovação
		03	Extensão
		04	Inovação
	Macroprocesso de suporte	05	Gestão Orçamentária e Financeira
		06	Gestão de Tecnologia da Informação e Comunicação
		07	Gestão de Pessoas
		08	Relacionamento Institucional
		09	Governança
		10	Suprimento e contratações
		11	Comunicação
		12	Assistência Estudantil
		13	Infraestrutura e sustentabilidade
		14	Gestão Patrimonial
		15	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 06 - Unidade de Custos

DÍGITO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO	DESCRIÇÃO	TIPO DE CUSTO
6º, 7º e 8º	Unidade de Custos	100	UFERSA	
		110	Reitoria	Apoio
		111	Gabinete	Apoio
		112	Vice-Reitoria	Apoio
		113	Assessorias	Apoio
		114	Comissões	Apoio
		115	Comitês	Apoio
		116	Ouvidoria	Apoio
		120	Pró-Reitorias	Suporte/Finalístico
		121	Pró-Reitoria de Administração (PROAD)	Apoio

		122	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil (PROAE)	Finalístico
		123	Pró-Reitoria de Extensão e Cultura (PROEC)	Finalístico
		124	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGEPE)	Apoio
		125	Pró-Reitoria de Graduação (PROGRAD)	Finalístico
		126	Pró-Reitoria de Planejamento (PROPLAN)	Apoio
		127	Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-graduação (PROPPG)	Finalístico
		130	Centros Acadêmicos	Finalístico
		131	Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas (CCSAH)	Finalístico
		132	Centro de Engenharias (CE)	Finalístico
		133	Centro de Ciências Biológicas e da Saúde (CCBS)	Finalístico
		134	Centro de Ciências Exatas e Naturais (CCEN)	Finalístico
		135	Centro de Ciências Agrárias (CCA)	Finalístico
		136	Centro Multidisciplinar de Angicos (CMANG)	Finalístico
		137	Centro Multidisciplinar de Caraúbas (CMCAR)	Finalístico
		138	Centro Multidisciplinar de Pau dos Ferros (CMPDF)	Finalístico
		140	Superintendências	Apoio/Finalístico
		141	Superintendência de Infraestrutura (SIN)	Apoio
		142	Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC)	Finalístico
999	Custo a ser rateado			

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 07 - Objetos de Custos

DÍGITO	DESCRIÇÃO	CÓDIGO	DESCRIÇÃO
9º, 10º e 11º	Objetos de Custos	100	Cursos de Graduação Presencial
		101	Administração
		102	Agronomia
		103	Biotecnologia
		104	Ciência da Computação
		105	Ciência e Tecnologia
		106	Ciências Contábeis
		107	Direito
		108	Ecologia
		109	Engenharia Agrícola e Ambiental
		110	Engenharia Civil
		111	Engenharia Elétrica
		112	Engenharia Florestal
113	Engenharia Mecânica		

	114	Engenharia Química
	115	Engenharia de Pesca
	116	Engenharia de Petróleo
	117	Engenharia de Produção
	118	Licenciatura Interdisciplinar em Educação do Campo - LEDOC
	119	Medicina
	120	Medicina Veterinária
	121	Zootecnia
	122	Ciência e Tecnologia - Campus Angicos
	123	Computação e Informática
	124	Engenharia Civil - Campus Angicos
	125	Engenharia de Produção - Campus Angicos
	126	Pedagogia - Campus Angicos
	127	Sistemas de Informação - Campus Angicos
	128	Ciência e Tecnologia - Campus Caraúbas
	129	Engenharia Civil - Campus Caraúbas
	130	Engenharia Elétrica - Campus Caraúbas
	131	Engenharia Mecânica - Campus Caraúbas
	132	Letras - Inglês - Campus de Caraúbas
	133	Letras - Libras - Campus de caraúbas
	134	Letras Português - Campus Caraúbas
	135	Arquitetura e Urbanismo - Campus Pau dos Ferros
	136	Ciência e Tecnologia - Campus Pau dos Ferros
	137	Engenharia Ambiental e Sanitária - Campus Pau dos Ferros
	138	Engenharia Civil - Campus Pau dos Ferros
	139	Engenharia de Computação - Campus Pau dos Ferros
	140	Engenharia de Software - Campus Pau dos Ferros
	141	Tecnologia da Informação - Pau dos Ferros
	200	Cursos de Graduação à Distância
	201	Licenciatura em Computação
	202	Licenciatura em Física
	203	Licenciatura em Matemática
	204	Licenciatura em Química
	300	Cursos de pós-graduação stricto sensu
	301	Mestrado Nacional Profissional em Ensino de Física
	302	Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública
	303	Programa de Pós-Graduação Interdisciplinar em Cognição, Tecnologias e Instituições - PPGCTI
	304	Programa de Pós-Graduação em Ciência Animal
	305	Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação

		306	Programa de Pós-Graduação em Ciência e Engenharia de Materiais
		307	Programa de Pós-Graduação em Ecologia e Conservação
		308	Programa de Pós-Graduação em Engenharia Elétrica
		309	Programa de Pós-Graduação em Ensino - POSENSINO
		310	Programa de Pós-Graduação em Fitotecnia
		311	Programa de Pós-Graduação em Manejo de Solo e Água
		312	Programa de Pós-Graduação em Matemática - PROFMAT
		313	Programa de Pós-Graduação em Produção Animal
		314	Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação
		315	Programa de Pós-graduação em Administração
		316	Programa de Pós-graduação em Ambiente, Tecnologia e Sociedade
		317	Programa de Pós-graduação em Direito
		888	Transitório
		999	Custo a ser rateado

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Plano de Ação

A seguir o Plano de Ação com as propostas de implantação do Sistema de Apuração de Custos – UFERSA:

✓ **PROPOSTA 01 – Centro de Custo para tratamento**

No momento da liquidação da despesa, o servidor que realiza a atribuição, no sistema, coloca um centro de custo genérico, de modo que todas as despesas são alocadas em um só lugar.

Por meio da proposta do SIC-UFERSA, o servidor, no momento da liquidação, incluirá um código de centro de custo ou para tratamento ou definitivo, pois há custos que não precisarão passar por rateio. Dessa forma, na figura do centro de custo, o servidor terá dígitos proporcionando a opção de rateio daquela despesa, seja nas situações do Tipo de Custo, do Campus, do Macroprocesso, da Unidade de Custos e do Objeto de Custos.

✓ **PROPOSTA 02 – Criação de um questionário de múltiplas escolhas na Requisição**

Quando o requisitante for utilizar o sistema para cadastrar Requisição, será exibido um questionário para este responder e, por meio de suas respostas, aquele custo será devidamente alocado. Sendo assim, mesmo que o servidor não tenha conhecimento de custos, ele será capaz de gerar o código de centro de custos.

Com base nos Quadros 03, 04 e 05, 06, 07 os quais tratam dos códigos dos custos, no que se refere ao Tipo de Custo, o Campus, o Macroprocesso, a Unidade de Custos e o Objeto de Custos torna-se possível para o usuário ou Requisitante responder às questões abaixo e gerar o Código de Centro de Custos, mesmo que não se tenha conhecimentos técnicos sobre Custos. Abaixo está um modelo de como será o questionário com as perguntas e as opções de respostas.

Figura 04 - Código de centro de custo – Tipo de custo

Código de Centro de Custo		
Nível	Pergunta	Resposta
Tipo de custo	Essa despesa contribuirá para atividade de Ensino, Pesquisa e Extensão ou será para as atividades administrativas?	R
Campus	Para qual Campus se refere esta despesa?	F A R
Macroprocesso	Esta despesa atenderá atividades primárias ou de suporte?	05
Unidade de Custos	Esta despesa está relacionada com qual setor da UFERSA?	116
Objeto de Custos	A despesa é para algum Curso específico da UFERSA?	999
R0105116999		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

✓ **PROPOSTA 03 – Criação de uma Divisão de Custos ou Comissão:**

No momento, a UFERSA não tem um sistema de custos implantado. Com a proposta, a Gestão da Universidade poderá analisar e optar por aquela que for a mais viável.

Opção 01: Criar uma nova Divisão dentro da Diretoria de Contabilidade e Finanças. Sendo a Divisão de Apuração de Custos. Ela seria composta por dois ou três servidores, os quais trabalhariam analisando, no sistema SIAFI, todas as despesas da instituição, e localizando aquelas despesas que têm o centro de custo para tratamento. Em seguida realizaria todos os cálculos para tratar a despesa com a finalidade de alocá-la ao objeto de custo.

- ✓ **Vantagem:** O trabalho seria realizado de forma tempestiva, com informações sempre atualizadas, podendo extrair relatórios sempre atualizados.

- ✓ **Desvantagem:** Dificuldades das Universidades de uma forma geral em contratar novos servidores ou mesmo de realocá-los de outros setores dentro da instituição, porém com o quadro insuficiente, outros serviços poderiam ser prejudicados.

Opção 02: Anualmente criar, por meio de Portaria, uma Comissão com o intuito de se apurar os custos da UFERSA. Não necessitaria contratar nem realocar novos servidores, apenas nomearia servidores de acordo com a finalidade com a área de custos. Essa comissão trabalharia de janeiro a março, analisando todos os centros de custos do ano anterior e realizando os procedimentos de rateio para aquelas despesas que necessitam.

- ✓ **Vantagem:** Não precisaria modificar estrutura do setor, nem nomear ou realocar servidores.
- ✓ **Desvantagem:** Poderá haver sobrecarga de trabalho para os servidores envolvidos. As informações só seriam atualizadas anualmente após o trabalho da Comissão.

✓ **PROPOSTA 04 – Criação de um sistema informatizado**

Propor um sistema informatizado para compilar todos os centros de custos que precisassem de rateio e separar daqueles que não precisam; esse sistema poderia ratear os custos desde o Tipo de Custo até o objeto de Custo, mediante a inserção de alguns dados pelos servidores que trabalhariam com esse sistema.

Responsáveis

Roberto Carvalho de Oliveira Freitas Filho

Administrador – Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA)

Mestre em Administração Pública – Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública – PROFIAP/UFERSA

E-mail: Roberto.freitas@ufersa.edu.br

Orientador: Prof. Dr. Antonio Erivando Xavier Júnior

Docente do PROFIAP/UFERSA

E-mail: erivando@ufersa.edu.br

Como Referencia

FREITAS FILHO, R. C. O. ; XAVIER JÚNIOR, A. E. **CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: Uma Proposta de Implantação do Sistema de Custos da Universidade Federal Rural do Semiárido.** Produto técnico. Programa de Pós-Graduação Profissional em Administração Pública – PROFIAP-UFERSA. Mossoró: UFERSA, 2021.