



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
NÚCLEO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Éliton da Silva Souza

**Custos com foco no planejamento estratégico em uma instituição federal de
ensino superior na Amazônia**

PORTO VELHO

2024



ÉLITON DA SILVA SOUZA

**Custos com foco no planejamento estratégico em uma instituição federal
de ensino superior na Amazônia**

Dissertação apresentada por Éliton da Silva Souza ao Mestrado Profissional do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP), pela instituição associada Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho

PORTO VELHO

2024



Catálogo da Publicação na Fonte
Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR

S729c

Souza, Eliton da Silva.

Custos com foco no planejamento estratégico em uma instituição federal de ensino superior na Amazônia / Eliton da Silva Souza. - Porto Velho, 2024.

123 f.: il.

Orientação: Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho.

Dissertação (Mestrado), Programa de Pós-Graduação Mestrado Profissional em Administração Pública - PROFIAP, Fundação Universidade Federal De Rondônia.

1. Administração pública. 2. Custos no setor público. 3. Planejamento gerencial. 4. Sistemas gerenciais. 5. Transparência pública. I. Filho, Prof. Dr. Flávio de São Pedro. II. Título.

Biblioteca Porto Velho

CDU 338.58:35



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ATA DE DISSERTAÇÃO

ATA Nº. 094

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE APRESENTAÇÃO E DEFESA DE DISSERTAÇÃO DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE (PROFIAP)

MESTRANDO(A): Éliton da Silva Souza

INICIOU O CURSO EM: 27/02/2023

No vigésimo dia do mês de dezembro de dois mil e vinte e quatro, às 15h00min, em sala virtual no Google Meet, foi realizada a sessão pública de apresentação e defesa de dissertação do(a) mestrando(a) Éliton da Silva Souza, como requisito final para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública, nos termos do Capítulo V do Regimento Geral do Programa. A Comissão Examinadora, designada pelo Colegiado do Curso, foi composta pelos seguintes membros: Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho (Orientador - PROFIAP-UNIR); Profa. Dra. Estela Pitwak Rossoni (Membro interno - PROFIAP-UNIR); Profa. Dra. Rosângela Sarmento Silva (Membro interno da Rede PROFIAP-UFS); Profa. Dra. Taciana de Barros Jerônimo (Membro Externo - UFPE); Prof. Dr. Wellington Silva Porto (Membro Externo - UNIR); Sob a presidência do(a) primeiro(a), para julgamento da dissertação intitulada: "Custos com foco no planejamento estratégico em uma instituição federal de ensino superior na Amazônia". Após a explanação, observação, arguição e recomendação a Comissão, considerou a dissertação:

(x) **APROVADO**, devendo o(a) candidato(a) entregar a versão final no prazo máximo de 60 dias.

() **APROVAÇÃO CONDICIONAL**, devendo o(a) candidato(a) satisfazer, no prazo máximo de 60 dias, às exigências listadas aqui:

Recomendações de alteração de título: () Não () Sim, para:

() **REPROVADO**

Nada mais havendo a tratar, foi encerrada a sessão e para constar foi lavrada a presente ATA, que vai assinada eletronicamente pelos membros da Comissão Examinadora e pelo candidato.

Prof. Dr. Flávio de São Pedro Filho (Orientador - PROFIAP-UNIR);

Profa. Dra. Estela Pitwak Rossoni (Membro interno - PROFIAP-UNIR);

Profa. Dra. Rosângela Sarmento Silva (Membro interno da Rede PROFIAP-UFS);

Profa. Dra. Taciana de Barros Jerônimo (Membro Externo -UFPE);

Prof. Dr. Wellington Silva Porto (Membro Externo -UNIR);

Aluno(a) Éliton da Silva Souza (Mestrando(a) - PROFIAP/UNIR).

Referência: Processo nº 23118.004918/2024-91 SEI nº 2015947



Documento assinado eletronicamente por **FLAVIO DE SAO PEDRO FILHO, Docente**, em 24/12/2024, às 12:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **ÉLITON DA SILVA SOUZA, Usuário Externo**, em 24/12/2024, às 12:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Wellington Silva Porto, Usuário Externo**, em 24/12/2024, às 12:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

Ata de Dissertação PROFIAP (2027035)

SEI 23118.004918/2024-91 / pg. 1



Documento assinado eletronicamente por **ESTELA PITWAK ROSSONI, Docente**, em 26/12/2024, às 12:07, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Taciana de Barros Jeronimo, Usuário Externo**, em 26/12/2024, às 20:52, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rosângela Sarmento Silva, Usuário Externo**, em 28/12/2024, às 18:18, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.unir.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **2027035** e o código CRC **01407256**.

Referência: Processo nº 23118.004918/2024-91

SEI nº 2027035

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me acompanhado e me guiado durante essa jornada, presente em todos os momentos da minha vida, me capacitando, e me dando força para concluir todos os objetivos, todo esse feito é para a Honra e Glória do Senhor.

À minha família que estiveram juntas desde o início: minha esposa Elaine, pela compreensão e suas orações, que auxiliaram nos momentos mais difíceis dessa jornada; minhas filhas Eluane e Eline, que também compreenderam o propósito e me apoiaram com seus carinhos nos momentos que mais precisei; aos meus pais que sempre me apoiaram e torceram para eu atingir todos os meus objetivos de vida além de meus irmãos e outros familiares que de alguma forma contribuíram para o atingimento dos resultados obtidos.

Ao Professor Dr. Flávio de São Pedro Filho, meu orientador, pela dedicação e esforço que sempre teve com minha pessoa, se disponibilizando a ajudar e abraçando a ideia por mim trazida, para no fim chegar ao resultado de excelência, gratidão por sua excelência como orientador, com sua capacidade de ver os resultados antes mesmo de acontecerem, sua exigência minuciosa, eleva o patamar dos trabalhos pelo senhor orientado, não sendo diferente nesta realização.

Aos professores do PROFIAP e demais colegas de turma por todo aprendizado adquirido, e pelas experiências compartilhadas.

A todos que colaboraram de alguma forma para o sucesso e realização deste objetivo.



“Tudo posso naquele
que me fortalece”

Filipenses 4:11-13



RESUMO

O normativo que rege os sistemas de custos do setor público está embasado no modelo de planejamento estratégico como dados gerenciais, normalmente baseia-se em informações mensuradas pelos sistemas que compõem a administração pública e por isso requer consultas em ambientes eletrônicos de transparência pública, além de análise a partir de um estudo de caso, para dar suporte aos dados demonstrados nessa temática. Sendo assim a tarefa trouxe como objetivo estudar as práticas adotadas para a mensuração de custos em instituição pública federal de ensino superior IFES, levantando os dados gerenciais dessa instituição, adotando como base o método de análise de conteúdo, consolidou-se à pesquisa bibliográfica com elementos obtidos na instituição investigada através da triangulação dos métodos. Os achados constituíram elementos característicos no processo de planejamento da instituição de ensino superior, permitindo compreender a melhor forma de aplicação de metodologia de custos. Apresentou-se os resultados por meio de figuras explicativas e quadros especificativos, uma proposta de implantação de sistema de custos, para adequada apuração dos custos na IFES. Esses resultados demonstraram que as normativas relacionadas a sistema de custos na administração pública tratam de forma categórica que o tratamento de dados nos sistemas gerenciais, devem oferecer e a melhor metodologia de mensuração desses custos para auxiliar planejamento das ações, integrando esses dados em uma só plataforma de informação, para isso criou-se uma proposta de instrução normativa e a definição de centros de custos no ambiente organizacional, para implantação do sistema de custos nessa IFES, com o propósito de reunir os dados gerados pelas unidades consumidoras, para a partir disso serem analisadas, oferecendo aos interessados dados que auxiliem a elaboração do planejamento estratégico e melhor aplicação dos recursos nessa IFES.

Palavras-chave: administração pública; custos no setor público; planejamento gerencial; sistemas gerenciais; transparência pública.



Cost focusing on strategic planning in a federal higher education institution in the Amazon

ABSTRACT

The regulation that governs the public sector cost systems is based on the strategic planning model as management data, usually based on information measured by the systems that make up the public administration and therefore requires consultations in electronic environments of public transparency, in addition to analysis from a case study, to support the data demonstrated in this theme. Therefore, the task aimed to study the practices adopted for measuring costs in a federal public higher education institution (IFES), collecting the management data of this institution, adopting as a basis the content analysis method, consolidating the bibliographic research with elements obtained in the institution investigated through the triangulation of the methods. The findings constituted characteristic elements in the planning process of the higher education institution, allowing to understand the best way to apply the cost methodology. The results were presented through explanatory figures and specific tables, a proposal for implementing a cost system, for adequate calculation of costs in IFES. These results demonstrated that the regulations related to the cost system in public administration categorically address what data processing in management systems should offer and the best methodology for measuring these costs to assist in planning actions, integrating these data into a single information platform. To this end, a proposal for normative instruction and the definition of cost centers in the organizational environment were created for the implementation of the cost system in this IFES, with the purpose of gathering data generated by consumer units, to be analyzed from there, offering interested parties data that assist in the preparation of strategic planning and better application of resources in this IFES.

Keywords: public administration; costs in the public sector; management planning; management systems; public transparency.



LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação entre Teoria Institucional e das restrições	20
Figura 2 – Relação entre gastos, custos, investimentos e despesas	22
Figura 3 – Análise de custeio método variável ou direto.....	24
Figura 4 – Análise Custeio método ABC a partir da análise do conteúdo	25
Figura 5 – Análise de custeio método de absorção	26
Figura 6 – Análise de custeio método pleno/integral/RKW	27
Figura 7 – Diagrama de fluxo dimensões de gestão de contas públicas	32
Figura 8 - Níveis de planejamento	35
Figura 9 – Ciclo estratégico do Balanço Scorecard (BSC)	37
Figura 10 – Diagrama de fluxo de produção de organizações públicas	40
Figura 11 – Diagrama da Matriz 5W2H	46
Figura 12 – Triangulação dos Métodos para análise dos dados	50
Figura 13 – Estrutura Organizacional da UNIR	54

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Detalhamento das funções das teorias de base	Erro!	Indicador	não
definido.			
Quadro 2 - Detalhamento Gastos, Custos, Investimentos e Despesas			22
Quadro 3 – Principais sistemas de informação do governo federal.....			30
Quadro 4 – Características gestão de contas públicas			33
Quadro 5 – Instrumentos pertencentes as dimensões da contas públicas.....			33
Quadro 6 – Análise SWOT na visão institucional da IFES			38
Quadro 7 – Detalhamento os elementos dos custos efetivos.....			41
Quadro 8 – Definição dos principais objetos de custo.....			43
Quadro 9 - Detalhamento dos elementos da coleta de dados.....			50
Quadro 10 - Origem do Orçamento UNIR 2023			55
Quadro 11 - Dotação Despesas UNIR 2023.....			57
Quadro 12 - Dotação por ações UNIR 2023.....			58
Quadro 13 - Composição das Unidades Gestoras UNIR 2023.....			59
Quadro 14 - Composição das Unidades Organizacionais UNIR 2023			60
Quadro 15 - Perfil de gastos pessoal UNIR 2023.....			61
Quadro 16 - Perfil de gastos custeio UNIR 2023.....			61
Quadro 17 - Perfil de gastos investimentos UNIR 2023.			62
Quadro 18 - Formação de Plano Interno PI § 1º I Portaria 03/2021/MEC			63
Quadro 19 - Formação de Plano Interno PI § 1º III Portaria 03/2021/MEC			64
Quadro 20 - Formação de Plano Interno PI § 1º IV Portaria 03/2021/MEC.....			65
Quadro 21 - Formação de Plano Interno PI § 1º VI Portaria 03/2021/MEC.....			66
Quadro 22 - Formulário de Consulta ao Respondente.....			67
Quadro 23 - Resultados da Revisão da Literatura.....			70
Quadro 24 - Mapa de Literatura temática de custos.....			77
Quadro 25 - Elementos codificados de formação de Plano Interno – PI....			80
Quadro 26 - Elementos de composição do objeto de custo....			85
Quadro 27 - Elementos de composição de subcategoria objeto de custo			85
Quadro 28 - Elementos de composição do perfil de gasto UNIR			85
Quadro 29 - Elementos de subcategoria de perfil de gasto pessoal			86
Quadro 30 - Elementos de subcategoria de perfil de gasto custeio			86
Quadro 31 - Elementos de centro de custo por ações UNIR.....			87
Quadro 32 - Elementos composição dos centros de custos.....			88



Quadro 33 - Detalhamento codificação de um centro de custo.....	89
--	----

LISTA DE GRAFICOS

Nenhuma entrada de índice de ilustrações foi encontrada.

Grafico 3 – Resultado Percepção sobre liderança e planejamento gerencial	68
Grafico 4 – Resultado Sistemas de Informações	69
Grafico 5 – Resultado Qualidade das Informações Gerenciais.....	70
Grafico 6 – Resultado Divisão Hierárquica da instituição.....	72
Grafico 7 – Resultado Produção Final da instituição	73
Grafico 8 – Apresentação de percentual de participação por centro de custos simulado.....	90

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Apropriação de centro de custo de lançamento contábil.....	89
--	----

Sumário

1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Problema de Pesquisa	15
1.2. Objetivos	16
1.2.1. Objetivo Geral	16
1.2.2. Objetivos Específicos	16
1.3. Justificativa	17
1.4. Estrutura do Trabalho	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1. Definição de Custos no Setor Público	21
2.2. Métodos de Custeios para a prática de controle gerencial	23
2.2.1. Definição de Custeio Variável ou Direto	24
2.2.2. Definição de Custeio ABC	25
2.2.3. Definição de Custeio por Absorção	26
2.2.4. Definição de Custeio Pleno/Integral ou Custeio RKW	27
2.3. Objetivos do uso do sistema de custos no setor público	28
2.3.1. Utilização da informação de custos pelo planejamento estratégico	31
2.3.2. Ferramentas de Gestão Estratégica a disposição do planejamento na IFES	35
2.3.3. Medidas de inovação e instrumentos dos sistemas de custos na IFES ..	38
2.3.4. Características e elementos do Sistemas de Custos da IFES	40
2.3.5. Evidenciação e Mensuração das informações de custos	42
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	43
3.1. Tipologia da pesquisa	44
3.2. Método do Estudo de Caso	45
3.3. Quanto a Ferramenta Aplicada	46
3.4. Lócus, Sujeitos e Delimitação da Pesquisa	46
I) Coleta de dados	48
II) Da Análise dos dados	49
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	51
4.1. Levantamento dos elementos informacionais relacionados a gestão metodológica dos custos na instituição investigada	51
4.1.1. Planejamento estratégico da instituição pesquisada	53



4.1.2. Processo de Gestão Orçamentária e Financeira da instituição em estudo	54
4.1.3. Execução do Orçamento na instituição em estudo	58
4.1.4. Percepção dos Gestores da Administração Superior e do Planejamento institucional	66
4.2. Características do sistema de custos baseados na literatura e na norma de custos do setor público.....	74
4.2.1. Caracterização com base na revisão da literatura científica em periódicos sobre custos setor público.....	75
4.2.1.1. Caracterização com base na implementação do sistema de custos setor público	77
4.2.1.2 Caracterização com base nos Métodos de Custeio	78
4.2.1.3 Caracterização com base nos Sistemas Tecnológicos	80
4.3. Proposta de método de alocação de custos para a instituição estudada ...	80
5. CONCLUSÃO	91
REFERÊNCIAS	93
PRODUTO TÉCNICO TECNOLÓGICO	100
CONSIDERAÇÕES FINAIS	126

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é caracterizada como área específica das ciências sociais aplicadas, e ao longo do tempo a contabilidade aplicada ao setor público vem passando pelo processo de convergência das¹ normas contábeis internacionais, processo esse iniciado entre meados do ano de 2007 e início de 2008, com o conselho federal de contabilidade (CFC), como Conselho Profissional de Classe, e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como representante do governo, abordado em Herbest (2013).

As discussões sobre o avanço do sistema contábil no Brasil tiveram o intuito de convergir às normas internacionais. Para que isso se materializasse, foram instituídas no Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), além do Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP), tendo como principais objetivos mensurar e evidenciar o patrimônio público, consagrando às práticas internacionais da contabilidade, além de instrumentalizar o controle social e a prestação das contas de forma transparente.

Com a Resolução do CFC nº 1.366, de 02/12/2011 aprovou a NBC TSP 16.11, e alterada pela Resolução nº 1.437, de 02/04/2013, sendo revogada posteriormente pela NBC TSP 34/2021, foi instituída a obrigatoriedade da adoção de Sistema de Custos em todas as entidades do setor público. Contudo, Mauss e Souza (2008), já mencionavam que as normativas criadas nas entidades públicas implicaram na mudança do tradicional processo de gestão, aproximando os conceitos da contabilidade de custos às práticas de gestão pública, utilizado na iniciativa privada.

A contabilidade pública é organizada na forma de sistemas integrativos de informações, passando a ser divididos em subsistemas que compreendem: o sistema orçamentário, financeiro, patrimonial, custos e de compensação, todos com características distintas, ofertando aos operadores, dados categóricos que permitem análises e formulação de índices diversificados, que atendam a instituição e suas especificidades, ampliando as informações sobre o patrimônio público.

O Governo Federal, no ano de 2011, editou através da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, a Portaria de nº 157/2011 que criou o sistema de custos do Governo Federal, adequando-se à regulamentação editada em 2011 pela Resolução CFC n.º

¹

1.366/11 que aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Em novembro de 2021 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a norma NBC TSP 34 – Custos no Setor Público que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024, e revogou a Resolução anterior n. 1.366/2011, norma denominada NBC T 16.11.

1.1 Problema de Pesquisa

O controle dos custos no ambiente organizacional do setor público requer a preparação de instrumentos que gerenciem e direcionem as informações no início de sua elaboração, como a peça orçamentária. Essa padronização, direcionam os dados orçamentários a suas respectivas aplicações, essa uniformização é estabelecida por meio de um setor de planejamento, que dará suporte as decisões superiores.

Neste cenário, o sucesso da entrega da produção de serviços de uma instituição pública à sociedade, é alcançado pelo atingimento de suas metas e objetivos, na perspectiva de que os recursos devem satisfazer as necessidades de quem os financia. Portanto as estratégias de mensurar com detalhes e profundidade as ações públicas, distribuindo em sua estrutura organizacional de forma uniforme, e com as devidas proporções, servirão de parâmetro para que os interessados avaliem o desempenho dessas ações.

Com a edição da normativa de implantação de sistema de custos no setor público no ano de 2021, as instituições passaram a buscar capacitação de sua força de trabalho, visando atender não somente a norma, mas utilizar essa nova estrutura para fomentar o processo gerencial. Esse desafio exige uma transformação nos sistemas tecnológicos e em seus operadores, além da integração dos sistemas de informações que geram os dados contábeis e de custos.

A própria norma não define um modelo ou método de mensuração dos custos, deixando a critério do órgão, de maneira subjetiva, a melhor forma de utilização dos sistemas de custos em sua gestão, porém, a norma descreve os elementos disponíveis para sua implementação, sugerindo modelos e métodos já utilizados na iniciativa privada, portanto, os elementos contábeis já disponíveis tradicionalmente no setor público, devem ser adequados as determinações dessa norma, convergindo e harmonizando sua operacionalização.

Se na contabilidade geral a preocupação está em registrar e evidenciar atos e fatos que promovem alterações no patrimônio das entidades, a contabilidade de custos busca demonstrar, a partir de levantamento de dados e informações e sua análise, se essas alterações patrimoniais estão se refletindo em melhoria dos serviços prestados pela entidade, contudo, o sistema de custos de uma entidade não atua na forma operacional de registrar os eventos, que por sua vez visa reunir as operações geradas pelos mais diversos setores de execução.

Nessa seara, a contabilidade de custos tem como premissa a adoção de ferramentas que garantam a qualidade do gasto, identificando os custos aos serviços públicos, por fim utilizando as informações desses custos para subsidiar a tomada de decisão, de forma dinâmica e contínua vinculada ao planejamento estratégico da instituição em estudo.

Diante desse quadro, surge a pergunta de pesquisa deste estudo: como a informação de custos em uma instituição pública federal de ensino superior pode contribuir para planejamento das ações estratégicas?

1.2 Objetivos

Essa pesquisa apresenta um estudo sobre a contribuição da inovação para o gerenciamento de processos na administração pública e apresenta um objetivo geral e três específicos, exibidos a seguir.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é estudar as práticas adotadas na gestão de custos com foco no planejamento estratégico em instituição pública federal de ensino superior.

1.2.2 Objetivos Específicos

Considerando o desafio para o alcance do objetivo geral desse trabalho, os objetivos específicos foram assim definidos:

1. Levantar os elementos informacionais relacionados à gestão metodológica dos custos praticados na instituição pesquisada considerando as normas contábeis;
2. Caracterizar o uso do sistema de custos no planejamento estratégico de

acordo com a literatura científica e a NBC TSP 34 de Custos;

3. Propor o método de alocação de custeio que melhor se encaixe nas características da instituição em estudo, evidenciando os dados gerenciais para dar suporte no planejamento das ações institucionais.

1.3 Justificativa

O presente estudo se justifica pela necessidade de atender as normas de custos aplicadas ao setor público, estabelecendo ferramentas que integrem planejamento e execução do orçamento no âmbito da Instituição pesquisada. Para Berlt (2017) os preceitos legais determinados pelas normas contábeis de custos tornam necessários a evidenciação de informações gerenciais para manter e avançar nas políticas públicas, além de demonstrar os resultados delas, assim as informações sustentam a base de todas as expectativas geradas para alcançar os objetivos pretendidos a partir da aplicação dos recursos.

Conforme Paz, Almeida e Silva (2012), uma ferramenta de geração consistente e detalhada das informações, auxilia a alocação dos recursos de forma mais consciente, fazendo com que a estimativa de receitas arrecadadas e a fixação de despesas realizadas movimente a máquina pública atingindo seu propósito, portanto a contabilidade de custos consiste em um sistema que possibilita a extração de informações, com a maior fidedignidade e confiabilidade.

Os dados dos custos devem refletir nos centros de responsabilidades, conhecidos como unidades que consomem os recursos dentro da estrutura organizacional, tais unidades devem evidenciar os registros das ações públicas desempenhadas, favorecendo o monitoramento dos custos e contribuindo nas múltiplas funções de planejamento, contábil, financeira e de controle.

A Norma de Contabilidade de Custos Aplicada ao setor Público NBC TSP 34 (2021), ainda destaca que o apoio da alta gestão é imprescindível para implementar um modelo gerencial de custos que propicie a utilização dessas informações como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização, aumentando efetivamente o rol de ações que os sistemas de custos se propõem.

Pacelli (2023), afirma que o processo de aperfeiçoamento das habilidades

técnicas e administrativas dos responsáveis pela geração dos custos na IFES, além atender o prescrito na norma, ajudam a rastrear dados de consumo na unidade geradora, o autor ainda cita que o sistema de custos não possuem registros contábeis próprios, ele depende de registros já existentes nas contas orçamentárias e patrimoniais, explicando que isso se dá devido ao sistema de custos ser um sistema gerencial, que utiliza os registros anteriormente realizados pelos diversos setores da instituição que os operam.

1.4 Estrutura do Trabalho

Este documento dissertativo está estruturado em cinco seções, quais sejam, Introdução, Referencial Teórico, Metodologia, Resultados e Discussões, incluindo o Produto Técnico Tecnológico (PTT), Conclusão e, por fim, as Considerações Finais.

No Referencial Teórico são apresentados os conceitos que embasaram os elementos de base para melhor compreender o processo desenvolvido nesta pesquisa, analisando os conceitos primários, da Teoria Institucional, em convergência com a Teoria das Restrições, a fim de retratar o ambiente organizacional e os reflexos dos elementos disponíveis nesse ambiente para o desenvolvimento de ferramenta de alocação dos custos e seu monitoramento.

Na Metodologia são retratados os procedimentos adotados para a coleta de dados, as estratégias para as análises desses dados, bem como o método da análise de conteúdo dos elementos coletados, o tratamento dos dados; apresentação dos achados e os aspectos éticos da pesquisa.

Na seção de Resultados e Discussões são apresentados os achados da análise efetuada partir do tratamento dos dados, seguindo a mesma sequência dos objetivos específicos, trazendo inferências acerca dos achados. Na sequência, apresenta-se o PTT, que é classificado como uma nota técnica procedimental para a unidade de planejamento da instituição de ensino pesquisada, tendo por objetivo estruturar a alocação dos custos e orientar os usuários e responsáveis pelos registros dessas informações a operar os sistemas informacionais alinhando aos seus propósitos.

A Conclusão consiste em apresentar à resposta à pergunta de pesquisa, contextualizando os argumentos que deram suporte à análise e interpretações dos dados coletados, para responder as indagações inicialmente diagnosticadas.

Por fim, a seção de Considerações Finais apresenta as repostas encontradas para a pergunta de pesquisa, objetivo geral e os específicos da pesquisa, bem como

a conclusão, a limitações importantes da pesquisa e possibilidades de estudos futuros a partir dos achados da dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

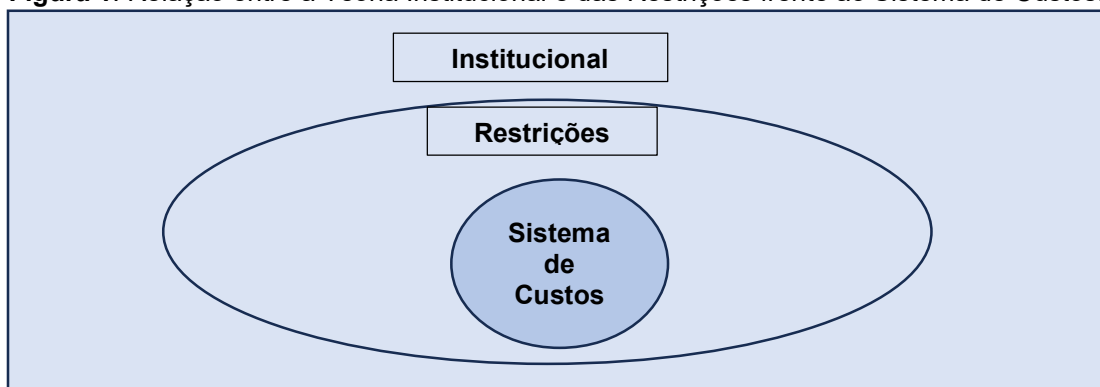
Esta pesquisa está embasada na Teoria Institucional em convergência com a Teoria das Restrições. De acordo com Dias Filho (2003, p. 95), em suas análises, e a perspectivas de outros autores, sugere que a Teoria Institucional redimensiona a estrutura e traduz o funcionamento das organizações como um alicerce socialmente construído, onde o meio a qual está inserida.

Já na Teoria das Restrições, segundo Sinisgalli (2004), qualquer organização é retratada em formato de um sistema, e as atividades desempenhadas no processo gerencial da organização elevam o importante papel que a restrição exerce sobre este sistema.

Como consta em Reid (2007), as restrições ocorrem quando uma atividade, uma operação do sistema apresenta capacidade insuficiente de satisfazer inteiramente a demanda, tornando-se um gargalo que precisa ser extinto ou reduzido, a ponto de auxiliar a integridade do sistema. Ainda segundo o autor, alguns desses gargalos também chamados de restrições são derivados de políticas adotadas pela organização, com posturas comportamentais e culturais, exigindo lançamentos de informações fidedignas para proporcionar a qualidade dessas informações.

O sistema de custos, por sua vez, vem nessa interseção com o propósito de integrar as diversas unidades da instituição, alocando o custo que cada sistema consome para desenvolver suas atividades, conforme proposto na Figura 1.

Figura 1: Relação entre a Teoria Institucional e das Restrições frente ao Sistema de Custos.



Fonte: Elaboração do autor.

Conforme é demonstrado na Figura 1, o ambiente da entidade retratada na Teoria Institucional exemplifica a dimensões de uma organização, em seu ambiente físico. Dentro desse ambiente está inserido o sistema de custos fazendo parte da estrutura organizacional, conforme detalhados no Quadro 1.

Quadro 1: Detalhamento das funções das teorias de base para embasar a mensuração dos custos.

Itens	Detalhamento
1. Teoria Institucional	A Teoria Institucional retrata a organização como a estrutura física em sentido amplo, abrangendo toda a instituição.
2. Teoria das Restrições	A Teoria das Restrições é retratada de forma mais limitada nos diversos sistemas dentro da instituição, e tais sistemas são obrigados a lidar com os mais diversas situações ou restrições que precisam ser sanadas no decorrer de seu funcionamento.
3. Sistema de Custos	O Sistema de Custos vem nessa interseção com o intuito de reunir os dados informacionais da organização institucional e sistêmica, mensurando em partes as informações de custeio em seus centros de custos.

Fonte: Elaboração do autor.

Em face da abordagem, o Quadro 1 estrutura o sistema gerencial e organizacional como um padrão administrativo importado das organizações privadas, melhorando das ações governamentais.

Newman e Clark (2012) argumentam que os gerentes privados, através do conhecimento em boas práticas de negócios, tinham condições de transformar as organizações públicas trazendo ao ambiente de trabalho inovação e dinamismo. Esse novo ideal também proporciona uma mudança na cultura dessas organizações, uma vez que o foco de suas atividades não estaria mais voltado para o desenvolvimento de seus processos internos. Segundo Maia et al. (2012), essa configuração considera o ambiente externo institucional como de elevada importância, para onde devem ser direcionados os esforços da administração pública, com o atendimento de demandas do cidadão, que agora era visto como cliente.

O ambiente gerencial introduziu na esfera pública uma administração mais voltada para resultados, baseando suas atividades em gestão de performance. Em busca de maior eficiência, efetividade e eficácia pública, novos instrumentos e mecanismos de avaliação foram sendo utilizados nos níveis organizacionais.

No que tange a gestão, Cavalcante (2017) afirma que o conjunto de conceitos trazidos pelo gerencialismo determinou a criação de indicadores com ênfase no desempenho e mensurações em custos, processos e resultados. Outro ponto a

considerar é que, concomitante a disseminação do novo modelo administrativo no país, a tecnologia avançava e se adequava plenamente aos seus propósitos.

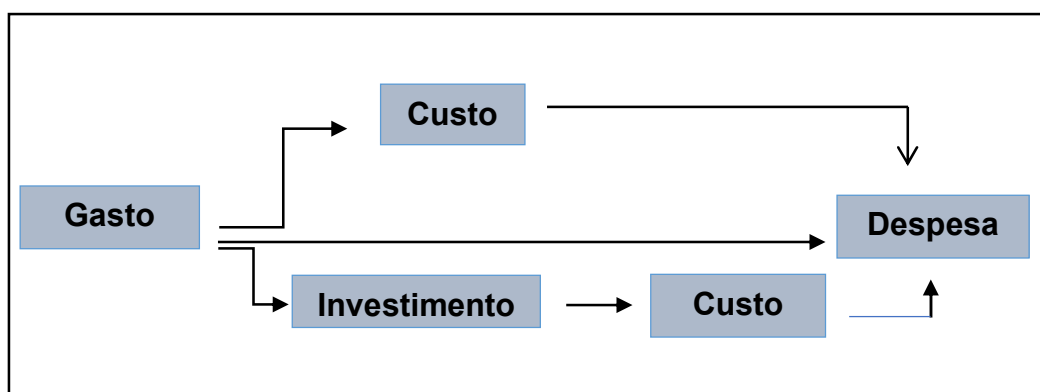
Para Dias (2021), a modernização administrativa pública passa pela inovação através do uso de tecnologias, o que impacta na melhoria dos processos internos, aumento da produtividade e qualidade dos serviços, aperfeiçoando assim a prestação de serviço à sociedade. Na perspectiva desse autor, as inovações e a tecnologia trouxeram para a administração pública uma cultura organizacional mais integralizada e sistêmica, e com maior transparência, assim os departamentos que antes eram vistos como mero executores de tarefas passaram a ter mais importância no processo, contribuindo para a melhoria de performance e consequente atingimento de resultados.

2.1 Definição de custos no setor público

Em seus estudos Martins (2010), descreve custo como um gasto relativo à bem ou a serviços despendidos para produzir bens ou serviços, assim o custo é reconhecido no momento da utilização efetiva da produção bens e serviços, ou ainda para a produtos realizados através da execução de um serviço, ainda segundo o autor a utilização de mensuração de custos adotados em instituições públicas federais permite precificar seus resultados, determinando o quanto foi gasto em cada ação pública detalhadamente, dimensionando o valor de cada bem ou serviço gerado pela administração pública em prol da sociedade.

Busca em Pacelli (2023) indica que os desembolsos para a realização das ações públicas contêm diferenças importantes e pode ser dividida em três vertentes cada um com características específicas no momento do dispêndio financeiro, são eles: Gastos, Investimentos e Custos, assim o autor detalha que os gastos são todos os dispêndios realizados pelo órgão público seja desembolsáveis e não desembolsáveis no momento da contabilização

Dessa maneira Pacelli (2023) indica que os investimentos são uma espécie de gasto público em bens móveis ou imóveis, como equipamentos, prédios públicos e instalações ou ainda os veículos, já os custos inclui os gastos para a produção de bens ou serviços, incluindo ainda as despesas não desembolsáveis ou que já foram objeto de gasto pela vertente investimentos e nesse momento estão na fase de depreciação, que serão alocados nos custos do produto ou serviço desenvolvido pelo órgão, no formato demonstrado na Figura 2.

Figura 2: Relação entre Gasto, Custo Investimento e Despesa.

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptando de Pacelli (2023).

Depreende-se da Figura 2 que a informação de custo tem um caminho a ser percorrido, assim dependendo do momento em que esse gasto é contabilizado, pode configurar um custo em primeiro momento, pois trata-se do dispêndio aplicado diretamente na produção ou serviço, ou se tornará um custo após o investimento, custo esse não desembolsável, por incorrer apenas no desgaste natural desse bem incorporado no patrimônio público. Para maior clareza no Quadro 2 demonstra estrutura conceitual a partir de Pacelli (2023).

Quadro 2: Detalhamento das funções Gastos, Custos, Investimentos e Despesas.

Itens	Detalhamento
Gasto	Engloba todo o dispêndio necessário para a produção ou serviços que permitirá ao órgão público desenvolver sua atividade fim.
Custo	Refere-se aos gastos desembolsáveis ou não, aplicado na produção de bens ou serviços públicos.
Investimento	Situação de gasto aplicado em objeto que no primeiro momento será incorporado no patrimônio público.
Despesa	Engloba todas as despesas administrativas, gerais, financeiras e os custos do período orçamentário e financeiro do órgão.

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptando de Pacelli (2023).

Na perspectiva de Martins (2010), a alocação direta dos custos se faz quando existe uma identificação clara e efetiva dos custos, com base na identificação da relação de causa/efeito de benefício futuro que determinado bem ou serviço pode gerar no espaço entre a ocorrência da atividade e a geração desses custos, sempre levando as características de cada item conforme explorado no quadro 2 acima.

2.2 Métodos de custeios para a prática de controle gerencial

Segundo o que dispõe a NBC TSP 34 CFC (2021), os custos dos ativos, utilizados ou consumidos, direta ou indiretamente deverão ser rastreados, identificando e acumulando-os, conforme definido no modelo de gerenciamento de custos do órgão em questão, do qual deve ser realizado de forma consistente para atender seus propósitos.

Os métodos de custeios estabelecidos na norma do CFC (2021) são: Custeio Variável ou Direto, Custeio ABC, Custeio por Absorção e Custeio Pleno/Integral também conhecido como Custeio RKW. Para Machado (2002), ao discorrer sobre as dificuldades de escolher um método de custeio mais adequado ao setor público, considera que é essencial a adoção do método de custeio direto. Entre afirmações mencionadas para justificar essa direção de Machado (2002) estão: a alocação dos custos diretos envolvidos nos programas e ações, sem a necessidade de rateios ou divisão desses custos; a contabilização de despesas nos programas e ações, comporta as atividades e projetos do qual é uma prática tradicional, favorecendo nesse contexto a incorporação do cálculo de custos, há também a relação custo-benefício da informação tendo características vantajosas pela rapidez de implantação do método e pela maior familiaridade por parte dos gestores.

Para Teixeira e Vasconcelos (2022), no que tange ao planejamento, ter um sistema de custos é essencial como medida de inovação, pois a partir desse recurso estratégico, se viabiliza a aquisição de informações contábeis consistentes. Ademais, funciona como base de tomada de decisão dos gestores, possibilitando fazer comparações de desempenho e fornece medida realista de controle atuando como um espelho para que a instituição observe os custos das entregas à sociedade, possibilitando que essas informações sejam divulgadas para a sociedade com maior detalhe e atendendo as prerrogativas de transparência pública.

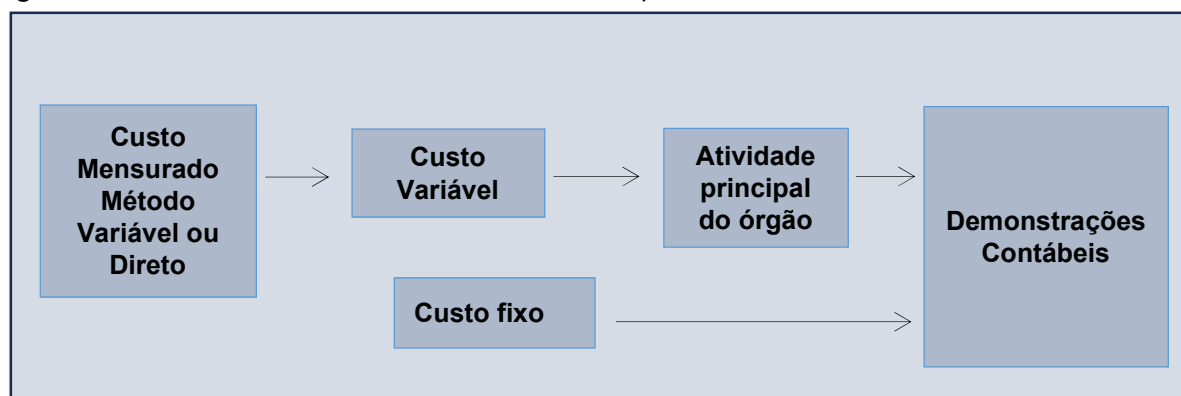
A norma CFC NBCT 34 (2021) destaca que a administração superior do órgão e entidade ou de suas unidades está na melhor posição para selecionar o método de custeio que atenda às suas necessidades, assim sendo, não existe um padrão de escolha pré-estabelecido. Para selecionar um melhor método, a administração deve analisar as alternativas disponíveis e selecionar o método de custeio que permita chegar a melhores resultados no anseio operacional de seu ambiente organizacional.

2.2.1 Definição de Custeio Variável ou Direto

Martins (2010), menciona que a classificação dos custos para torná-los diretos deve ter relação com o produto fabricado ou serviço prestado, no caso de instituição pública, a atividade ou objeto principal entregue a sociedade. No caso das IFES, o produto entregue é ensino, pesquisa e extensão, Martins (2010), considera o custo direto como aquele que pode ser rastreado no momento do fato gerador, e mensurado diretamente ao objeto de custo, ou seja, podem ser quantificados nos produtos, quando considerados individualmente. Exemplos: matérias-primas, materiais consumidos diretamente na atividade principal, horas de mão-de-obra do servidor que trabalha efetivamente na atividade ou produto principal do órgão.

Para Santos (2018) os custos variáveis, conforme a própria nomenclatura variam de forma direta nas modificações dentro do nível de atividade, podendo ser unidades produzidas ou vendidas, no caso de hospitais, leitos ocupados, exames realizados, horas trabalhadas etc. como auxílio ao planejamento, essa classificação permite o gestor prever o que acontecerá em sua estrutura de custos em função de variações nos níveis de atividade, conforme se apresenta na Figura 3.

Figura 3: Análise Custeio método Variável ou Direto a partir da análise do conteúdo.



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Santos (2018).

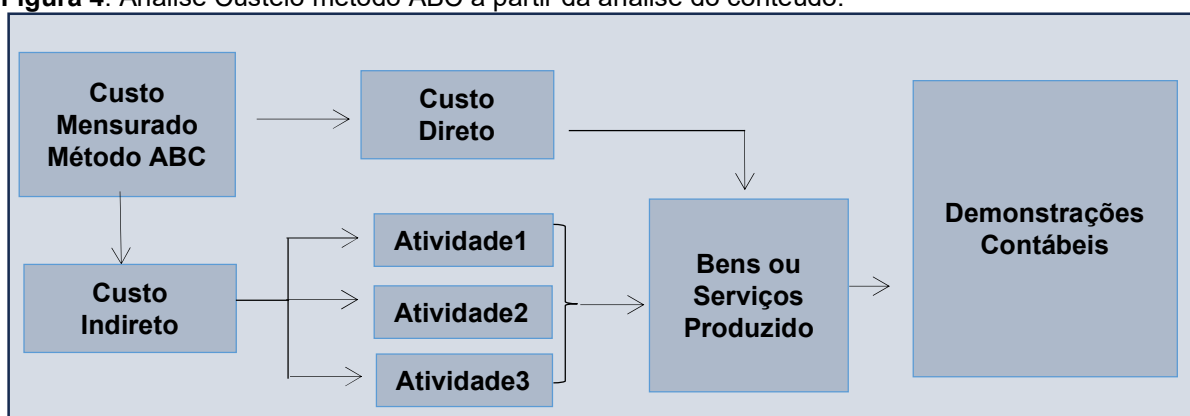
Conforme se verifica na Figura 3, custo mensurado pelo método dos custos variáveis ou custos diretos é alocado diretamente às atividades principais desenvolvidas pela instituição, proporcionando uma compreensão mais precisa do custo, enquanto o custo fixo é tratado separadamente e absorvido pelo custo das atividades já encerradas diretamente nas Demonstrações Contábeis.

2.2.2 Definições de Custeio ABC

Kaplan e Norton (2004), relatam que o custeio baseado em atividades popularmente conhecido como método de custeio ABC, permite que a distribuição dos custos consumidos seja agregada entre as diferentes atividades desenvolvidas. Dessa forma atribuem esses custos aos bens e serviços elaborados ou finalizados. Portanto o mapeamento de todas as atividades possibilita compreender como o Departamento funciona, facilitando a identificação dos custos.

Para Pacelli (2023) o custeio ABC é um método detalhista e completo, sempre considerando que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos, procurando estabelecer uma relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos, que possibilitem determinar quanto de cada atividade foi consumida por eles. Dessa forma, resta claro que os direcionadores utilizados como método de rateio desses custos são as atividades desenvolvidas pelas entidades, no fluxo demonstrado na Figura 4.

Figura 4: Análise Custeio método ABC a partir da análise do conteúdo.



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Pacelli (2023).

Conforme é demonstrado na Figura 4 no método ABC, onde o custo direto é alocado diretamente aos bens ou serviços produzidos pela entidade enquanto, o custo indireto é alocado nas atividades desempenhadas pelos diversos setores da produção, também chamados de departamentos, buscando identificar as atividades que consomem recursos e assim alocados aos bens ou serviços produzidos pela entidade para posteriormente serem demonstradas nas escrituras contábeis da entidade.

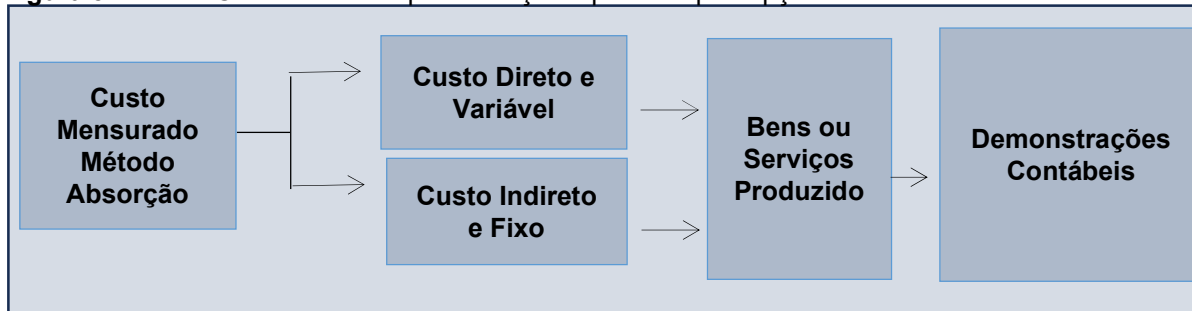
2.2.3 Definição de Custeio por Absorção

Garrison, Noreen e Brewer (2007) definem o custeio por absorção como um sistema de custeio que, abrange todos os custos de produção, fixos e variáveis, e os atribui a cada unidade do produto. O método de custeio por absorção também é conhecido como custeio sob o produto total, é o método mais utilizado no Brasil por ser o mais usado e aceito pelas normativas.

Segundo Kroenke, Söthe e Scarpin (2011) o custeio por absorção, custeio funcional ou custeio tradicional, é uma forma de custeio amplamente utilizada, pois a legislação fiscal aceita sua aplicação em virtude de ser baseado em princípios contábeis, tendo o enfoque de custeio por absorver os custos despendidos para a produção de bem ou serviços.

Segundo destaca Pacelli (2023) os custos por absorção consistem em apropriar todos os custos de produção direto e indireto, fixos e variáveis aos produtos ou serviços, neste caso são usados critérios de rateio dos custos indiretos, o que possibilita obter informações mais precisas do detalhamento necessário ao gestor de cada produto ou serviço conforme abordado na Figura 5.

Figura 5: Análise Custeio método por absorção a partir da percepção do autor na análise do conteúdo.



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Pacelli (2023).

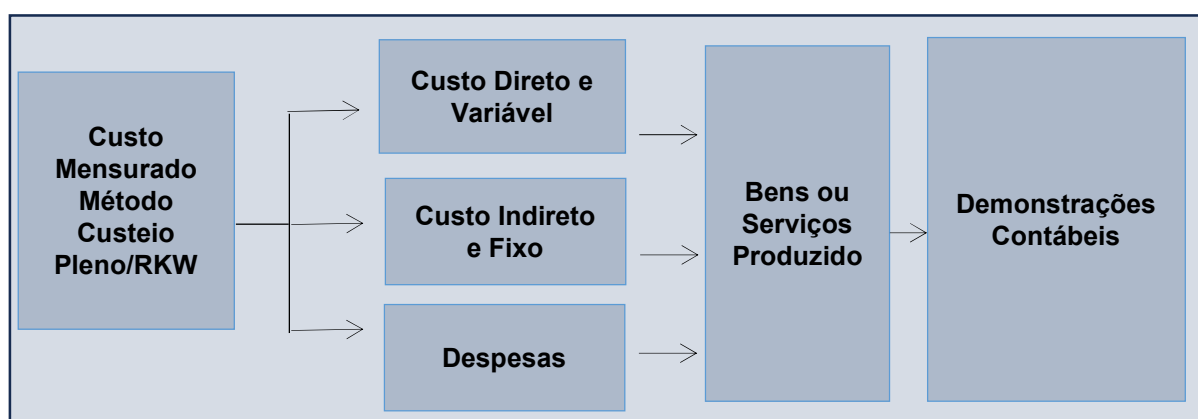
Conforme se verifica na Figura 5, custo mensurado pelo método dos custos por absorção são alocados os custos diretos, indiretos, fixo e variável aos produtos ou serviços desenvolvidos pela instituição tratando como critério de rateio aqueles custos que não são capazes de identificá-los no processo de produção, que são os custos indiretos e os custos variáveis, enquanto o custo fixo e o custo direto estão diretamente ligados a um determinado produto ou serviços.

2.2.4 Definição de Custeio Pleno/Integral ou Custeio RKW

Bornia (2010) O Método de Custeio Pleno/Integral ou Custeio RKW, é conhecido a partir de sua origem como método alocados em centro de custos, sua característica principal está na divisão da organização em centro de custos coerentes, onde esses custos serão alocados com base em critérios de distribuição e posteriormente apropriados aos produtos por unidades. Os centros de custos são divididos em diretos ou indiretos, sendo os diretos aqueles que estão relacionados diretamente com o produto ou atividade finalística, enquanto os indiretos darão suporte aos centros de custos diretos e serviços.

Segundo aponta Pacelli (2023) o Custeio Pleno/Integral ou Custeio (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) consiste em um processo de precificar um produto ou serviço com base na alocação dos custos fixos e variáveis, somados a eles também as despesas que a entidade apresenta. Ainda segundo o autor este sistema de custeio vem sendo utilizado antes da determinação atual da legislação fiscal brasileira que tem como aceitação o custeio por absorção, e sua principal vantagem é de que em qualquer aumento de um item seria possível calcular o seu efeito no custeio final do produto. Neste sistema, os custos e despesas são primeiramente atribuídos aos setores e departamentos de produção, em seguida são alocados nos produtos, demonstração na Figura 6.

Figura 6: Análise Custeio método Pleno/RKW a partir da análise do conteúdo



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Pacelli (2023).

Conforme se verifica na Figura 6, custo mensurado pelo método Pleno/Integral é alocado os custos de produção e as despesas administrativas diretamente aos produtos ou serviços desenvolvidos pela entidade, proporcionando uma mensuração

e uma rastreabilidade os dispêndios públicos completa, atribuídos de forma integral ao produto entregue a sociedade.

2.3 Objetivos do uso do sistema de custos no setor público

Ao longo do tempo ocorreram diversas alterações na contabilidade pública, todas direcionadas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, dentre elas está a inclusão do subsistema de custos no sistema contábil do setor público conforme a NBC T 16.2, atualmente em vigor através da NBC TSP 34, em sintonia com o comando previsto no § 3º, inciso V, do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O perfil da contabilidade de custos abordado por Machado e Holanda (2010), vem sendo discutida e aprimorada há muito tempo em nível internacional, enquanto no Brasil o perfil estratégico da contabilidade de custos é endossado com a normatização da Lei 4.320/1964. O autor afirma que apesar das normas regulamentadoras para implantação de um controle de custos nas instituições públicas, a implementação e adequação dessa ferramenta veio somente a partir de 2010, como um modelo conceitual e estratégico, elaborado pelo Ministério da Fazenda, tendo como premissa que o detalhamento do custos contribui para definir estratégia específica para cada setor dentro do órgão, e o gestor público em posse das informações gerenciais utiliza-las para planejar ações em diferentes situações.

O modelo normativo sobre os custos no Brasil foi abordado por Monteiro et al. (2010), enfatizando que, a obrigatoriedade legal de se produzir e utilizar as informações de custos no setor público já estava contemplada nos artigos 85 e 99 da Lei nº 4320 de 17 de março de 1964 e totalmente contemplada no artigo 79 do Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Destacou ainda a existência legal e que vinha explicitamente reforçada no artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000.

A administração pública tem como papel principal proporcionar serviços e ações em prol da sociedade e, para identificar o seu valor público, deve mensurar quais foram suas entregas e quais foram e quanto custaram os insumos consumidos. Embora de simples enunciado, trata-se de tarefa de fato complexa. Freitas (2012), avalia que os serviços prestados pelos órgãos da Administração Pública são complexos e heterogêneos, não geram muitas vezes um produto físico palpável, mas serviços com resultados que podem ser mensurados pelo custeio despendido para

atender especificamente às particularidades de cada órgão mensurando de forma fidedigna o custo de determinada ação pública.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBC TSP 34) do ano de 2021, determina que o sistema de custos deverá organizar-se de modo a contribuir com a criação de modelos de gerenciamento fundamentados em diretrizes da gestão superior de cada órgão público, dentro de suas especificidades, norteando assim aspectos conceituais e operacionais para construir o crescimento e o desenvolvimento desse gerenciamento desde sua implantação. Tendo por base esses fundamentos, a instrumentalização da entidade com o intuito de geração da informação de custos deve estar focada prioritariamente nos procedimentos de planejamento, que leva a gestão a tomada de decisão, permitindo ainda que os interessados monitorem os gastos públicos, avaliando de maneira mais segura seu desempenho, atendendo as necessidades do setor público que tem embasamento no princípio da publicidade de seus atos e da transparência.

Dentre os diversos objetivos que a norma NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021, podem ser destacados:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, como os programas, projetos, atividades, ações, órgão e outros objetos de custeio da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas, estimulando o desenvolvimento e a melhorar o desempenho da entidade;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, além de permitir introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções de preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados; além de subsidiar ações de monitoramento de custos e melhoria da qualidade do gasto;
- (e) produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade;
- (f) subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público; e
- (g) direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais (CFC, 2021 p. 6).

Para Pacelli (2023), atingir tais objetivos e se adequar a realidade da entidade e aos preceitos da norma de custos, a evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional, e programática com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e

finanças. Além disso deve ter tratamento conceitual adequado com abordagem estruturalmente apropriada a fim de que propiciar atuação multidisciplinar em todas as dimensões temporais, numéricas ou organizacionais. Ainda segundo o autor, é recomendável o uso de suporte tecnológico para rastrear com maior facilidade os dados, de forma a possibilitar a aferição da conformidade desses custeios.

Essa interligação de setores e recursos tecnológicos evidenciam como os mais diversos sistemas de informações gerenciais são compartilhados com os órgãos setoriais e destacam os sistemas: SIOP, SIAFI, SIPEC, SISG, SIADS, SIASG, SPIUnet e SISPO, os quais têm contribuído para a demonstração dos resultados dos órgãos federais. Esses sistemas têm como perspectivas dispor dados e informações de custeio consistentes que permitam o gestor integrá-las em uma plataforma gerencial, para reuni-las, e posteriormente serem mensuradas, e analisadas por meio do setor de custos, com o objetivo de orientar e auxiliar o setor de planejamento das instituições (Brasil (2021)).

Quadro 3: Principais Sistemas de Informação do Governo Federal.

Sistemas	Normativo	Descritiva
SIOP – Sistema de Planejamento e Orçamento	Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
SIAFI – Sistema de administração financeira federal	Decreto nº 3.590, de 6 de setembro de 2000	Compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira.
SIAPÉ – Sistema de Pessoal Civil Administração Federal	Decreto nº 99.328, de 19 de junho de 1990	Processa o pagamento de servidores, regidos tanto pelo Regime Jurídico Único Federal (Lei 8.112/90). Atualmente foi incorporado ao Sistema Estruturante de Gestão de Pessoal da Administração Pública Federal. Decreto nº 10.715, de 08 de junho de 2021.
SIADS – Sistema Integrado de Administração Patrimonial	Decreto nº 1.094, de 23 de março de 1994	Operacionaliza a gestão e automatiza o registro contábil de bens móveis, de consumo e permanentes, dos bens intangíveis e da frota de veículos.
SIASG – Sistema Integrado de Serviços Gerais	Decreto nº 1.094, de 23 de março de 1994	Tem o objetivo de facilitar e agilizar os processos de compra e aquisição de materiais e serviço do Governo Federal. É uma ferramenta para a modernização da área de serviços gerais, em especial no cadastramento de fornecedores, do catálogo de aquisições e no registro de preços de bens e serviços. É gerido pelo órgão central do SISG
SPIUnet – Sistema de Gerenciamento dos Imóveis da União	Decreto nº 3.858, de 04 de julho de 2001	Responsável pelos cadastros e a atualizações de informações financeiras dos bens imóveis da União bem como suas depreciações.

SISP – Sistema de Administração dos Recursos de Tecnologia da Informação	Decreto nº 7.579, de 11 de outubro de 2011	Compreende o planejamento, a coordenação, a organização, a operação, o controle e a supervisão dos recursos de tecnologia da informação dos órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, em articulação com os demais sistemas utilizados direta ou indiretamente na gestão da informação pública federal.
---	--	---

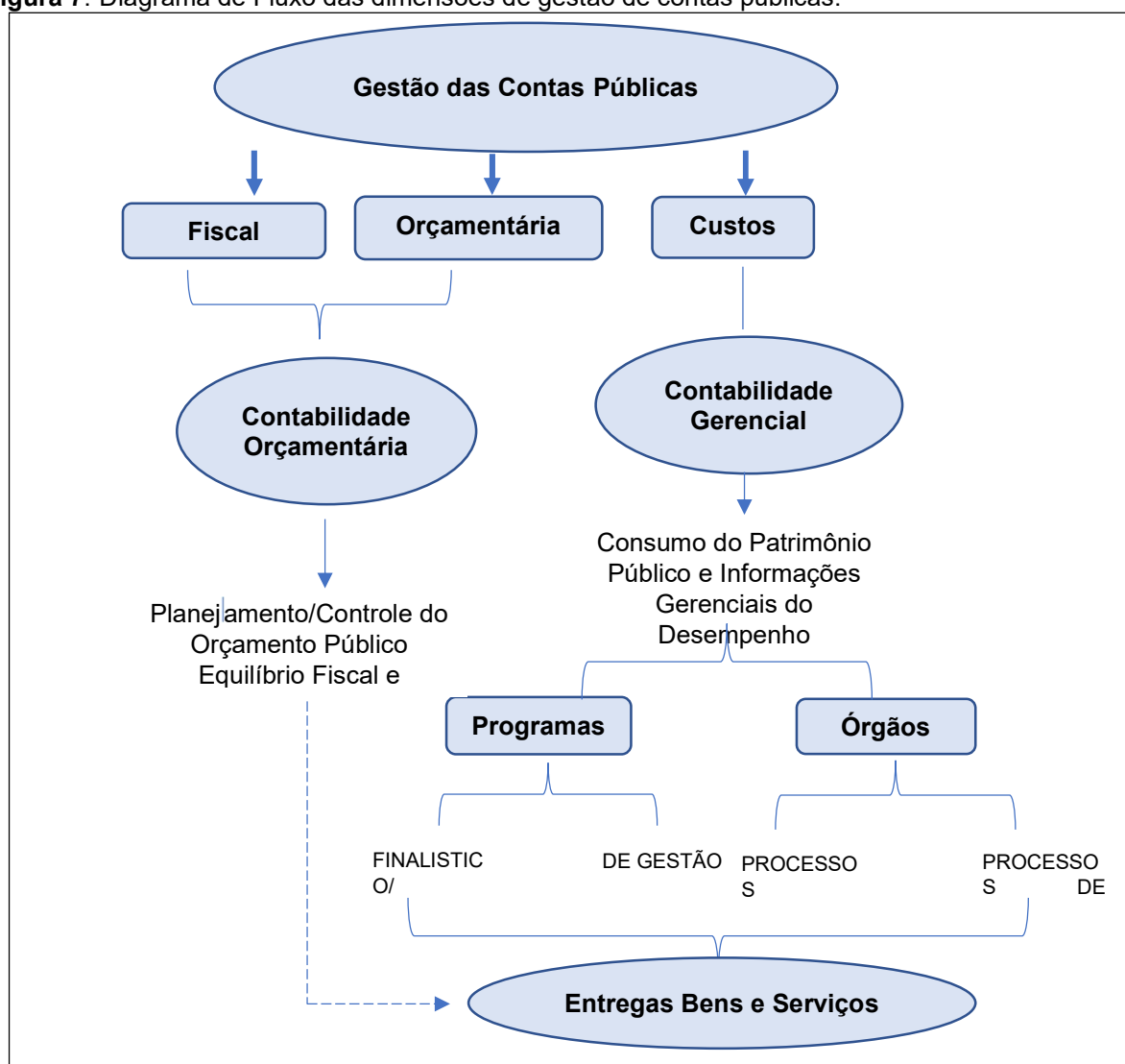
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados públicos do governo federal.

Os sistemas, apresentados no Quadro 3, foram desenvolvidos para uso da estrutura administrativa das entidades públicas federais, a interligação do sistema de custos a outras bases é uma exigência prevista nas Normas Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em novembro de 2021 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprova a norma NBC TSP 34 – Custos no Setor Público que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024, revogando a Resolução n. 1.366/2011.

Conforme prevê a NBC TSP 34 (2021), os sistemas de informações de custos devem estar interligados para fornecer os dados à geração da informação gerencial, conciliando os dados sintéticos oriundos de fontes não contábil, com o intuito de utilizar as bases de dados para extrair as entradas e saídas de insumos, que devem ser tratados e transformados em informações gerenciais que permitam sua análise. A norma de custos menciona ainda que a entidade pode se utilizar de operacionalização manual para alimentar o sistema de informação que geram os custos, quando esse sistema tiver limitação e uma base simplificada, neste caso podendo ser demonstrados em planilhas eletrônicas, desde que garantidas a confiabilidade e a rastreabilidade dessas informações.

2.3.1 Utilização da informação de custos pelo planejamento estratégico

Através da leitura dos objetivos das normas atuais, os sistemas de custos devem ser programados a desenvolver atividades se darão suporte ao setor de planejamento do órgão. Este setor tem sua importância por definir a alocação do orçamento, esse por sua vez advindo de um planejamento, buscando o apoio de outros setores da entidade com informações gerenciais, permitindo desempenhar sua função de forma eficaz, alocar recursos de maneira mais segura e justa em seus planos de ações. Corroborando com essa premissa, a gestão de custos e gastos públicos foi demonstrado pelo boletim de custos anual do Tesouro Nacional, conforme, apresentados na Figura 7.

Figura 7: Diagrama de Fluxo das dimensões de gestão de contas públicas.

Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim Foco em Custos 2022.

Explicita-se, na Figura 7, que a contabilidade gerencial, que engloba os dados mensurados pelos custos, detalha com maior profundidade o rateio desse consumo, enquanto na contabilidade orçamentária, seguem um fluxo de dados baseados apenas na alocação orçamentária, na forma que foi prevista no plano de ação da instituição. Assim esses dados sem o tratamento adequado realizado pelos sistemas de custos na instituição, acabam por comprometer as informações dos recursos consumidos, prejudicando também obter informações de como foram executadas, para gerar os resultados pretendidos, o que compromete o planejamento estratégico das ações públicas futuras, além de dificultar o conhecimento do desempenho e dos reais resultados dessas ações entregues a sociedade, descrito no Quadro 4.

Quadro 4: Características gestão de contas públicas.

Gestão	Descritiva
Fiscal	Remetem ao planejamento e controle, bem como ao equilíbrio das receitas e despesas, à sustentabilidade do endividamento público, à alocação dos recursos entre as diversas responsabilidades e funções do governo.
Orçamentária	
Custos	Remete ao consumo dos recursos, que se distingue do fluxo de execução orçamentária da despesa (empenho, liquidação e pagamento), e à mensuração dos bens e serviços prestados à sociedade com este consumo. Permite que, além do dinheiro consumido é preciso identificar o que foi entregue à sociedade.
Contabilidade Orçamentária	Operacionaliza e planeja as ações que serão executadas no decorrer do exercício, tem relação direta com a Lei Orçamentária Anual – LOA.
Contabilidade Gerencial	Tem o objetivo de gerir e controlar a execução das ações públicas, orçamentária ou extraorçamentária, tem relação direta com a gestão dos recursos financeiros.
Programas	São mecanismos de descentralização do orçamento e suas ações, de forma a atender todas as áreas da gestão pública.
Órgãos	São unidades gestoras, executoras e controladoras de recursos públicos, responsáveis por prestar contas de suas ações.
Entregas Bens e Serviços	Corresponde à produção de bens e serviços prestados pelo poder público no atendimento das demandas da sociedade.

Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim Foco em Custos 2022.

Segundo a STN (2022), todas as dimensões, cada um com suas especificidades, sendo planejamento execução e controle, buscam atender a função do governo de aprimorar ou manter o bem-estar dos cidadãos e demais indivíduos sob sua tutela, sendo assim, será demonstrado a representação de cada dimensão com suas características para desempenham a função estatal em prol da sociedade no Quadro 5.

Quadro 5: Principais Instrumentos com as dimensões da gestão das contas públicas

Itens	Detalhamento
1. Dimensão Fiscal e Orçamentária	Envolve o planejamento e controle, além do equilíbrio das receitas e despesas, à sustentabilidade do endividamento público, à alocação dos recursos entre as diversas responsabilidades e funções do governo etc.
2. Dimensão de Custos	Envolve o consumo dos recursos, que se distingue do fluxo de execução orçamentária da despesa (empenho, liquidação e pagamento), e à mensuração dos bens e serviços prestados à sociedade com tal consumo possibilitando individualizar programas e ações de governo, órgãos e unidades administrativas, políticas públicas etc.

Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional - Boletim Custos 2022.

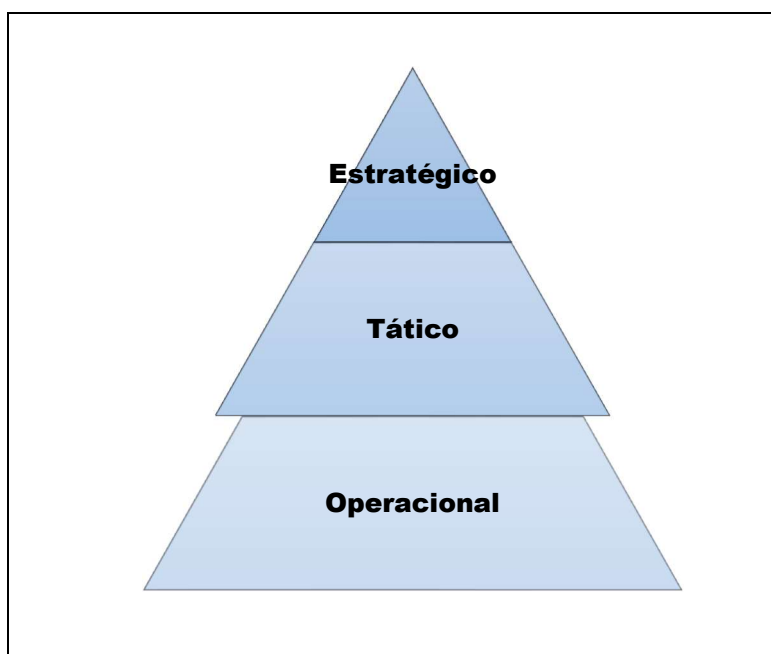
Para Hendriksen e Van Breda (1999), é possível realizar classificações, análises, avaliações, controles e planejamentos por meio de um sistema de custos.

Dessa forma, esse conjunto seria a base fundamental para uma tomada de decisão assertiva, pois afeta profundamente o alcance dos resultados esperados positiva ou negativamente. A análise dos números obtidos pela mensuração dos custos pode tornar viável a detecção dos pontos fracos e fortes, bem como prevenir ou neutralizar ameaças ou maximizar as oportunidades por um banco de dados qualitativos e quantitativos.

Martins (2010) destaca que é na fase de planejamento que existem as possibilidades de alteração significativa dos custos, durante a sua elaboração permite-se que sejam alteradas as características do gasto, assim a equipe pode optar em reduzir o custo retirando características de gastos não prioritários e alocando-os em outros necessários.

Segundo Dias (2021), o planejamento se desdobra nos níveis organizacionais operacional, tático e estratégico, conforme se vê na Figura 8.

Figura 8 – Níveis de planejamento



Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de Dias (2021)

O planejamento operacional se destaca por aplicar o desenvolvimento de atividades rotineiras e prioriza as ações para cada exercício anual, bem como objetivos e metas, e a respectiva alocação de recursos, em consonância com as diretrizes fixadas no PDI, tendo como horizonte temporal o curto prazo. O planejamento tático está associado aos objetivos traçados pelos departamentos ou unidades administrativas, projetadas para médio prazo. O plano estratégico pensa a

organização de modo amplo e sistêmico, direcionando os esforços para o cumprimento de objetivos a longo prazo. Segundo Dias (2021), o planejamento se desdobra nos níveis organizacionais operacional, tático e estratégico, conforme se vê na Figura 8.

A avaliação de efetividade do planejamento estratégico é realizada através de um monitoramento e controle dos processos de execução orçamentária, a partir desse acompanhamento, é possível realizar a comparabilidade entre as setoriais, adequando cada atividade ao seu propósito inicial. Esse controle estratégico avalia se a decisão adotada no planejamento assegura o alcance das metas e objetivos da organização.

Gonçalves et al. (1999) destacam que o controle estratégico monitora as variáveis de acordo com os objetivos traçados nos níveis organizacionais, revisando as ações estratégicas do planejamento e definindo novos vetores de performance. E Nobre (2016) ressalta que, diferente do controle tradicional que avalia se os caminhos tomados pela organização estão de acordo com o traçado no planejamento, o controle estratégico considera a existência de situações emergentes no processo, assim, um sistema de custos com informações precisas, possibilitam amenizar ou eliminar os possíveis danos a essa estratégia.

2.3.2 Ferramentas de Gestão Estratégica à disposição do planejamento na IFES

Busca em Marion (2014), é abordado as prescrições do *Institute of Management Accountants* (IMA) e do Instituto dos Contadores Gerenciais dos Estados Unidos, bem-conceituada na capacitação da contabilidade gerencial gestão financeira naquele país. Para essas acreditadas instituições norte-americanas, a contabilidade gerencial é um processo contínuo que visa identificar, mensurar, analisar, preparar, interpretar e comunicar as informações geradas pelos sistemas informacionais disponíveis para os operadores. Auxilia na gestão do ato de planejar, avaliar e controlar a organização, assegurando o uso adequado e responsável dos recursos sob sua responsabilidade. Desta forma, ao aplicar o ato, se pode conhecer e melhor interpretar a informação de custeio, encontrada nas etapas do ciclo da execução orçamentária. Nesse sentido, tais informações podem, ademais, auxiliar os administradores públicos nas tomadas de decisão em face ao planejamento estratégico em elaboração.

Na confecção de um planejamento estratégico em uma instituição federal de ensino superior – IFES, os dados do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) se configuram pelos valores de custeio e investimentos da IFES. Isso significa que a distribuição dos recursos, segue os critérios da matriz orçamentária baseado em outros custeios e capital (Matriz de orçamentária de custeio e capital - OCC), a qual tem como parâmetro o Decreto federal n. 7.233, de 19 de julho de 2010 e a Portaria do MEC n. 651, de 24 de julho de 2013.

A perspectiva central de uma IFES é buscar a equidade na distribuição dos recursos, entregando resultados satisfatórios ligados a ensino, pesquisa e extensão. Porém, na prática, podem ocorrer distorções do projetado no Plano de desenvolvimento, ou daquilo que é efetivamente despendido; daí a necessidade de medidas de inovação no planejamento. O detalhamento no PDI deve ser definido em função de suas demandas e necessidades, a partir de critérios previamente estabelecidos pelo Ministério da Educação e demais órgãos responsáveis do Governo Federal e como foco nas ações orçamentárias.

Trabalhar o planejamento estratégico é um pilar fundamental para o bom desempenho das entidades. Construir um planejamento envolve, dentre muitos fatores, a utilização de procedimentos e técnicas administrativas indispensáveis, como as ferramentas estratégicas para delimitar metas e prioridades, além de acompanhar sua execução. Vendruscolo (2012) argumenta que as ferramentas de gestão são aplicadas tanto inicialmente durante sua criação quanto na definição da estratégia e influenciam diretamente no desempenho organizacional. No desenvolvimento do planejamento estratégico das IFES são utilizadas o *Balanced Scorecard* (BSC) e análise *Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats* - SWOT, como se pontua a seguir;

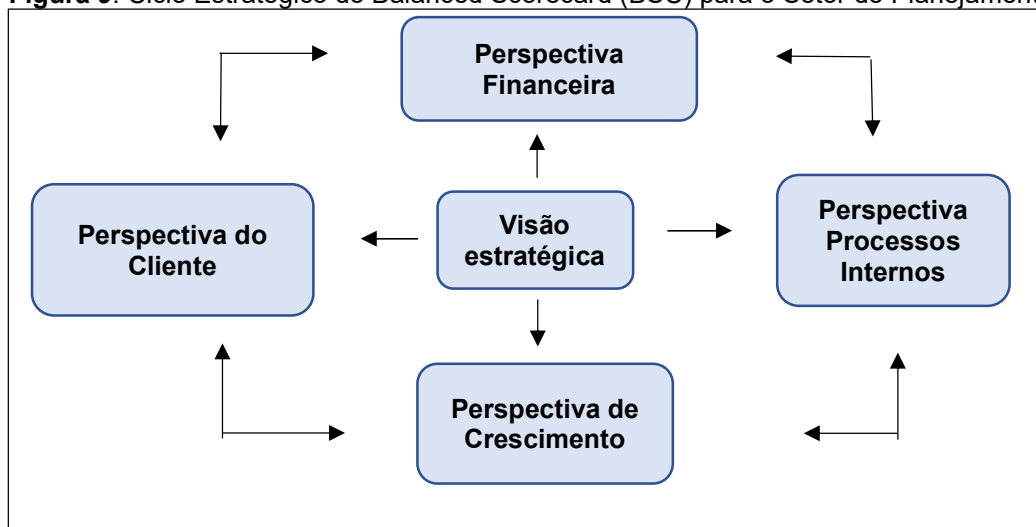
a) Definições sobre Balanced Score Card (BSC)

O *Balanced Score Card* (BSC), segundo Madsen et al. (2019), vem do sucesso que essa ferramenta de gestão alcançou no setor privado, e por ser completa nesse quesito estrutural permite atender às novas práticas das organizações públicas, essa ferramenta estratégica é mais utilizada em grandes organizações para avaliação de desempenho, principalmente em razão de sua aplicação prática. Leitura em Kaplan e Norton (2004) O BSC tem propósito de nortear uma avaliação de desempenho,

visando transformar a meta projetada e a estratégia organizacional em objetivos organizados em nível de perspectiva, adequadas às situações de cada organização.

Niven (2003) cita que nas entidades públicas e sem fins lucrativos, a perspectiva financeira representa uma limitação no fazer demonstrando a maneira que irá desempenhar. Ainda segundo a autora isso não é o foco das outras perspectivas, uma vez que os indicadores financeiros não demonstram se a organização está cumprindo sua missão, apenas demonstra o que está sendo executado, indicando a satisfação dos clientes conforme pode ser demonstrado na Figura 9.

Figura 9: Ciclo Estratégico do Balanced Scorecard (BSC) para o Setor de Planejamento



Fonte: Relatório de Gestão instituição pesquisada link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#)

b) Definições sobre Matriz SWOT

A matriz SWOT se constitui em importante ferramenta para o desenvolvimento do planejamento estratégico nas organizações. Cruz (2017) argumenta que através dessa ferramenta é possível fazer um diagnóstico da posição estratégica da organização frente aos cenários internos e externos. A sigla SWOT, segundo Maceron Filho et al. (2014), deriva das palavras em inglês *Strenghts*, *Weaknesses*, *Opportunities* e *Threats*; significando respectivamente pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças. Oliveira (2007) destaca que as forças e fraquezas compõe a avaliação interna da organização, enquanto as oportunidades e ameaças compõe a análise externa, conforme explicitado no Quadro 6.

Quadro 6: Análise SWOT a partir da percepção da instituição em foco IFES.

Elementos	Descritiva
Pontos Fortes	São as variáveis internas e controláveis que propiciam uma condição favorável para a entidade em relação a seu ambiente. Exemplos: Ser uma instituição Federal de Ensino. Exclusividade na oferta de alguns serviços na região. Autonomia financeira, orçamentária e administrativa.
Pontos Fracos	São as variáveis internas e controláveis que provocam uma situação desfavorável para a entidade em relação a seu ambiente. Exemplos: Falta de Sistema de Custeio. Falta de interligação entre o sistema contábil de os demais sistemas. Falta de capacitação dos tomadores de decisão
Oportunidades	São as variáveis externas e não controláveis pela entidade, que podem criar condições favoráveis para a ela, desde que ela tenha condições e/ou interesse de usufruí-las. Exemplos: Parcerias com instituições federais para instalação de Sistema de custos. Oportunidade de aquisição de insumos por adesão. Capacitação de Gestores por convênio nacional.
Ameaças	São as variáveis externas e não controláveis pela empresa que podem criar condições desfavoráveis para ela. Exemplos: Redução da arrecadação de impostos, com isso restrição orçamentária. Planos, política e legislações federais de restrição. Penalidades impostar pelos Órgãos de Controle Externo pela ineficiência na gestão dos recursos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.3.3 Medidas de inovação e instrumentos dos sistemas de custos na IFES

Maximiano (2016) define a inteligência de idealizar e conceber sistemas que operem bem, é importante para eficácia das organizações e para a sociedade. Essa abordagem tem relação com a moderna teoria dos sistemas que para sua realização prática requer análise e planejamento. Ainda segundo Maximiniano (2016), nesses sistemas encontram-se os seguintes elementos: ambiente, objetivos, componentes, processos, administração e controle. Entre esses componentes destacados, embora todos tenham pertinência para entender a teoria, a administração e controle são essenciais, pois produzem um ciclo de informações capazes de fornecer autossuficiência para ajustar o sistema aos seus objetivos.

Nagano, Stefanovitz e Vick (2014) estudaram como a inovação atua nas organizações, destacando que só processos bem arranjados não são capazes de sustentar a inovação; pois estes processos estão sempre a cargos de indivíduos, assim é preciso compreender como essas pessoas e as organizações se relacionam. Neste sentido os autores dizem que o contexto social e cultural da organização tem levado muitos gestores a implantarem procedimentos de integração em processos e

sistemas corporativos. Dessa forma, conceber uma estrutura de planejamento eficaz é medida necessária para aperfeiçoar a continuidade dos serviços públicos.

Os conceitos de inovação são muito amplos, preconizados de acordo com a perspectiva de cada autor. Carvalho et al. (2011) relaciona a inovação sob o aspecto da competitividade, os que têm melhores sistemas, saem na dianteira, destacando o quanto mais inovadora for a organização, maior vantagem terá entre as rivais e melhor posição ocupará dentro do mercado. Farias Filho (2018), aponta para o lado da resolução de problemas, enfatizando a capacidade do homem de propor soluções diferenciadas às questões e desafios impostos pelo ambiente em que vive, assim como é determinada pela teoria das restrições.

As inovações em processos, segundo o Manual de Oslo (2007), resultam da implementação de um método de produção novo ou significativamente melhorado, incluindo mudanças substanciais em técnicas, equipamentos ou software. Vanzella (2016) argumenta que a inovação em processos busca maior eficiência, maior qualidade ou um tempo de resposta menor. Para Tigre (2017) as inovações em processos são procedimentos sistêmicos ou muitas das vezes soluções aprimoradas, que alteram significativamente o nível de qualidade do produto reduzindo os custos de produção e prazos de entrega.

Para Pereira (2015), várias situações concorrem para que uma organização busque ter processos cada vez mais ágeis e para isso é fundamental ter informações confiáveis e tempestivas. Assim, as organizações precisam ter sistemas de informações para tomada de decisões estratégicas. Nesse contexto, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) não podem fugir desse paradigma, pois essas organizações manejam uma quantidade significativa de dados que precisam ser tratados para produzirem e disponibilizarem informações que sejam capazes de trazer resultados e inovar nesse ambiente.

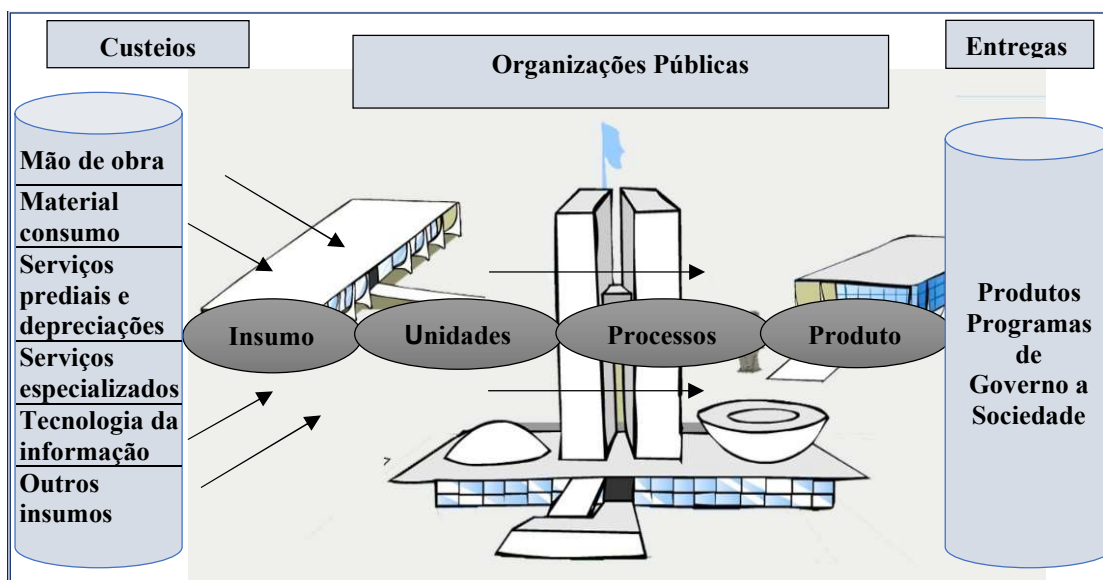
Miranda et al. (2016) informam que o uso de Sistema de Informação pelas Instituições Federais de Ensino teve um avanço importante entre os anos de 1996 e 2008, advindo de mudança nos aspectos de missão e valores dessas organizações, principalmente face a necessidade de melhor gerir os insuficientes recursos de forma eficiente.

2.3.4 Características e elementos do Sistema de Custos da IFES

Pacelli (2023) cita que o processo de implementação do sistema de custos no setor público deve ser sistemático e gradual percorrendo as etapas de maneira eficaz, buscando os objetivos organizacionais pretendidos pela entidade, bem como os interessados que usarão as informações de custos segmentado por seus diferentes grupos de usuários, corroborando com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34 (2021), que menciona que a entidade deve estabelecer diretrizes e padrões na implementação do sistema de custos. Trata de critérios de geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, além de realizar o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

Em recente estudo com foco nos custos, publicado através de boletim informativo pelo Tesouro Nacional (2022), foi feita a classificação de desempenho de transparência de custos em todas as organizações públicas federais no naquele exercício, constam nesse rol as IFES, foco do presente estudo. Na Figura 10 é demonstrado o fluxo do que compõem efetivamente os custos de funcionamento de uma instituição pública.

Figura 10: Diagrama de Fluxo de produção de Organizações Públicas



Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim Foco em Custos

Todos os elementos de custos são incorridos ao longo do processo produtivo nas instituições públicas. Assim, a partir da alocação desses custos é possível

diagnosticar o perfil de consumo nas atividades institucionais, cada unidade é identificada através desse consumo, possibilitando sua rastreabilidade. Isso permite alcançar uma visão sobre os elementos de custeio que satisfazem às necessidades de determinada unidade, além de indicar quais elementos ainda serão necessários para seguir no processo de produção e conclusão do produto entregue pela instituição pública à sociedade, a seguir são detalhados cada elemento de custeio Quadro 7.

Quadro 7: Detalhamento os elementos dos custos efetivos.

Tipologia dos componentes de Custos	Descritiva
1. Custo de Mão-de-obra	Engloba os servidores Ativo, bem como todos os Encargos Patronais de folha pagamento.
2. Material de Consumo	Abrange bens disponíveis para consumo imediato em almoxarifado como Materiais de Expediente; Gêneros Alimentícios; Combustíveis e Lubrificantes; Material para manutenção das atividades.
3. Serviços Prediais e Depreciação	Retrata as Depreciação; Amortização e Exaustão; Demais Serviços Prediais; Água, Esgoto, Energia Elétrica e Gás; Limpeza; Vigilância; Copa e Cozinha etc.
4. Serviços Especializados	Engloba todos os serviços especializados como os Serviços de Saúde; Técnico Especializado; Serviços de terceiros Pessoa Física e Jurídica.
5. Tecnologia da Informação	Os gastos realizados com Softwares; Sistema de Redes e Bancos de Dados; Equipamentos de Processamento de Dados e Tecnologia da Informação - TI.
6. Outros Insumos	Engloba todos os demais insumos disponíveis para a manutenção das atividades como Apoio Administrativo; Diárias e Passagens; Telefonia; Demais Serviços de Terceiros.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim Foco em Custos 2020 - Dados de 2022.

A NBC TSP 34 (2021) menciona que o apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, assim as entidades como a IFES objeto do estudo, devem priorizar a importância de sua implementação junto a seus gestores, como Reitoria e Vice-Reitoria, conhecer de forma clara os usuários da informação de custos, os objetivos da entidade junto a sociedade, aprimorando a tomada de decisão, o monitoramento, a avaliação de desempenho, a transparência pública, além da prestação de contas e responsabilização.

Portanto, a contabilidade de custos utiliza níveis de detalhamento e rastreabilidade das informações gerenciais auxiliando nos processos de tomada de decisão dos órgãos e entidades públicas, ressaltando que a contabilidade de custos fica de fora dos atores que realizam a tomada de decisão, cabendo apenas um

instrumento de consolidação de dados através da mensuração dos gastos pela execução orçamentária.

2.3.5 Evidenciação e Mensuração das informações de custos

Megliorini (2012) afirma que uma entidade deve apurar seus custos com o objetivo de exercer o controle e tomar decisões, acrescentando que a questão do atendimento às exigências legais presentes nas normas contábeis, são características que o gestor deve levar em consideração, antes de definir algum objetivo.

Pacelli (2023) aponta que conforme prescreve os procedimentos contábeis de aplicação gerencial, a entidade pública deve evidenciar em suas notas explicativas, informações de custeio previamente definidos pela entidade, demonstrando-os de forma detalhada e separada no montante do gasto efetivo, nas diversas atividades desempenhadas pelo órgão, demonstrando a dimensão programática das ações na entidade, ou ainda vinculando essas informações a projetos desenvolvidos, por fim esses procedimentos permitem ainda demonstrar na dimensão institucional o consumo na estrutura física e funcional da entidade.

Ainda segundo Pacelli (2023) dentre os procedimentos contábeis trazidos pela norma, devem ser demonstrados os critérios de comparabilidade entre as diversas unidades administrativas com as mesmas características, adotando um método padronizado para a apuração dos custos, podendo dentre outros ser os objetos de custos, atentando-se para as eventuais mudanças de critérios no decorrer do exercício financeiro que possam afetar a análise de comparabilidade da informação.

A dimensão programática reproduz a definição dos objetos dos custos e os relaciona com fatores de consumo da entidade. Para Pacelli (2023) a definição dos objetos de custos deve levar em consideração as necessidades e propósitos dos usuários da informação de custos, essa definição permite observar os objetivos pretendidos com o uso da informação de custeio, além de permear a frequência e a tempestividade da informação e o custo que gerou essa informação. Assim o objeto de custo final são os bens e serviços que representam as entregas a sociedade e que satisfaçam a necessidade social, conforme demonstrado no quadro 8 a seguir.

Quadro 8: Definição dos principais objetos de custos do setor público.

Objetos de custos	Descritiva
Unidades Organizacionais (UORGs)	Elementos estabelecidos previamente no organograma da entidade e auxiliam a evidênciação segregada dos custos da estrutura administrativa do órgão público
Programas de Governo	São elencados nos planos de governo e cadastrados em sistema estruturante próprio, permitindo evidenciar o custo da atuação governamental.
Ações Orçamentárias	Demonstram o esforço para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de atividades ou projetos que se realizam de modo contínuo e permanente ou ainda em período limitado.
Atividades Desenvolvidas na Instituição	Evidenciam o consumo dos recursos, possibilitando a concentração de esforços na melhoria da qualidade do serviço público disponibilizado ao cidadão.
Cadeia de Valor	É o método utilizado pela entidade para mapear as atividades desenvolvidas com o intuito de gerar valor público, por meio de diagnósticos e monitoramento dos processos internos a fim de identificar potenciais vantagens para melhoria do desempenho nos bens e serviços entregues a sociedade.
Outros Objetos Alinhados ao Planejamento Estratégico da Entidade	São outros objetos importantes identificados pela alta administração da entidade juntamente com o planejamento estratégico, e que tornam viáveis e possíveis terem seus custos mensurados e avaliados.

Fonte: Elaboração própria (2024) com base na norma NBC TSP 34.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia está relacionada com o caminho estratégico de um pesquisador, com aplicação de técnicas e procedimentos que permitam a compreensão da realidade, seja um fato investigado ou um fenômeno abordado. Cada pesquisa segue seu caminho, levando em consideração as etapas estabelecidas previamente, seguindo passo a passo, de forma adequada, levantamento de informações e coleta dados para no final explicar fenômenos ou comportamentos. Creswell (2021) afirma que a escolha do método vai depender da intenção de como a pesquisa pretende chegar ao objetivo final, sempre buscando o tipo de informação a ser coletada para obter os resultados.

Esta pesquisa, portanto, teve como objetivo geral estudar as práticas adotadas na gestão de custos com foco no planejamento estratégico em instituição pública federal de ensino superior, evidenciando os dados gerenciais para dar suporte no planejamento das ações institucionais. Para atingir o objetivo, foram aplicados procedimentos metodológicos com abordagem qualitativa. Creswell (2021) menciona que a abordagem qualitativa é voltada para a exploração e entendimento do

significado atribuído a um problema, envolvendo perguntas a procedimentos desenvolvidos no ambiente onde se realiza pesquisa

O estudo se caracterizou ainda pela natureza aplicada, com fins descritiva, como sujeitos de pesquisa a autoridade máxima da instituição, e o setor de planejamento dessa instituição, subsidiado pelos instrumentos de coleta de dados documental, bibliográfica e formulário de consulta ao respondente, finalizando com a análise do conteúdo através da técnica de triangulação.

3.1 Tipologia da pesquisa

Com o objetivo de compreender os elementos disponíveis na estrutura organizacional da instituição analisada, quanto a natureza, no trabalho utilizou-se a pesquisa aplicada. Busca a Gil (2017), possibilita afirmar que a tarefa pode ser caracterizada como aplicada, pois se destina prioritariamente a delinear os procedimentos administrativos de profissionais em ambiente institucional, bem como os fatores que influenciam o desenvolvimento de competências gerenciais no setor público e mais precisamente no sistema de custos do setor público.

Como estratégia inicial para apresentar os resultados optou-se por realizar uma revisão sistemática integrativa da literatura com caráter exploratório, tendo como finalidade dá suporte aos argumentos de caráter científico sobre o tema “Mensuração de custos na administração pública”. Sendo assim foram realizadas pesquisas através do descritor em idioma português (BR), “Mensuração de custos na administração pública”, nos campos título e resumo, nas bases de dados Scientific Electronic Library Online (SciELO), Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL) e Google Acadêmico com a marcação do período de artigos publicados entre 2018 e 2024.

Creswell (2021) menciona que em pesquisas qualitativas a revisão de literatura em artigos de periódicos pode estar incluída em uma seção separada, ou permear todo o estudo, podendo ser examinada de diferentes maneiras, a aplicação no estudo visou identificar as questões centrais da mensuração de custos no setor público, os métodos geralmente utilizados para alocar esses custos segundo os autores dos trabalhos selecionados, buscando ainda pressupostos sobre como é aplicada nas diferentes esferas do setor público.

Quanto a abordagem da pesquisa, utilizou-se o método qualitativo já que as etapas necessitaram da realização da coleta e a análise dos dados em seu ambiente natural, sem influência do pesquisador e sem qualquer utilização de fórmulas

estatísticas na coleta de dados. De acordo com Bruchêz et al. (2014) as características dos elementos disponíveis em fontes de pesquisa, como nos documentos disponibilizados nos sítios eletrônicos institucional, permitem qualificá-la, quanto à abordagem do problema, como predominantemente qualitativa, na medida em que não busca enumerar ou medir os eventos estudados, não se aplicando instrumento estatístico na análise dos dados, mas sim, analisando questões de interesses amplos, seja qual for a temática.

Quanto a finalidade a pesquisa é propositiva, pois procurou caracterizar seus resultados da temática sistema de custos frente a norma regulatória e a prática desses custos no âmbito institucional, descrevendo os achados sem ambições inferenciais. Sendo caracterizada por pesquisa bibliográfica na literatura e documental, em decorrência das fontes de dados serem compostas por documentos e relatórios disponíveis nos sítios eletrônicos de interesse público, além de normas e estudos de pesquisadores conceituados na temática proposta como aborda Creswell (2021).

3.2 Método do Estudo de Caso

Como estratégia de pesquisa, utiliza a metodologia de estudo de caso, tendo como estrutura a formulação do problema, seleção da unidade do caso, elaboração do protocolo e a coleta dos dados *in loco*. Yin (2013) revela que o estudo de caso é mais adequado nas situações em que os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, adicionando-se duas fontes de evidência normalmente não incluídas no método histórico: observação direta dos eventos estudados, que tem como fator o ambiente de convívio profissional do pesquisador, que observou procedimentos de registros contábeis nos sistemas informacionais e o formulário de consulta ao respondente.

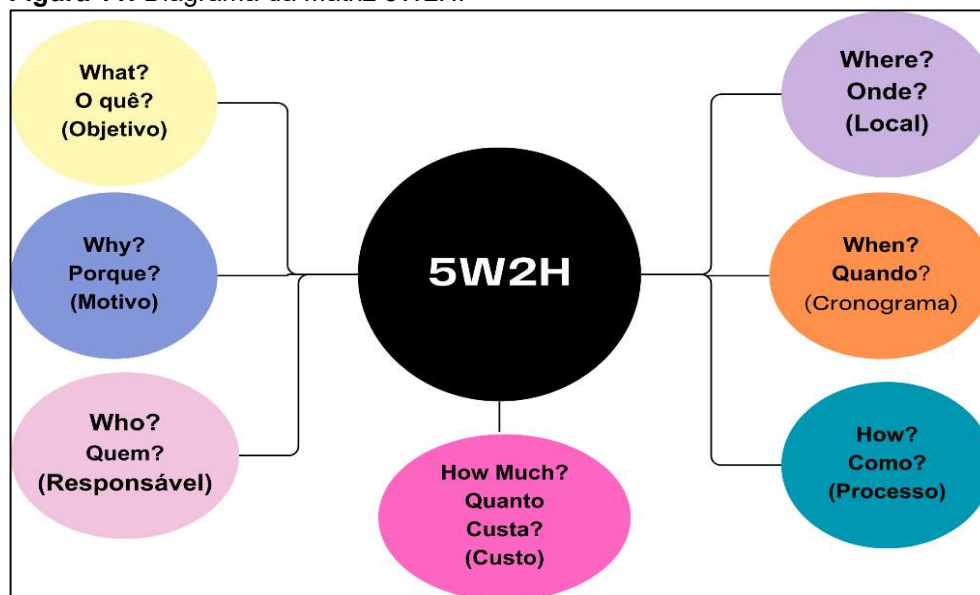
Sendo assim, aplicou-se as etapas para desenvolver o estudo de caso, conforme propõe Gil (2017). Primeiro, a formulação das questões de pesquisa, definindo as unidades da instituição pesquisada; em seguida, a elaboração do protocolo de coleta de dados, bem como a análise e interpretação dos dados coletados para elaboração do relatório técnico. Ademais, utilizou-se como suporte para elaboração de relatório final a Ferramenta de Gestão 5W2H.

3.3 Quanto à ferramenta aplicada

Aplicou-se nesse documento dissertativo a ferramenta 5W2H de modo a alcançar os elementos fundamentais para o preparo dos resultados. Leitura em Pacheco, Pereira e Pedro Filho (2022) traz sobre essa ferramenta muito usual na gestão pública, podendo considerá-la como clássica por ser segundo o referido autor de fácil entendimento na obtenção de resultados e solução a problemas que interferem no gerenciamento de plataformas governamentais, inclusive as de custos.

Segundo Freitas, Oliveira e Peressim (2019), a Matriz 5H2H se estrutura como uma espécie de *checklist*, onde focaliza a ação desenvolvida pelos seus responsáveis, identificando o modo de interferência dos problemas. Ainda segundo os autores, os riscos que podem ser gerados, propiciando a estruturação e organização das ações a serem implementadas para a solução dos problemas, de modo a englobar todos os atores envolvidos no desempenho das ações. Os 5W estão relacionados às perguntas na língua inglesa what (o que), who (quem), where (onde), when (quando) e why (porque), e os 2W referentes às perguntas how (como) e how much (quanto custa), com o intuito de estabelecer a ação para a ser executada conforme Figura 11 abaixo.

Figura 11: Diagrama da Matriz 5W2H.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir do software Canva.

3.4 Lócus, Sujeitos e Delimitação da Pesquisa

Com relação ao *lócus* da pesquisa, a instituição pública escolhida para o estudo de caso foi uma instituição de ensino superior – IFES situada na Região Norte do

Brasil, na qual procedeu-se a coleta dos dados para analisar as práticas adotadas para elaborar o planejamento e como é obtido os dados que embasam esse planejamento na instituição estudada.

A instituição em estudo foi escolhida como locus de pesquisa por ser a única universidade pública do estado de Rondônia e o pesquisador fazer parte do quadro técnico-administrativo da instituição, lotado na Pró-Reitoria de Planejamento institucional e possuir interesse na implantação do sistema de custos da instituição, algo ainda inexistente no âmbito organizacional.

O Ministério da Educação (MEC), afirma que as universidades se caracterizam pela indissociabilidade das atividades de ensino, pesquisa e extensão. São instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano, que se caracterizam por: produção intelectual institucionalizada mediante o estudo sistemático dos temas e problemas mais relevantes, tanto do ponto de vista científico e cultural quanto regional e nacional.

Considerando a dinâmica do tema de pesquisa e do necessário levantamento de dados, optou-se pela contribuição da autoridade máxima da instituição e sua equipe de planejamento. Desse modo, foram definidos como sujeitos da pesquisa, os participantes que constituem a Reitoria e a Pró Reitoria de Planejamento da organização em estudo, esses membros compõem o rol de responsáveis pela definição do planejamento estratégico das ações a serem executadas pela instituição pesquisada.

A escolha dos sujeitos da pesquisa levou em consideração: a equipe que define ações de execução orçamentária, além de colocar em prática as metas e prioridades que foi aprovado no Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI, portanto são os tomadores de decisão, esses participantes da gestão superior, lideram processos-chaves, cujas decisões e ações podem influenciar na melhor aplicação dos recursos e de mensuração dos custos da instituição.

Por fim, esta pesquisa foi constituída de um universo de 15 servidores integrantes das unidades administrativas, Reitoria e Pró Reitoria de Planejamento. Sendo composto pela autoridade máxima do órgão (administração superior), e a equipe que faz parte do planejamento estratégico de acordo com o Estatuto da instituição pesquisada.

I) Coleta de dados

Em relação aos procedimentos técnicos de coleta de dados, acervos bibliográficos como publicações de artigos científicos, periódicos, teses e livros que tratavam sobre o tema da pesquisa, disponibilizados nas bases de dados em plataformas de acesso público como, SPELL, Scielo, Periódicos CAPES, e Google Acadêmico. Documental obtida por meio de normas e legislações sobre o assunto, estabelecidas pelas autoridades competentes, documentos oficiais de acesso público da instituição pesquisada, como as demonstrações contábeis, e consulta nos arquivos disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade CFC referentes normativas do sistema de custos no setor público; e estudo de caso, que foi aplicada uma consulta ao respondente com o gestor responsável pelo setor de planejamento da instituição pesquisada.

A pesquisa documental é importante, pois os dados obtidos, além de complementar alguns elementos ao estudo, servem como meio de validação das respostas dos entrevistados, aumentando o grau de informação sobre o papel da organização da sociedade civil para o fomento à transparência e ao controle social. Gil (2002), cita que a pesquisa documental apresenta uma série de vantagens. O autor considera que os documentos constituem fonte rica e estável de dados. Como os documentos subsistem ao longo do tempo, são uma importante fonte de dados em qualquer pesquisa de natureza histórica.

Objetivando maior profundidade e amplitude optou-se ainda pelo estudo de caso, para ouvir o gestor de planejamento da instituição, com o objetivo de levantar elementos categorizados na norma de custos NBCT SP 34 sob a perspectiva dos respondentes, quanto a implantação do sistema de custos, e confrontar com os dados obtidos na literatura científica, foi realizada uma entrevista semiestruturada como instrumento de coleta junto ao respondente. De acordo com Marconi e Lakatos (2021), na pesquisa de campo os dados ou informações sobre o problema investigado são obtidos no lugar onde ocorrem os fatos, devendo primeiramente realizar a pesquisa bibliográfica, depois definir a amostra e as técnicas que serão utilizadas para a coleta de dados e por último as técnicas que serão empregadas para sua análise.

A entrevista será destinada aos 02 (dois) sujeitos participantes que compõem a Reitoria da Instituição (administração superior), além de outros 13 integrantes da Pró Reitoria de Planejamento da Instituição analisada, englobando a Diretoria de

Planejamento, Desenvolvimento e Informação e Diretoria - DPDI e Diretoria de Orçamento, Finanças e Contabilidade - DIRCOF.

O roteiro da entrevista de consulta ao respondente foi constituído por 05 diferentes aspectos, com 03 assertivas, totalizando 15 assertivas, onde foram submetidas ao crivo do servidor técnico do setor de planejamento da instituição analisada, que marcaram com um X ao lado direito da linha da assertiva apontando o seu grau de concordância/discordância da assertiva julgada, na escala entre 1 e 5, conforme o seu entendimento. As perguntas buscaram compreender, do ponto de vista dos entrevistados, sobre a estrutura e os elementos que englobam a estrutura organizacional e a metodologia com que é tomada as decisões do planejamento na instituição, além de compreender como são divididas as unidades consumidoras dos recursos para a produção dos bens ou serviços da instituição. A realização da coleta das respostas ao questionário será feita de modo presencial ou remoto por meio da plataforma Google Forms, de acordo com a preferência e a disponibilidade do participante.

II) Da Análise dos dados

Nesta tarefa foi adotado como estratégia o método da análise de conteúdo da temática, no qual, conforme leitura em Schiavini e Garrido (2018), permite confirmar, refutar proposições e investigar as causas a partir dos efeitos, funcionando como prova para as indagações.

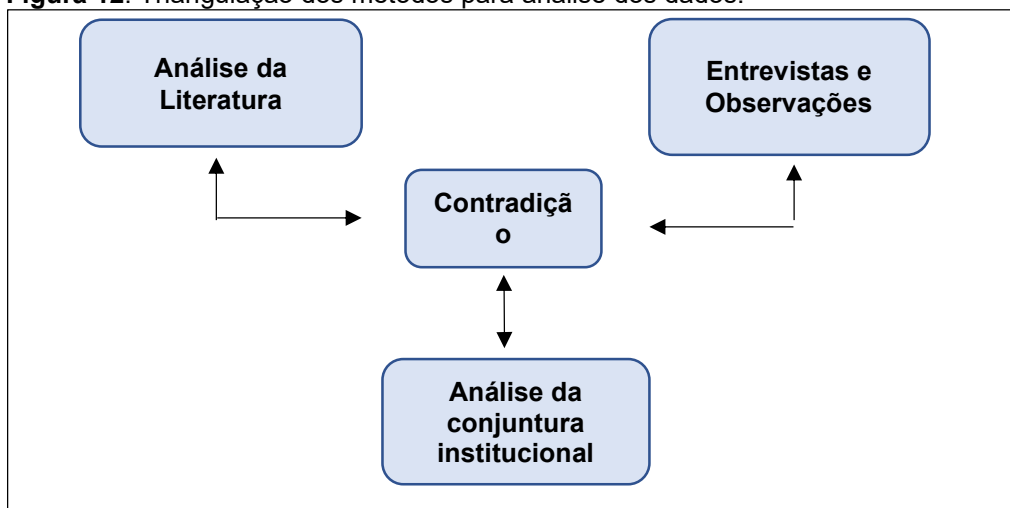
Foi utilizado a triangulação de dados. Segundo Santos et al. (2020), a triangulação é um importante instrumento de estratégia metodológica utilizado para o desenvolvimento de estudos qualitativos, podendo dar-se por meio de triangulação metodológica, nas diversas fontes de dados e de pesquisadores.

Na triangulação metodológica é possível combinar vários métodos para se alcançar dados mais detalhados sobre o que se está sendo pesquisado, conforme preconiza Azevedo et al. (2013). Assim os dados admitem decomposição e a identificação da composição hierárquica da instituição estudada, para a categorização de elementos consolidados aos conceitos de custos, tanto na literatura como nas normas.

Segundo Marcondes & Brisola (2014) na análise por triangulação de métodos, a operacionalidade é pautada inicialmente em preparar o material coletado sendo ele dados de observação, documental e entrevistas; em segundo momento segue para

compreensão do diálogo entre os achados; e por fim se analisa a conjuntura do tema proposto, entendendo conjuntura como o contexto mais amplo e mais abstrato da realidade na instituição, resultando ideias e percepções diversificadas, o que eleva a confiança da pesquisa e demonstra o mais próximo a fidelidade dos dados frente ao conteúdo teórico que embasou a pesquisa, conforme é elucidada na Figura 12.

Figura 12: Triangulação dos métodos para análise dos dados.



Fonte: Elaborado pelo autor adaptado de Marcondes e Brisola (2014)

O Quadro 9 disposto a seguir consiste em descrever os procedimentos de coletas demonstrados na Figura 12.

Quadro 9: Detalhamento dos elementos de coleta de dados para análise.

Itens	Detalhamento
Análise da Literatura	Engloba os achados obtidos nas pesquisas bibliográficas nas bases de dados em plataformas de acesso público como, SPELL, Scielo.
Análise Documental Normativas	Engloba arquivos disponíveis nos sites oficiais da Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade CFC.
Análise Conjuntura Institucional	Engloba a coleta de dados obtidos a partir da entrevista com o gestor de planejamento da instituição na pesquisa de campo.
Articulação e Resultados	Engloba a consolidação das diversas fontes de coletas de dados para a obtenção da discussão dos resultados.

Fonte: Elaboração pelo autor com base no levantamento bibliográfico.

Conforme demonstrado no Quadro 9, os elementos obtidos na pesquisa foram importantes para definir o relatório final, chegando ao resultado pretendido no objetivo geral do trabalho. Yin (2013) descreve várias formas de redigir o relatório de um estudo de caso, entretanto, a estrutura clássica é a preferida tanto para publicação em periódicos científicos quanto para redação de teses e dissertações.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O presente capítulo detalha os resultados obtidos e está distribuído na sequência estratégica definida nos objetivos específicos sendo eles: 4.1 retrataram os elementos estruturais e informacionais relacionados à gestão metodológica dos custos praticados na instituição pesquisada considerando as normas contábeis; 4.2 apresentaram as características do uso do sistema de custos no planejamento estratégico de acordo com a literatura científica e a NBC T 34 de Custos; e 4.3 foi proposto o método de alocação de custeio mais adequado as características da IFES utilizando os instrumentos que fornecem os dados gerenciais ao sistema de custos para o detalhamento das informações no âmbito institucional.

Na análise teórica de autores sobre a temática apresentados no decorrer dessa pesquisa, bem como nas normas de custos, associada as normas organizacionais da instituição estudada, observou-se que a dinâmica aplicada na mensuração de custos na perspectiva organizacional deve ter elementos mínimos para gerar informações confiáveis e tempestivas, que serão agrupadas para tratamento e auxílio no planejamento de ações que a instituição desenvolve.

Os autores relacionam com frequência o elemento custo com a tomada de decisão, sendo que a mensuração dos custos advém de ações pós orçamento, especificamente na fase da execução orçamentária, sendo inerentes às instituições públicas. Apontam ainda que o orçamento público é a ferramenta preponderante em ações de controle, contudo, não serve para medir o desempenho esperado do administrador público no que tange à efetividade do uso dos recursos públicos. Nota-se que o instrumento principal usado pelos gestores públicos federais é a peça orçamentária que serve para controle, sem dizer muito sobre desempenho.

4.1 Levantamento dos elementos informacionais relacionados a gestão metodológica dos custos na instituição investigada

Na Instituição Estudada, assim como nos demais órgãos do setor público, os recursos advêm dos tributos pagos pela sociedade, para receber esses recursos, e executá-los em prol de um produto para a sociedade é necessária a existência de uma missão institucional e um planejamento para alcançar essa missão.

Segundo o Relatório de Gestão da instituição, está retratada como uma autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Educação e tem como

finalidade primordial promover o saber científico, tanto puro como aplicado, operando por meio de um sistema indissociável de ensino, pesquisa e extensão. Em 2023, com uma comunidade de mais de 9 mil pessoas, dentre docentes, técnicos, estudantes e colaboradores terceirizados, possui 66 cursos de graduação em funcionamento, possui 26 cursos de pós-graduação lato sensu aprovados, dos quais 11 estão em funcionamento, e 28 cursos de pós-graduação stricto sensu, abrangendo diferentes áreas de conhecimento, tendo como missão produzir e difundir conhecimento, considerando as peculiaridades amazônicas, visando o desenvolvimento da sociedade.

Para que a instituição cumpra as diretrizes e atue no desenvolvimento de suas atividades, é orientada por um conjunto de normas, diretrizes e princípios externos que norteiam sua atuação. Isso inclui leis, decretos, instruções normativas, portarias, acórdãos e resoluções emitidos tanto pelo MEC, seu órgão supervisor, quanto por órgãos de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria Geral da União (CGU).

Enquanto Universidade, a instituição pesquisada possui regulamento jurídico próprio e autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial. Assim, pode estabelecer normas internas e regulamentos dentro dos limites de sua competência, por meio de sua estrutura de governança, de gestão e de controle. A partir disso, a Instituição é regida por seu Estatuto, Regimento Geral e demais Regimentos Internos específicos das Unidades, além de atos normativos editados pelos Conselhos Superiores, que regulam o funcionamento da Universidade.

As Instituições de Ensino Superior (IES) devem apresentar os documentos elencados no artigo 20, inciso II do Decreto 9.235/2017 que dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação das instituições de educação superior e dos cursos superiores de graduação e de pós-graduação no sistema federal de ensino, para serem credenciadas.

Dentre esses documentos, o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) é exigido com base na alínea “b” do mesmo dispositivo legal. Esse planejamento auxilia na avaliação externa a qual as IES são submetidas pelo Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES). Para esta avaliação, são utilizados os cinco eixos com indicadores do instrumento de avaliação institucional externa previstos na Portaria MEC nº 92, de 31 de janeiro de 2014 (UNIR 2023).

Elaborado para um período de cinco anos, o PDI define a visão e a missão da Universidade e estabelece as suas diretrizes de atuação e os objetivos, indicadores e metas, de acordo com seu escopo de atuação e com as suas finalidades. É esse documento que orienta a formulação e implementação de políticas acadêmicas e administrativas para curto, médio e longo prazo, refletindo o compromisso da instituição com a melhoria contínua dos serviços ofertados à sociedade.

4.1.1 Planejamento Estratégico da instituição pesquisada

Os resultados demonstram, no Plano de Gestão da instituição em estudo do ano de 2023, que o planejamento da Universidade é conduzido, em nível estratégico, a partir do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), portanto assim como o Executivo Federal juntamente com o Congresso Nacional elaboram e aprovam o instrumento de planejamento de médio prazo, documento chamado de Plano Plurianual - PPA, e tem como função definir as diretrizes, objetivos e as metas por um período de vigência de quatro anos, a instituição segue o mesmo rito. O documento PDI funciona como radar para a governança e a gestão, objetivando a definição de diretrizes, objetivo e metas. Ele serve como referência para o planejamento em todos os níveis e norteando a elaboração de planos institucionais temáticos e setoriais. Elaborado de forma participativa e alinhado ao conjunto de diretrizes e normas do governo federal, o PDI estabelece os objetivos a serem cumpridos no período de cinco anos para alcançar a missão da universidade. Além disso, apresenta indicadores e metas que permitem a mensuração dos resultados alcançados e dos impactos gerados.

O PDI é discutido de forma participativa, englobando toda a estrutura organizacional da instituição, onde são ouvidos todos os campi universitários, agrupando as demandas em uma única peça documental com objetivos estratégicos, que visam gerar valor e entregar benefícios à sociedade, quando concluída as discussões, o Plano de Desenvolvimento Institucional é submetido aos conselhos superiores, mais precisamente ao Conselho de Administração (CONSAD) que teve seu regimento aprovado pela Resolução CONSUN nº 001/2000 e em seu art. 2º define:

Da Competência

Art. 2º Compete ao CONSAD:

[...]

II - Apreciar a proposta orçamentária da UNIR e fiscalizar a sua execução;

Com a aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA), estima-se as receitas e fixa as despesas da União para o exercício financeiro anual. Após, aprovada, a instituição elabora, a sua Proposta Orçamentária, apresentando quais caminhos a percorre através de procedimentos metodológicos do processamento do orçamento da Instituição, e consolida o Planejamento Anual, definindo as ações a serem realizadas no período para execução do orçamento. A proposta orçamentária é, então, aprovada pelo Conselho Superior de Administração CONSUN e, após, executada, monitorada e avaliada pela gestão.

É de responsabilidade da Pró-Reitoria de Planejamento – PROPLAN a gestão orçamentária e financeira da Universidade Federal de Rondônia, que parte de um processo de planejamento e execução de políticas públicas, assim as ações são planejadas pelo setor, coordenadas, organizadas, dirigidas e controladas pelas diversas atividades relacionadas a planejamento, orçamento e organização.

Durante o processo de gestão orçamentária da instituição, diversas etapas podem vir a sofrer alterações sem alterar o que foi aprovado na LOA, como alocação de recursos em ações prioritárias, definição de unidades consumidoras, aporte de recursos em áreas de maior relevância, as ações desenvolvidas nessa área visam garantir a sustentabilidade financeira por meio da promoção de uma gestão transparente, eficiente e alinhada à estratégia institucional, por meio da ampliação de recursos e da economia de despesas.

O orçamento da instituição em 2023, foi composto por recursos oriundos do Ministério da Educação, Emendas Parlamentares e Recursos Próprios essas receitas orçamentárias são disponibilidades de recursos que ingressam durante o exercício, sendo utilizada pela instituição em programas e ações e estão previstas na LOA mediante créditos orçamentários, a aplicação desses recursos são classificadas em Despesas Obrigatórias e Discricionárias (MTO, 2023), conforme Quadro 10

Quadro 10: Origem do Orçamento UNIR 2023.

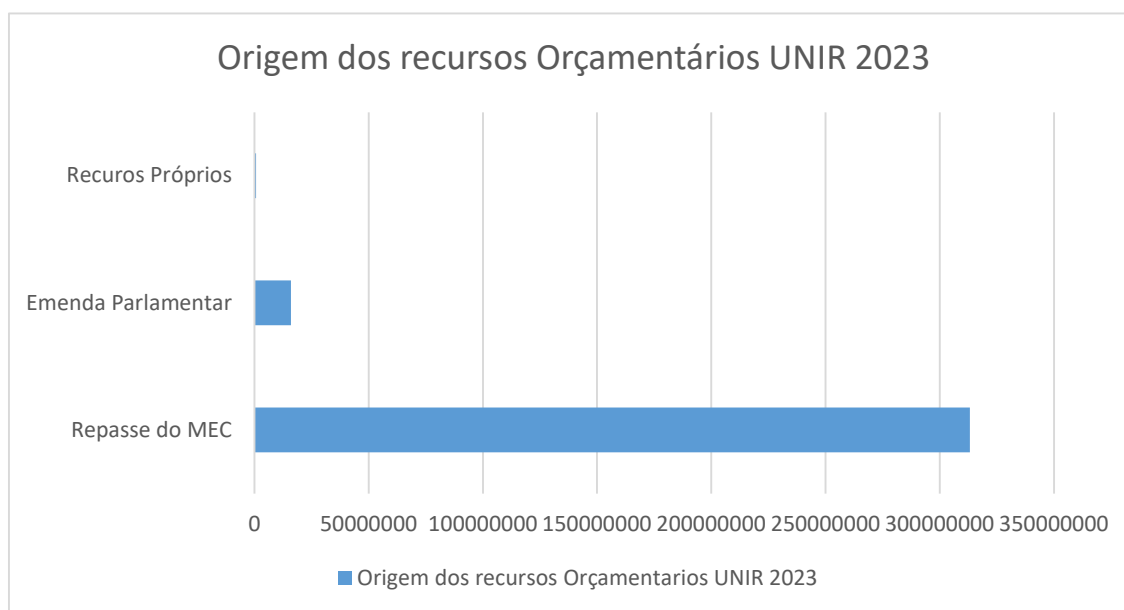
Origem dos recursos Orçamentários institucional 2023	
Repasse do MEC	R\$ 313.196.920,00
Emenda Parlamentar	R\$ 16.000.000,00
Recursos Próprios	R\$ 702.686,00
Total previsto Orçamento 2023	R\$ 329.899.606,00

Fonte: Lei Orçamentária Anual - LOA 2023

As atividades da Universidade são financiadas, na sua maior parte, por recursos do orçamento federal, portanto, em consonância com diretrizes normativas e focada no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), trabalha para garantir a alocação mais eficaz dos recursos orçamentários e financeiros, com o intuito de atender às demandas e necessidades internas da comunidade acadêmica e da sociedade, com ênfase na geração de valor público.

Esses documentos são elaborados alinhados, externamente, ao Plano Plurianual, que define as diretrizes e os objetivos estratégicos de Governo e os programas governamentais, com recursos, indicadores e metas para cada área de atuação e, internamente, aos objetivos, indicadores e metas estabelecidos no PDI 2019-2024.

Gráfico 1: Origem do Orçamento UNIR 2023.



Fonte: Lei Orçamentária Anual – LOA 2023

Durante o processo de aprovação orçamentária, ocorre a etapa de distribuição desses recursos, as chamadas dotações orçamentárias. Segundo a proposta orçamentária da instituição pesquisada no ano de 2023, os recursos aprovados tiveram seus créditos divididos por grupo de natureza de despesas, sendo um agrupador de elementos de despesa que possuem características semelhantes em relação ao objetivo de gasto, sendo portanto categorizadas por Despesas Obrigatórias (DO), como despesas com Pessoal Ativo e Inativo, seus encargos e benefícios, bem como o pagamento de sentenças judiciais transitadas em julgado, enquanto por outro

lado categorizadas por Despesas Discricionárias sendo divididas em três subcategorias: Básicas; Direcionadas e Vinculadas conforme apresentado no Quadro 11.

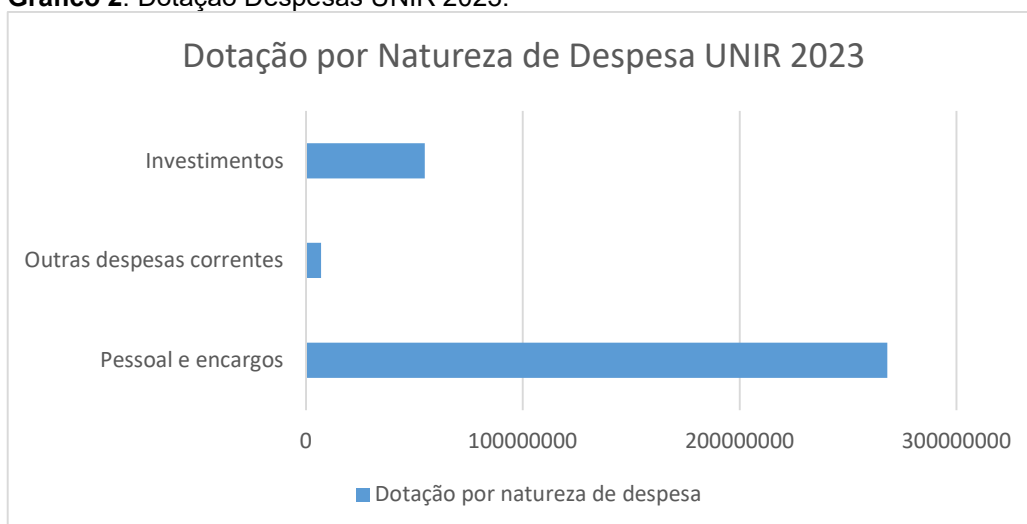
Quadro 11: Dotação Despesas UNIR 2023.

Dotação por Natureza de Despesa em 2023		
Categoria de Despesa	Valor R\$	Percentual %
Pessoal e Encargos	R\$ 268.124.620,00	81,27%
Outras Despesas Correntes	R\$ 6.932.692,00	2,10%
Investimentos	R\$ 54.842.294,00	16,63%
Total previsto Orçamento 2023	R\$ 329.899.606,00	100%

Fonte: Lei Orçamentária Anual - LOA 2023

Conforme se vê no Quadro 11, a despesa categorizada no grupo pagamento de pessoal, encargos e seus respectivos benefícios consomem a maior parte do orçamento da Universidade, com cerca de 81,27%, ao passo que os recursos restantes correspondem a apenas 18,73% destinados à manutenção do funcionamento da instituição e os investimentos possíveis, podendo-se dizer então que o custo de mão de obra é predominante para a produção do produto ou serviço entregue a sociedade, é apresentado melhor no Gráfico 2.

Gráfico 2: Dotação Despesas UNIR 2023.



Fonte: Lei Orçamentária Anual - LOA 2023

Além disso, o orçamento da instituição pesquisada no ano exercício de 2023 teve os créditos orçamentários distribuído por ação, ou plano de ação – PA, essas

ações são primordiais para definir e elaborar os empenhos das despesas, são elencados por códigos de identificação predefinidos conforme disposto no Quadro 12.

Quadro 12: Dotação por ações UNIR 2023.

Dotação por Ação de Despesa em 2023		
Código da ação	Descrição da Ação	Dotação em R\$
00PW	Contribuições a Entidades Nacionais.	25.000,00
00S6	Benefício Especial e Complementações de Aposentadorias	13.000,00
0181	Aposentadorias e Pensões	46.397.078,00
09HB	Contribuição da União, de suas Autarquias e fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores	39.082.790,00
2004	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes	2.174.595,00
20GK	Fomento às Ações de Graduação, Pós-graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão	200.000,00
20RK	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior.	25.646.773,00
20TP	Ativos Civis da União	182.631.752,00
212B	Benefícios Obrigatórios aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes.	8.577.233,00
4002	Assistência ao Estudante de Ensino Superior	7.951.385,00
4572	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação.	200.000,00
8282	Reestruturação e Modernização das Instituições Federais de Ensino Superior.	17.000.000,00
Total previsto por ação no Orçamento em 2023		R\$ 329.899.606,00

Fonte: Lei Orçamentária Anual - LOA 2023), link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#).

4.1.3 Execução do Orçamento na instituição em estudo

A fase de execução do orçamento precede o planejamento, é nessa etapa que os dispêndios são efetivamente realizados, para tanto na instituição pesquisada conforme demonstra o Relatório de Gestão do ano de 2023, é realizada a alocação e evidenciação de seus custos utilizando as ferramentas disponibilizadas no sistema SIAFI. Este processo é estruturado classificando os custos conforme o tipo de despesa e relacionando-os à unidade consumidora, com as Unidades Gestoras Responsáveis (UGR's) atuando como centros de responsabilidade. Esse enfoque possibilita uma análise mais detalhada dos gastos, permitindo à instituição compreender e gerenciar de forma mais eficiente os recursos em cada área específica.

Os centros de responsabilidades são caracterizados por atribuir uma unidade consumidora de recursos, e atualmente a instituição é composta de 24 Unidades

Gestoras Responsáveis (UGR's), sendo atribuídas a cada uma delas um código numérico que identifica a unidade dentro dos sistemas de informações conforme se vê no quadro abaixo:

Quadro 13: Composição das Unidades Gestoras UNIR 2023.

Composição das UGR's Institucional 2023			
Código da UGR	Descrição da UGR	Código da UGR	Descrição da UGR
154055	Fundação Universidade Federal de Rondônia	154886	Pró-reitoria de Administração
154056	Núcleo de Ciências Humanas	155665	Diretoria do Campus de Porto Velho
154061	Núcleo de Ciências Sociais Aplicadas	150781	Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa
154081	Chefia de Gabinete da UNIR	150782	Diretoria de Registro e Controle Acadêmico
154082	Pró-reitoria de Administração	150783	Núcleo de Ciências Exatas e da Terra
154083	Pró-Reitoria de Cultura Extensão e Estudantil	150801	Campus de Guajará Mirim
154084	Pró-Reitoria de Planejamento	150802	Campus de Ji-Paraná
154085	Biblioteca Central UNIR	150803	Campus de Cacoal
154105	Núcleo de Saúde	150804	Campus de Rolim de Moura
154178	Secretaria Geral dos Conselhos Superiores	150805	Campus de Vilhena
154576	Campus de Presidente Médici	150806	Campus de Ariquemes
154583	Núcleo de Tecnologia	151888	Diretoria de Educação a Distância

Fonte: Relatório de Gestão instituição estudada (2023) link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#).

As Unidades Gestoras Responsáveis (UGR's) relacionadas no Quadro 13 permitem direcionar os recursos de acordo com suas demandas, porém não detalha de forma concreta aos produtos e serviços entregues pela instituição, apenas garantem o rastreamento dos recursos por unidades que executam o orçamento.

Portanto, na busca de elementos institucionais a disposição da instituição em estudo para estratégia de mensurar os custos de acordo com as normas e permitir o rastreio desses custos de forma mais detalhada, obteve-se em seu organograma analítico, que a instituição detém o sistema de informação organizacional – SIORG, esse sistema subdivide as UGR's em unidades organizacionais, que são vinculadas hierarquicamente a cada UGR, essas UORG's são setores que consomem os recursos e contribuem para o produto final da instituição de forma direta e indireta, atualmente a organização pesquisada é composta de 191 Unidades Organizacionais

(UORG's), sendo definidas por aprovação em conselho superior da instituição, e são identificadas por códigos numéricos.

Quadro 14: Composição das Unidades Organizacionais UNIR 2023.

Estrutura Organizacional da instituição pesquisada em 2023		
Sequ.	Código	Unidade Organizacional - UORG
1	1209	Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR
2	62349	Assessoria de Comunicação - ASCOM
3	55114	Auditoria Interna - AUDIN
4	54966	Gabinete da Reitoria - GAB
5	245901	Assessoria de Cerimonial e Protocolo - CERIMONIAL
6	245931	Ouvidoria-Geral - OUV
7	119567	Secretaria Geral da Reitoria - SGR
8	269255	Assessoria de Relações Internacionais - ARI
9	269258	Secretaria Executiva da CPAV - SEC-CPAv
10	269259	Secretaria Executiva da Comissão de Ética - SEC-Ética
11	54967	Procuradoria Jurídica - PROJUR-UNIR
12	91580	Secretaria Geral dos Conselhos Superiores - SECONS
13	269257	Corregedoria – COR
14	245873	Diretoria Administrativa do Campus de Porto Velho - DA-PVH
15	245875	Coordenadoria de Compras e Gestão de Contratos - CCGC-PVH
16	245876	Coordenadoria de Orçamento e Finanças - COF-PVH
17	55790	Coordenadoria de Serviços Gerais - CSG-PVH
18	119600	Pró-Reitoria de Administração - PRAD
19	245894	Assessoria Técnica - ASSTEC
E outros....		

Fonte: Relatório de Gestão institucional (2023) link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#).

Conforme se observa no Quadro 14, essas UORG's são subunidades das UGR's, sendo departamentos que desempenham atividades e consomem recursos para a criação dos produtos e serviços entregues pela instituição a sociedade (ensino, pesquisa e extensão), podendo ser custo diretos relacionado diretamente a essa entrega, como alocação indireta a essa entrega, como as atividades de suporte administrativo realizados por algumas dessas UORG'S.

Os elementos de custeios dentro das unidades UORG'S tem as mesmas características empregadas no setor privado, mão-de-obra, materiais, e custos indiretos de produção, no exercício de 2023 distribuiu o consumo da atividade produtiva nas UGR's, de acordo com sua classificação de despesas por perfil de gasto conforme divulgado no relatório de gestão institucional do ano de 2023 conforme disposto no Quadro 15.

Quadro 15: Perfil de gastos pessoal UNIR 2023.

Perfil de Gastos da instituição em 2023	
Pessoal e Encargos Sociais	
Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	R\$ 191.812.964,70
Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas	R\$ 46.790.860,87
Obrigações Patronais - Operações Intra-Orçamentárias	R\$ 39.896.421,68
Pensões	R\$ 5.679.676,53
Contratação por Tempo Determinado	R\$ 1.142.665,65
Contribuições a Entidades Fechadas de Previdência	R\$ 1.019.359,51
Despesas de Exercícios Anteriores	R\$ 481.395,11
Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	R\$ 399.064,87
Sentenças Judiciais	R\$ 75.639,02
Total Mão de Obra Direta e Indireta UNIR 2023	R\$ 287.298.047,94

Fonte: Relatório de Gestão institucional (2023) link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#)

Quadro 16: Perfil de gastos custeio UNIR 2023.

Perfil de Gastos em 2023	
Custeio	
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa jurídica	R\$ 21.176.076,07
Locação de Mão de Obra	R\$ 16.004.653,72
Auxílio-Alimentação	R\$ 8.970.658,16
Auxílio Financeiro a Estudantes	R\$ 8.489.678,29
Obrigações Tributárias e Contribuições Intra-orçamentárias	R\$ 2.930.298,62
Material de Consumo	R\$ 2.902.886,19
Indenizações e Restituições	R\$ 1.906.225,25
Auxílio Financeiro a Pesquisadores	R\$ 1.793.741,46
Passagens e Despesas com Locomoção	R\$ 1.195.024,05
Diárias - Pessoal Civil	R\$ 980.313,40
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	R\$ 944.283,05
Outros Benefícios Assistência do Servidor e do Militar	R\$ 822.159,56
Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física	R\$ 622.262,18
Auxílio-Transporte	R\$ 350.052,95
Contratação por Tempo Determinado	R\$ 155.758,39
Despesas de Exercícios Anteriores	R\$ 118.946,89
Obrigações Tributárias e Contributivas	R\$ 44.749,39
Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - PJ	R\$ 42.456,96
Contribuições	R\$ 22.949,62
Indenização pela Execução Trabalhos de Campo	R\$ 1.800,00
Sentenças Judiciais	R\$ 19.398,48
Total Custeio Direto e Indireto em 2023	R\$ 69.494.372,68

Fonte: Relatório de Gestão institucional (2023) link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#)

Quadro 17: Perfil de gastos investimentos UNIR 2023.

Perfil de Gastos em 2023	
Investimentos	
Equipamentos e Material Permanente	R\$ 8.642.896,13
Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação	R\$ 9.733,64
Outros Investimentos	R\$ 6.932,69
Total Investimentos em 2023	R\$ 8.659.562,46

Fonte: Relatório de Gestão institucional (2023) link: [Serviço de Informação ao Cidadão – SIC](#)

As Instituições de Ensino Superior (IES) e demais unidades orçamentárias e gestoras do Ministério da Educação – MEC teve no ano de 2021 a instituição da Portaria nº 03 de 10 de dezembro, que através do sistema integrado de administração financeira – SIAFI, indica a adoção de uma subação orçamentária e do Plano Interno para melhor especificar e gerir as ações advindas da execução orçamentárias conforme mencionadas a seguir em seu Art. 1º:

§ 2º As subações orçamentárias e os planos internos devem refletir as políticas nacionais de educação, observadas as metas constantes do Plano Nacional de Educação, Plano Plurianual, Lei Orçamentária Anual e demais planos desenvolvidos no âmbito das unidades orçamentárias vinculadas ao Ministério da Educação.

§ 3º O plano interno será utilizado como instrumento de gerenciamento e de detalhamento dos atributos da Subação Orçamentária, com vistas à apropriação de custos das políticas nacionais de educação. (BRASIL, 2021)

Observa-se que através desse mecanismo de detalhamento em planos internos, os sistemas informacionais disponíveis possibilitam realizar classificações, análises, avaliações, controles e planejamentos, de forma que esse conjunto seja a base fundamental para uma tomada de decisão. conforme previsão do Art. 2º:

Art. 2º As unidades orçamentárias vinculadas ao MEC identificadas no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI como órgãos subordinados ao Órgão Superior Ministério da Educação – 26.000 devem, obrigatoriamente, utilizar o Plano Interno.

§ 1º O campo para a inclusão dos códigos dos Planos Internos no SIAFI dispõe de 11 (onze) posições para cadastramento, permitindo a utilização de combinações alfanuméricas, não sendo permitido o uso de caracteres especiais, assim definidos no âmbito do MEC:

I – Na primeira posição será utilizado o enquadramento da despesa, conforme o Anexo I desta Portaria;

II – Da segunda à quinta posição, serão cadastrados códigos identificadores da Subação Orçamentária à qual se vincula o respectivo PI.

III – A sexta posição definirá o nível/etapa de ensino, conforme padronização do Anexo II desta Portaria;

IV – A sétima e a oitava posição estabelecerão a categoria de apropriação, conforme padronização do Anexo III desta Portaria;

V - A nona e a décima posição serão utilizadas codificações de livre escolha da unidade, de forma a atender às suas necessidades e características específicas.

VI – A décima primeira posição definirá a modalidade de ensino/tema/público, conforme padronização do Anexo IV desta Portaria. (BRASIL, 2021).

O processo de criação dos planos internos na categoria de instrumento de controle, gerenciamento e distribuição dos recursos dentro da instituição, atende as normas aplicadas a contabilidade pública e as normas dos sistemas de custos, contribuindo para a formação de critérios qualitativos com clareza no seu monitoramento, auxiliando o rastreamento dos gastos desde o planejamento orçamentário, o Quadro 18 abaixo retrata o disposto no Art. 2º da Portaria 03 do MEC.

Quadro 18: Formação de Plano Interno PI § 1º I Portaria 03/2021/MEC.

Critérios de Formação de Plano Interno PI § 1º I Portaria 03/2021/MEC		
Enquadramento da Despesa		
Código	Abrangência	Meta Lei 13.005/2014
A	Educação Básica (Educação Infantil)	META 1
B	Educação Básica (Ensino Fundamental)	META 2
C	Educação Básica (Ensino Médio)	META 3
D	Educação Básica (Inclusão)	META 4
E	Educação Básica (Alfabetização na idade certa)	META 5
F	Educação Básica (Educação Integral)	META 6
G	Educação Básica (Qualidade IDEB)	META 7
H	Educação Básica (Educação de Jovens e Adultos (EJA)	META 8
I	Educação Básica (Alfabetização Jovens e Adultos)	META 9
J	Educação Profissional (Educação Profissional Jovens e Adultos)	META 10
L	Educação Profissional (Educação Profissional de Nível Médio)	META 11
M	Educação Superior (Ensino Superior)	META 12
N	Educação Superior (Qualidade da Educação Superior)	META 13
O	Educação Superior (Pós-Graduação)	META 14
P	Formação do Professor (Profissionais da Educação)	META 15
Q	Formação do Professor (Pós-Graduação de Professores)	META 16
R	Valorização do Professor (Profissionais do Magistério)	META 17
S	Valorização do Professor (Plano de Carreira)	META 18
T	Gestão e Financiamento (Gestão Democrática)	META 19
U	Gestão e Financiamento (Financiamento da Educação)	META 20
V	Outras Despesas que NÃO contribuem com o PNE.	Não Relac. ao PNE

Fonte: Portaria MEC nº 03 (2021).

A sequência aplicada a formação de Planos Internos – PI disposta no Art. 2º §1º II da Portaria 03 do MEC, sugere quatro dígitos alfanuméricos identificados com códigos, e esses códigos obrigatoriamente devem estar relacionadas com as ações ou identificadores de subações orçamentárias, já no Art. 2º §1º III o código de um dígito alfabético refere-se aos Níveis/Etapas de ensino, essas definições são definidas pelo Ministério da Educação conforme Quadro 19.

Quadro 19: Formação de Plano Interno PI § 1º III Portaria 03/2021/MEC.

Critérios de Formação de Plano Interno PI § 1º III Portaria 03/2021/MEC	
Nível/Etapa de Ensino	
Código	Nível/Etapa
C	Creche
R	Pré Escola
I	Infantil
F	Fundamental
M	Médio
B	Básica
P	Profissional/Tecnológico
G	Graduação
O	Pós-Graduação
S	Residência
T	Mestrado
U	Doutorado
V	Pós-Doutorado
Q	Superior
N	Não se Aplica

Fonte: Portaria MEC nº 03 (2021).

Ainda segundo a norma de formação de PI a sequência mencionada no Art. 2º §1º IV são introduzidas como sétima e oitava posição e leva em consideração a Categoria de Apropriação previamente definidas pela Secretaria de Planejamento e Orçamento – SPO/MEC, são dois dígitos numéricos, representados por códigos específicos conforme demonstrado no Quadro 20.

Quadro 20: Formação de Plano Interno PI § 1º IV Portaria 03/2021/MEC.

Critérios de Formação de Plano Interno PI § 1º IV Portaria 03/2021/MEC	
Categoria de Apropriação	
Código	Categoria
01	Gestão Administrativa da Unidade ou da Subação
15	Emendas
19	Ensino
20	Pesquisa
21	Extensão
22	Educação a Distância
23	Assistência Estudantil/Permanência
35	Tecnologia, Inovação e Recursos Digitais
41	Obras - Construção
42	Obras - Ampliação
43	Obras - Reforma
54	Auxílio de Avaliação Educacional
56	Formação e Capacitação de Profissionais da Educação
57	Evento
60	Aquisição de Materiais, Mobiliário e Equipamentos
62	Veículos
71	Gestão Hospitalar
72	Educação em Saúde
73	Sustentabilidade Ambiental, Financeira e Social
82	Avaliações e Estatísticas Educacionais - INEP
94	Fomento à Pós-Graduação
95	Acervo Bibliográfico
96	Transferências Legais e Constitucionais
98	Cooperação Técnica com Organismo Internacional
99	Outras Despesas

Fonte: Portaria MEC nº 03 (2021).

No prosseguimento de formação de PI a sequência mencionada no Art. 2º §1º V são introduzidos dois códigos alfanuméricos como nona e décima posição e define que esse código ficará a critério da Instituição a livre escolha, e que possa satisfazer suas demandas internas, neste caso, os achados da pesquisa nos remete que na instituição, esses códigos podem ser definidos por códigos identificadora das UGR's, que permitem monitorar e acompanhar qual é a unidade consumidora específica, essa diferenciação permite ao órgão atribuir qualquer elemento que auxilie no processo de

gerenciamento e planejamento, ou ainda o monitoramento do que é executado pelo orçamento.

Por fim, a norma de formação de PI a sequência mencionada no Art. 2º §1º VI defini como décima primeira posição modalidade de ensino, tema ou público, e são representadas letras do alfabeto previamente definidas trazidas como anexo IV da portaria conforme demonstrado no Quadro 21.

Quadro 21: Formação de Plano Interno PI § 1º VI Portaria 03/2021/MEC.

Critérios de Formação de Plano Interno PI § 1º VI Portaria 03/2021/MEC	
Tema/Público/Modalidade	
Código	Descrição
E	Educação Especial/Acessibilidade
I	Educação Integral
J	Educação de Jovens e Adultos - Educação Básica
A	Campo/Rural
D	Indígena
Q	Quilombola
T	Étnico-Racial
L	Literacia
R	Vulnerabilidade Social
S	Educação Bilíngue de Surdos
N	Não se aplica

Fonte: Portaria MEC nº 03 (2021).

4.1.4 Percepção dos Gestores da Administração Superior e do Planejamento institucional

No intuito de coletar argumentos junto aos gestores e sua equipe de planejamento e tomadores de decisão, e baseando no que explica Creswell (2021), em pesquisas qualitativas o pesquisador pode reunir informações detalhando junto aos participantes da pesquisa, transformando-as em categorias, para o desenvolvimento de um padrão, que permitirão ser comparadas com experiências profissionais e a literatura existente sobre o tópico da pesquisa.

Assim, com ação indutiva, o pesquisador direciona este estudo à análise do processo de gestão, planejamento e tomada de decisão, a partir dos elementos informacionais da estrutura contábil de custos em uma instituição pública de ensino superior. Com isso criou-se um protocolo de pesquisa, como estratégia, categorizando

os mesmos de forma simplificada, e deve apresentar os seguintes itens: Discordo Totalmente (DT), Discordo Parcialmente (DP), Indiferente (I), Concordo Parcialmente (CP) e Concordo Totalmente (CT):

Quadro 22: Formulário de Consulta ao Respondente.

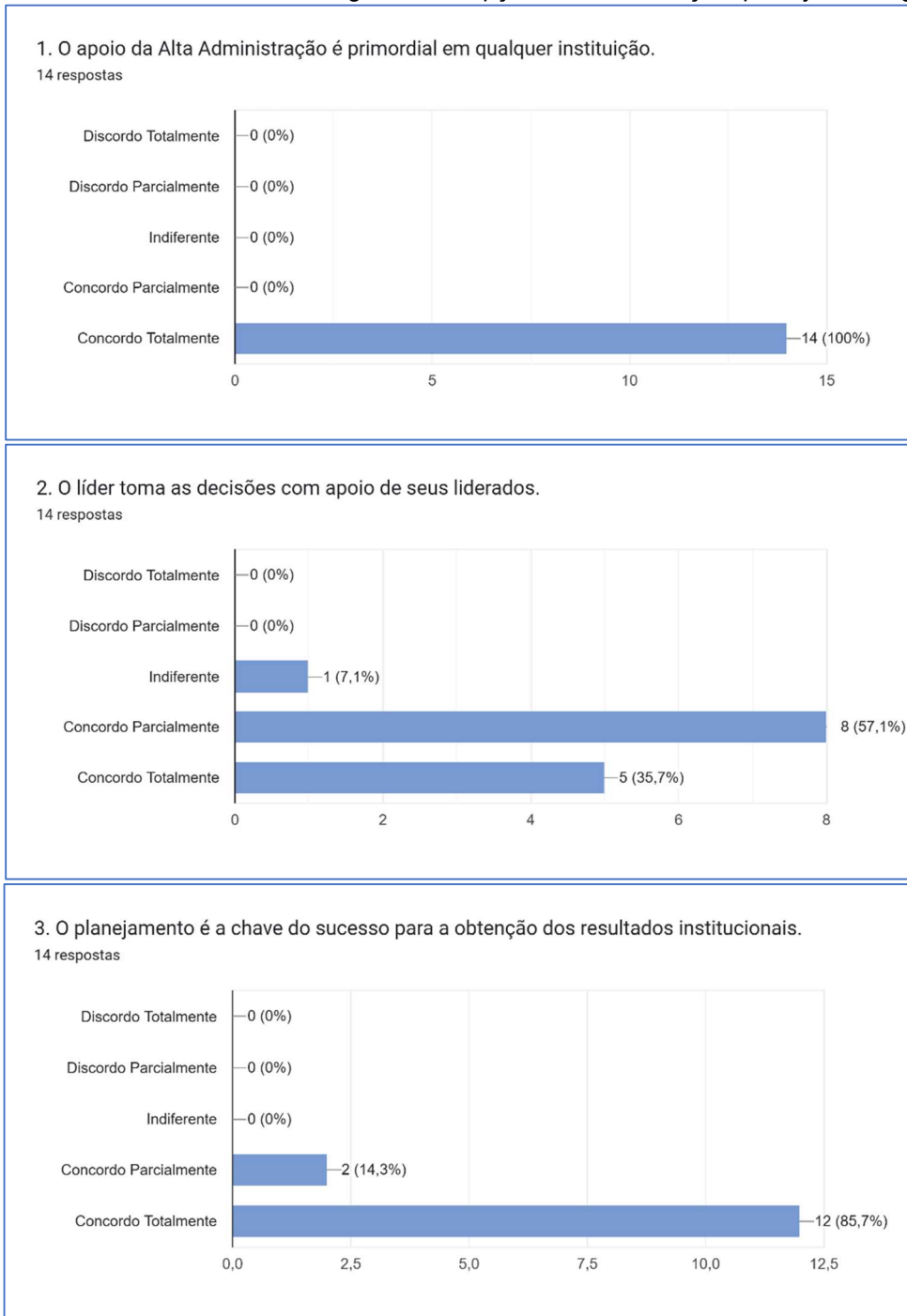
Planejamento, Gestão e informação						
Aspectos	Assertivas	DT (1)	DP (2)	I (3)	CP (4)	CT (5)
1. Percepção sobre liderança e planejamento gerencial	1.1 O apoio da Alta Administração é primordial em qualquer instituição.					
	1.2. O líder toma as decisões com apoio de seus liderados.					
	1.3. O planejamento é a chave do sucesso para a obtenção dos resultados institucionais.					
2. Sistemas de Informações	2.1. Na instituição onde trabalho existe sistemas de informações.					
	2.2. O planejamento depende de informações oriundas dos sistemas de informações disponíveis.					
	2.3. Existe um setor na minha instituição responsável por consolidar e tratar essas informações gerenciais.					
3. Qualidade das informações gerenciais	3.1. A qualidade das informações oriundas dos sistemas informacionais é suficiente para tomada de decisão.					
	3.2. Todos os recursos gastos atualmente na instituição são controláveis permitindo seu monitoramento.					
	3.3. Os servidores que operam os sistemas de informações são capacitados com frequência.					
Estrutura Organizacional da Instituição						
Aspectos	Assertivas	DT (1)	DP (2)	I (3)	CP (4)	CT (5)
4. Divisão hierárquica da instituição	4.1. A minha instituição é dividida por departamentos ou unidades de responsabilidade.					
	4.2. Os recursos orçamentários são alocados por unidades gestoras.					
	4.3. A instituição recebe recursos externos como convênios e emendas parlamentares.					
5. Produto final da instituição	5.1. O produto entregue a sociedade pela minha instituição é o ensino, pesquisa e extensão.					
	5.2. Atualmente os custos de produção da minha instituição são possíveis serem alocados ao produto individualmente.					
	5.3. É possível aumentar a produção e reduzir custos baseados apenas no planejamento orçamentário.					

Fonte: elaborado pelo autor.

A categoria **Planejamento, Gestão e informação** trouxe 3 (três) subcategorias cada uma com 3 (três) assertivas, totalizando 9 (nove) assertivas indutivas, já a categoria **Estrutura Organizacional da Instituição** trouxe 2 (duas) subcategorias cada uma com 3 (três) assertivas, totalizando 6 (seis) assertivas indutivas, tendo como propósito obter argumentos de como 15 gestores sujeitos da pesquisa veem a instituição atualmente.

Na subcategoria: Percepção sobre liderança e planejamento gerencial os resultados são demonstrados no Gráfico 3.

Gráfico 3: Resultados Subcategoria: Percepção sobre liderança e planejamento gerencial.



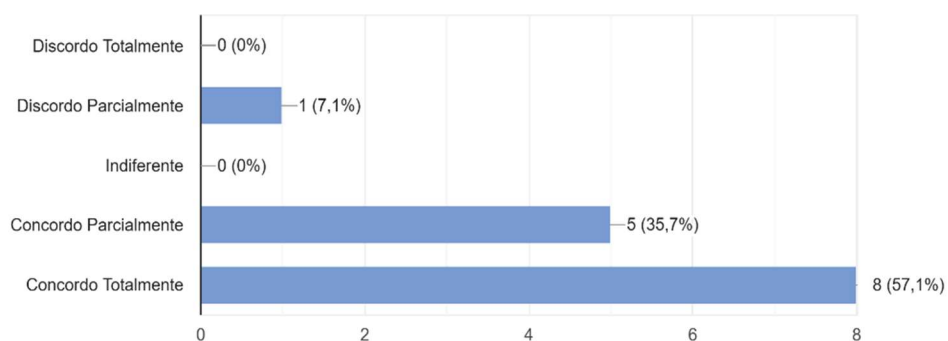
Fonte: elaborado pelo autor (2024).

Na subcategoria: Sistemas de Informações os resultados são demonstrados no Gráfico 04.

Gráfico 04: Resultados subcategoria: Sistemas de Informações.

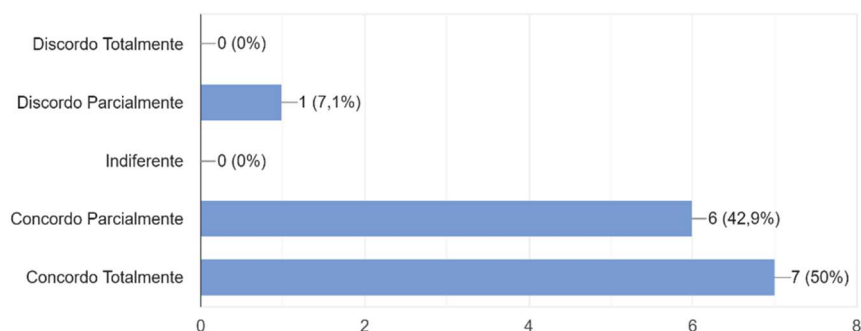
4. Na instituição onde trabalho existe sistemas de informações.

14 respostas



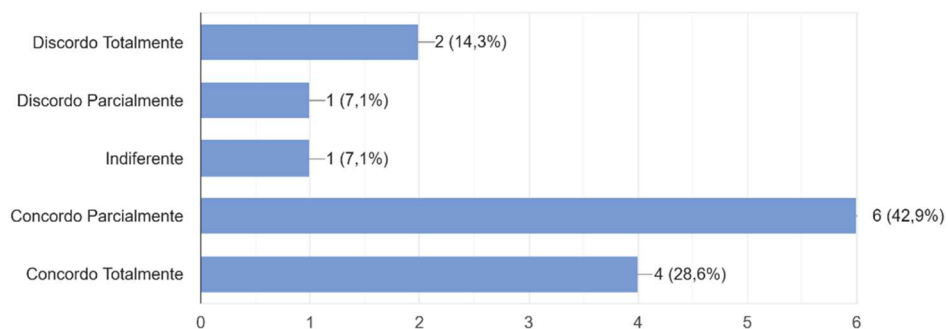
5. O planejamento depende de informações oriundas dos sistemas de informações disponíveis.

14 respostas



6. Existe um setor na minha instituição responsável por consolidar e tratar essas informações gerenciais.

14 respostas



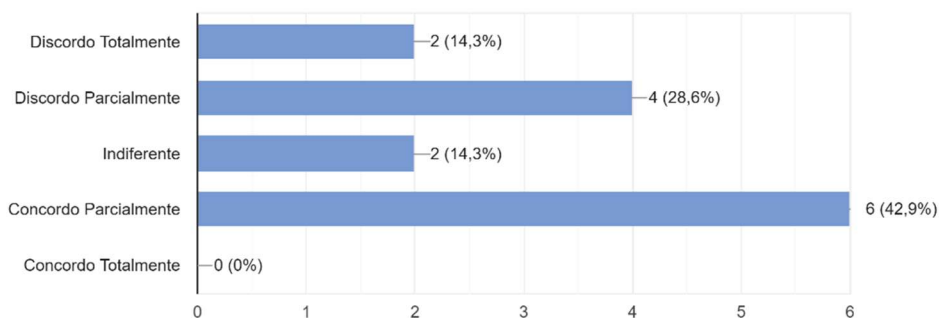
Fonte: elaborado pelo autor.

Na subcategoria: Qualidade das Informações Gerenciais os resultados são demonstrados no Gráfico 5.

Gráfico 5: Resultados subcategoria: Qualidade das Informações Gerenciais.

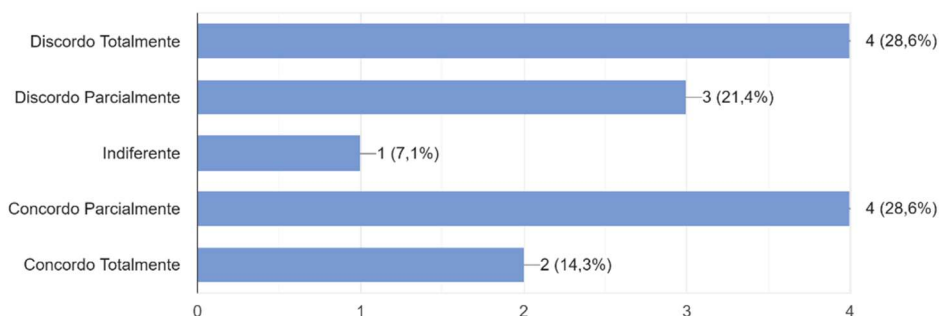
7. A qualidade das informações oriundas dos sistemas informacionais é suficiente para tomada de decisão.

14 respostas



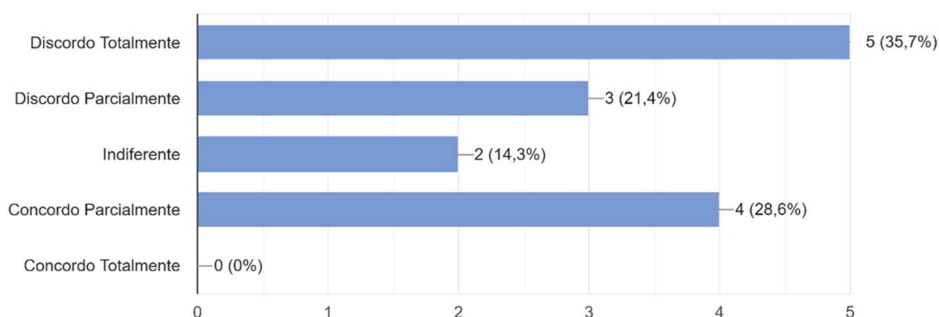
8. Todos os recursos gastos atualmente na instituição são controláveis permitindo seu monitoramento.

14 respostas



9. Os servidores que operam os sistemas de informações são capacitados com frequência.

14 respostas



Fonte: elaborado pelo autor.

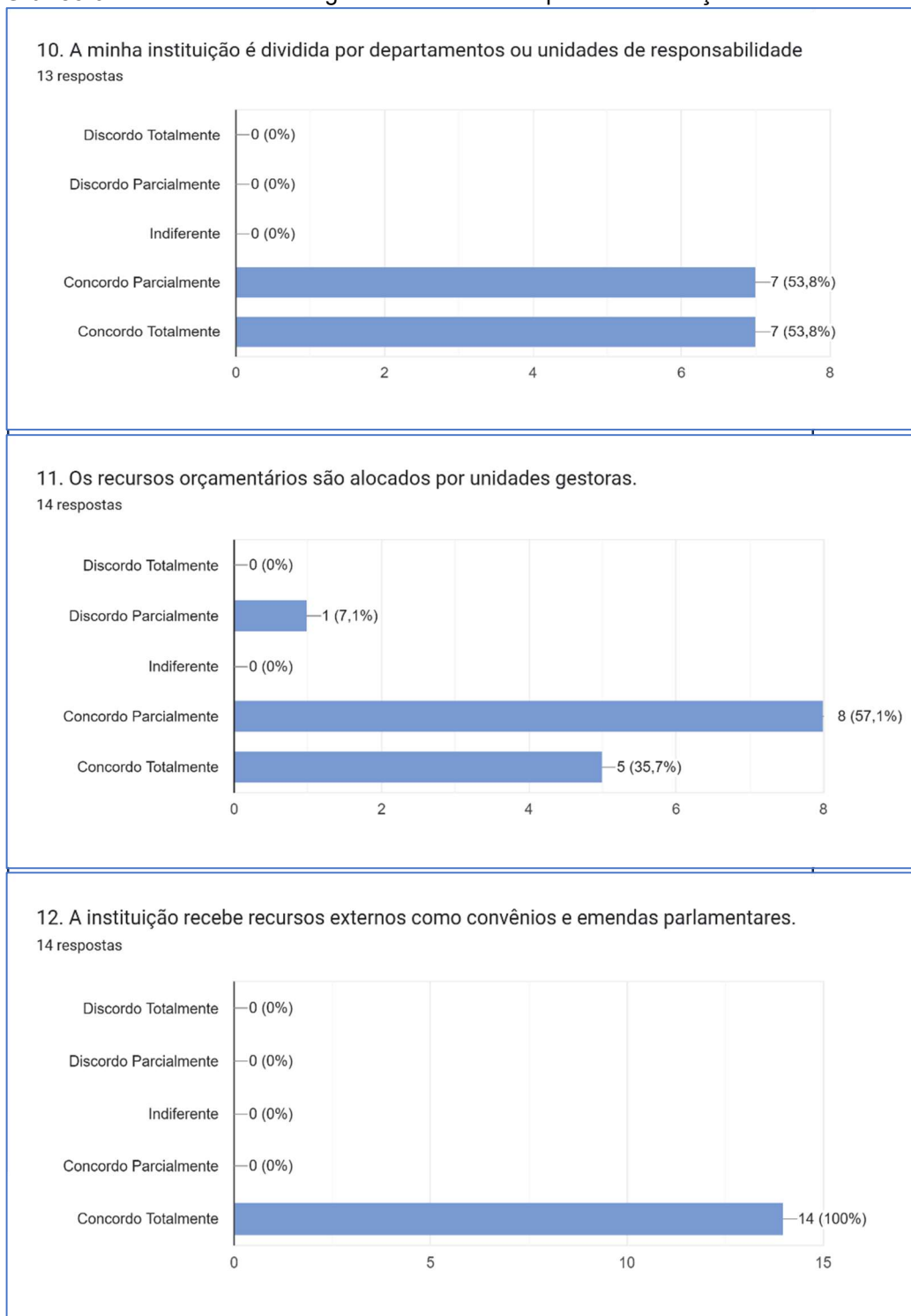
O conjunto de respostas obtidas através da consulta ao respondente na categoria Planejamento, Gestão e informação contida nos Gráficos 3, 4 e 5 extrai-se que a atuação do setor de planejamento com o apoio da alta administração na instituição está de fato representado o que a NBC TSP 34 exige para proporcionar uma adequada implantação do sistema de custos na instituição pública, sendo com 100% dos respondentes concordam que a alta administração ou a administração superior é primordial para qualquer instituição.

Destacando ainda ser de suma importância para a tomada de decisão e a gestão de recursos, assim do total dos respondentes na média de 73,8% deles concordam totalmente que os bons resultados institucionais, são fruto de um trabalho em equipe a partir do planejamento, apoiados pela administração superior.

Extrai-se dos resultados coletados da subcategoria Sistemas de Informações Gráfico 4 que a instituição tenha sistemas de informações à disposição, os gestores demonstram limitações na utilização dessas informações para traçar o planejamento institucional, e as ações futuras, resultando assim do total dos respondentes na média de 45% deles concordam parcialmente que os sistemas de informações têm sua importância na instituição, o que vai de encontro ao estabelecido pela NBC TSP 34 que orienta que a instituição deve utilizar de forma integrado os sistemas de informações que permitem a extração das bases de dados para realização das análises de custeios.

Na subcategoria Qualidade das Informações Gerenciais Gráfico 5 resultaram na perspectiva de que as informações atualmente geradas pelos sistemas de informações, não atendem a demanda esperada pelos gestores e tomadores de decisões, importando destacar que os operadores das informações gerenciais não são capacitados com frequência, o que resultou do total dos respondentes, 35% deles discordam totalmente com a afirmação de que são capacitados com frequência, que também vai de encontro ao que prescreve a NBCT TSP 34, que para ter viabilizada a implantação do sistema de custos na instituição, a capacitação da equipe é essencial para verificar a conformidade das informações geradas.

Na subcategoria: Divisão Hierárquica da instituição os resultados são demonstrados no Gráfico 6.

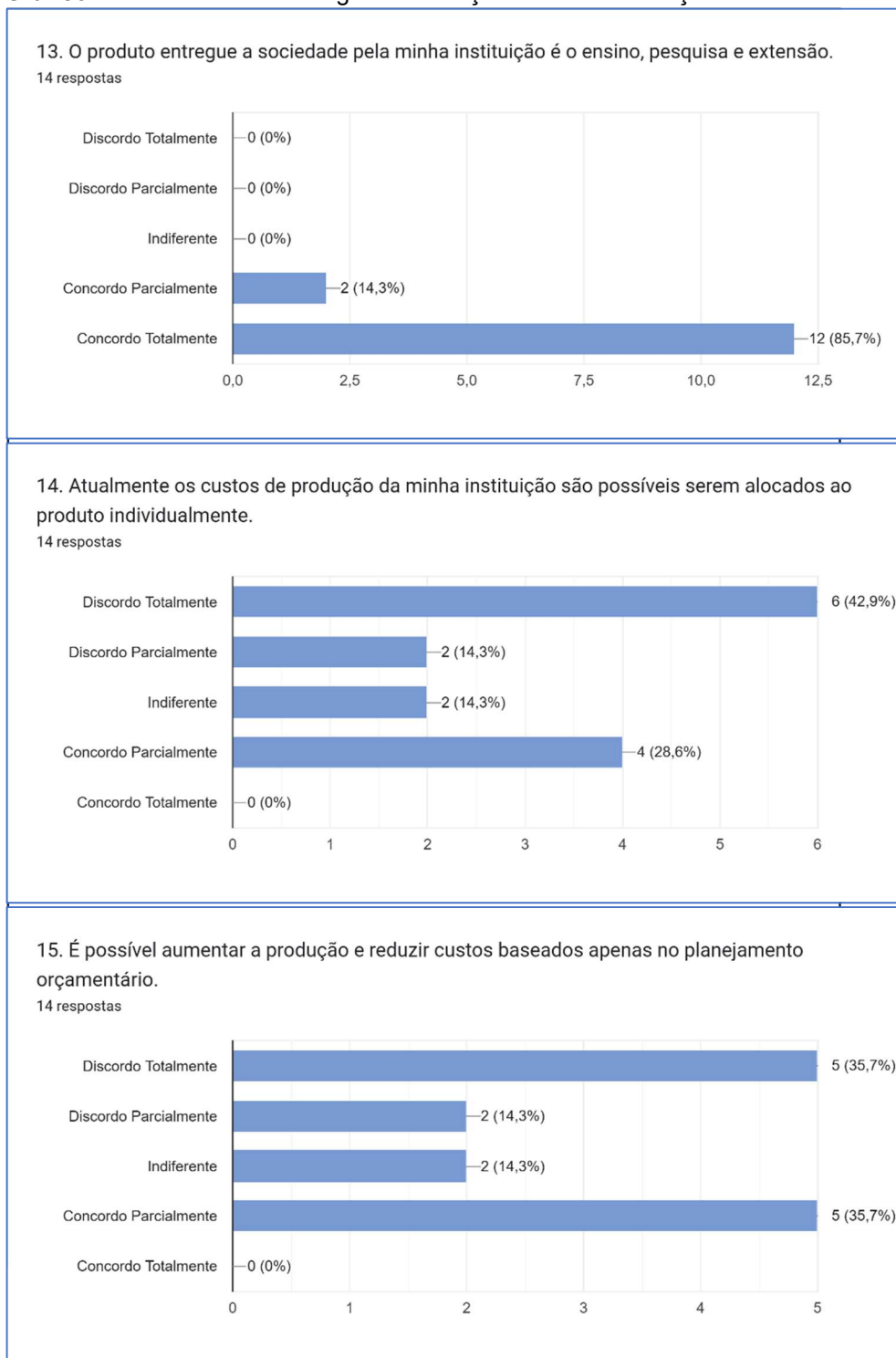
Gráfico 6: Resultados subcategoria: Divisão Hierárquica da instituição.

Fonte: elaborado pelo autor

Extraí-se dos resultados coletados dessa subcategoria que a instituição está estruturada por unidades responsáveis por executar seus orçamentos, além disso 100% do total dos respondentes concorda totalmente que a instituição além do orçamento próprio, tem aporte financeiro de convênios e emendas parlamentares.

Na subcategoria: Produção Final da instituição os resultados são demonstrados no Gráfico 7.

Gráfico 7: Resultados subcategoria: Produção Final da instituição.



Fonte: elaborado pelo autor.

Extrai-se dos resultados coletados dessa subcategoria que os respondentes visualizam em sua maioria que a instituição tem como produto o Ensino, a Pesquisa

e a Extensão totalizaram 80% das respostas, além disso 50% do total dos respondentes discorda totalmente da possibilidade atual de alocar os custos na instituição, tendo em vista as características orçamentárias.

4.2 Características do sistema de custos baseados na literatura e na norma de custos do setor público

O apoio da gestão superior é importante para implantar um modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custeio detalhado como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização, assim é destacada na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34, que aprova na administração pública o sistema de custos, e a sua efetiva implantação, nos mais diversos setores organizacionais do setor público, (CFC, 2021).

A busca pela otimização na aplicação dos recursos públicos, reflete inicialmente no setor de planejamento de qualquer instituição, pois é nesse setor que ocorre a elaboração dos objetivos almejados pela entidade, nesse sentido uma das ferramentas desse setor é o processo gerencial, que nesse estudo será utilizado para dimensionar o conjunto de práticas adotadas pelos gestores para melhor desenvolver as ações, prestar contas e se responsabilizar pela consistência das ações. Para Wilson (2000) essas características têm como objetivo, o respeito pelos recursos públicos, o Estado de direito, os sistemas judiciais justos e acessíveis, e meios de comunicação independentes, entre outros, entregando maior transparência das atividades e possibilitando medir os resultados dos produtos ofertados à sociedade.

Os gestores públicos definem como as práticas de gerenciamento e controle dos custos devem ser analisados, buscando um detalhamento das ações, que permita seu monitoramento, revisando-as sempre que possível, a fim de obter parâmetros para planejar futuras tarefas, contribuindo assim com os melhores resultados possíveis, além de ser mais condizente com princípio da continuidade dos serviços públicos. Sabe-se que essas informações são geradas pelos diversos recursos tecnológicos, empresas que lidam com tecnologia têm buscado o aprimoramento tanto de processos quanto do gerenciamento de custos, criando ferramentas essenciais a contabilização dos custos (Silva e Leite, 2021).

Silva (2018), afirma que as ferramentas disponíveis para a geração de informações gerenciais, se fazem necessários para que a organização possa realizar uma melhor análise dos seus custos, os sistemas tecnológicos disponíveis, se estiverem interligados, geram informações de custos em detalhes, permitindo que a equipe de planejamento acompanhe-os de forma tempestiva, como exemplo desses custos é destacado: pagamento de pessoal, serviços de terceiros, materiais de expediente, depreciações de bens, dentre outros custos, todos indispensáveis para alcançar os resultados dos planos de ações pré-determinados, através disso, os dados são gerados e mensurados de forma clara e fidedigna, auxiliando os gestores a maior transparência e a melhoria de seus atos públicos.

Conforme menciona Messias, Ferreira e Soutes (2018), o uso dos dados e informações de custos, como estratégia de planejamento se insere em um momento contemporâneo que os gestores públicos são demandados a ser mais eficientes e efetivos na administração dos recursos. Os autores afirmam que a mensuração dos reais custos da administração pública pode assegurar o cotejo entre os custos de instituições com características similares, além daqueles incorridos em organizações privadas que guardam similitudes na prestação de serviços, caso das instituições de ensino privadas e públicas.

De acordo com Pacelli (2023), os principais usuários da informação de custos são os gestores governamentais responsáveis pelo cumprimento da missão da entidade, sendo que a informação de custos é uma parte fundamental de orientação da tomada de decisão acerca dos recursos públicos que lhe são confiados.

4.2.1 Caracterização com base na revisão da literatura científica em periódicos sobre custos setor público

Com vistas ao atendimento dos objetivos específicos, procedeu-se organização de um mapa de literatura dos achados de periódicos científicos sobre o tema custos do setor público no período de 2018 a 2024, com o propósito de estabelecer um panorama de como vem sendo abordada a implantação dos sistemas de custos do setor público, e suas características, visando identificar os pontos positivos e negativos, as facilidades e dificuldades de sua implementação. Posteriormente o estudo está distribuído nos subtópicos seguintes conforme o seu desenvolvimento estabelecido no mapa de literatura.

Os métodos utilizados no estudo para elaboração do mapa da literatura consistem em uma pesquisa bibliográfica com revisão da literatura de caráter exploratório, com finalidade de reunir argumentos suficientes dentre os pesquisadores, para diagnosticar os tópicos relevantes ligados ao topo do mapa no âmbito científico do tema, mensuração de custos na Administração Pública.

O mapa de literatura permite o autor compreender os achados, ou um grupo de achados contribuem para a pesquisa da área da contabilidade de custos, ampliando os estudos já realizados, ou corroborando com seus resultados (Creswell, 2021).

Sendo assim foram realizadas pesquisas através do descritor em idioma português (BR), Mensuração de custos na administração pública, nos campos título e resumo, nas bases de dados Scientific Electronic Library Online (SciELO), Capes e Google Acadêmico com a marcação do período de artigos publicados entre 2018 e 2024. Como critério de inclusão foram utilizados estudos descritivos sobre o tema, sendo selecionados artigos publicados em revistas que contemplaram como foco principal a temática mensuração dos custos com as etapas demonstradas a seguir:

Foram então selecionados 7 (sete) artigos científicos, que melhor enfatizam o propósito do sistema de custos, sendo divididos em um tópico geral, no topo da hierarquia, e posteriormente foram organizados a subtópicos criando link aos artigos que melhor descrevem a abordagem desse subtópico, sendo seus títulos e autores, sendo excluídos aqueles artigos repetidos, ou indisponíveis na base de dados, os selecionados são demonstrados no Quadro 23.

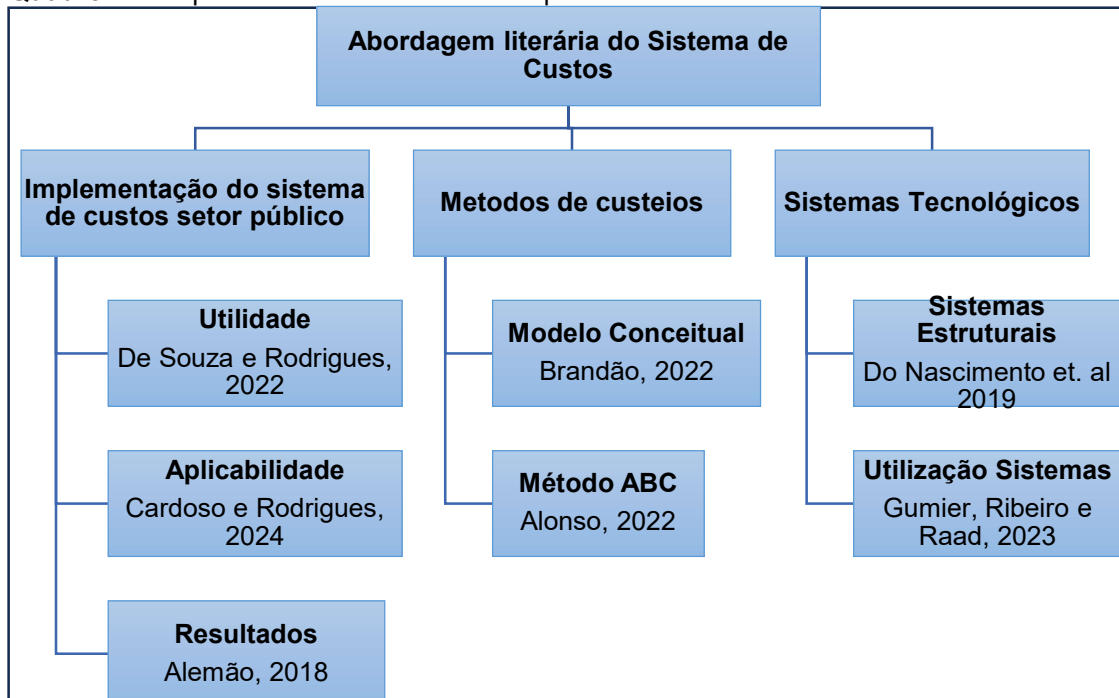
Quadro 23: Resultados da Revisão da Literatura.

Títulos	Autor (s)	Ano
A Transposição da Gestão de Custos do Setor Privado para o Público e o Uso da Informação de Custos como Ferramenta Gerencial da Transparência e Combate a Corrupção no Setor Saúde Pública.	Márcia Mascarenhas Alemão	2018
Uma Análise dos Fatores que Influenciam a Implantação e Utilização do Sistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP) na Percepção dos Controllers e Contadores Municipais de Minas Gerais.	Eliane Santos Lucareli Gumier Livia Maria de Pádua Ribeiro Lucélia Viviane Vaz Raad	2022
Usabilidade dos Sistemas de Custos no Setor Público Federal	Enio Alves De Souza Evaldo Cesar Cavalcante Rodrigues	2022
Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos	Giuliano Passos Cardoso Evaldo César Cavalcante Rodrigues	2024
Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Custos Aplicado ao Setor Público Brasileiro	Isac de Freitas Brandão	2022
Custos no Serviço Público	Marcos Alonso	2022
Sistema de Informações de Custos do Governo Federal: Uma Análise da Implantação na Advocacia Geral da União	José Orcélio do Nascimento Yanara Raquel Duarte de Andrade Marcus Vinicius Moreira Zitte Leonardo Fabris Lugoboni	2019

Fonte: elaborado pelo autor (2024)

O mapa de literatura baseado em tópicos pertinentes a pesquisa, e permitirão embasar argumentos nos resultados, é demonstrado no Quadro 24.

Quadro 24: Mapa de Literatura científica em periódicos na temática de custos.



Fonte: elaboração própria (2024).

4.2.1.1 Caracterização com base na implementação do sistema de custos setor público

Os estudos que englobam esse subtópico permitiram verificar que a implementação do sistema de custos do setor público deve ter utilidade, aplicabilidade e demonstrar resultados satisfatórios.

De Souza e Rodrigues (2022) consideraram realizar uma pesquisa qualitativa objetivando identificar a percepção dos gestores sobre a usabilidade dos sistemas de custos do Setor Público Federal, tendo como lócus de pesquisa 49 entidades que pertencem a setoriais de custos do Governo Federal, sendo assim foram recepcionadas pelos autores 34 respostas de formulários on-line com 9 critérios a serem explorados, as respostas foram tabuladas e como resultado, a pesquisa confirmou como fator primordial que os usuários percebiam que a utilização da informação de custos está intimamente ligada ao controle e melhoramento gerencial além de proporcionar o aperfeiçoamento do processo de decisão dentro de uma entidade, pois contêm elementos que propiciam a geração de informações de custos úteis e relevantes ao gestor público.

Em análise ao estudo de Cardoso e Rodrigues (2024), nota-se que os autores propuseram investigar a utilidade da informação dos custos sob a perspectiva de gestores de distintas entidades do Governo Federal, relacionando 3 critérios sendo (Propósitos do sistema de custos; Condições para seu uso e Mecanismos de acesso a esse sistema de custos) com 15 subcritérios ligados a contribuição de aplicabilidade e níveis de esforços dos gestores para sua operacionalização, sendo ao todo 39 gestores entrevistados, segregados pelo tempo de atuação gerencial no setor público.

Os resultados demonstram uma maior contribuição para o sistema de custos com elevado nível de esforço no que tange a implementação do método de custeio, fazendo conexão com as recomendações de estudos (Brown et al., 1999; Vazakidis et al., 2010) os quais investigam o uso do ABC e a gestão baseada em atividades recomendando a avaliação do custo benefício de implantação em organizações do setor público, exigindo um mapeamento de processos/atividades, o que requer maior atenção e tempo de análise por parte dos gestores públicos, para assim definirem a possibilidade de adoção do Activity-Based Costing (ABC).

Alemão (2018) objetivou a discutir ganhos de resultado no setor público alcançados a partir de uma transposição da aplicação de ferramentas de gestão de custos utilizadas tipicamente no setor privado para o setor público, realizando assim um estudo de caso em uma Fundação Pública Hospitalar no Estado de Minas Gerais, exemplificando como transparência e a prestações de contas da instituição tiveram ganhos gerados pelas informações do sistema de custos.

Portando como resultados do estudo, a autora trouxe como exemplar o documento denominado “Prestação de Contas ao Paciente”, onde é extraído do sistema de informações de custos, a individualização do paciente, permitindo mencionar os custos com material e mão de obra do paciente, essa informação segundo a autora é proporcionada pela adoção de dois métodos de custeio utilizados na instituição, sendo a metodologia de custeio ABC, integrada ao custeio por absorção, o que permitiu melhor detalhamento do gasto, com uma maior transparência aos usuários da informação de custos.

4.2.1.2 Caracterização com base nos Métodos de Custeio

Brandão (2022), propôs em seu trabalho um modelo conceitual de sistema de informações de custos que pode ser aplicado ao setor público brasileiro, utilizando

como metodologia uma pesquisa descritiva, qualitativa, básica e indutiva, que segundo o autor, embora tenha objetivo de relatar o resultado de uma investigação científica, o caráter crítico e subjetivo permitiu classificá-lo também como um ensaio teórico, trazendo como problemática a falta de um padrão nas entidades do setor público, das informações geradas pelo sistema de custos, durante a pesquisa, o autor selecionou 3 (três) modelos que chamaram sua atenção e serviram de base para construção de seu trabalho, sendo o do Banco Central do Brasil, Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul e do Governo Federal, os resultados do ensaio demonstraram que as atividades desenvolvidas nas entidades, deve estar enquadradas em 3 grupos, sendo: Atividades-meio; Atividades institucionais e Atividades-fim, havendo ainda a necessidade de atribuir os setores aos objetos de custo propriamente ditos onde serão calculados indicadores de eficiência do uso dos recursos, comparando os custos e os resultados de cada objeto de custo.

Para isso, o autor propôs dividir em duas macros fases denominadas MF, sendo na MF I deverão ser considerados objetos de custo as menores divisões setoriais da estrutura organizacional da entidade, observando o custo-benefício da informação gerada, e na MF II, os custos anteriormente atribuídos a cada setor da entidade serão apropriados aos objetos de custo propriamente ditos.

Alonso (2022), trouxe duas problemáticas em seu trabalho, a necessidade de melhoria no desempenho do setor público, dado o caráter sistêmico da competitividade para inserção do Brasil a economia mundial e a crise fiscal exigem que sejam revisados os procedimentos de gasto para que o governo faça mais com menos recursos.

Sendo assim, o autor afirma nos seus estudos que o objetivo é mostrar que o governo brasileiro desenvolva e implante sistemas de custos baseados em atividades o ABC, essa afirmação vem acompanhada de argumentos onde o autor detalha as vantagens do método de custeio ABC com relação aos métodos tradicionais, apontando algumas características, como: permitir apuração de custos não somente de produtos (bens ou serviços), como também de outros objetos de custeio: processos, clientes, projetos, metas, programas de governo, unidades governamentais, entre outros. Outra característica apontada pelo autor é que o no método ABC, o custo total é obtido pela agregação do custo indireto ao direto. Afirma ainda que os sistemas ABC são mais adequados as organizações complexas, por ter arquitetura flexível.

4.2.1.3 Caracterização com base nos Sistemas Tecnológicos

Do Nascimento et. al (2022), apresentam como objetivo central analisar a implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) no âmbito da Advocacia Geral da União e a utilização das informações geradas a partir deste como ferramenta de apoio à tomada de decisão, demonstrando a capacidade de ferramentas informacionais que o órgão disponibiliza para atender as necessidades gerenciais, o estudo se caracteriza como qualitativo, com objetivos exploratório e descritivo, extraindo principalmente documentos de sítios eletrônicos da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em viabilidade ao desenvolvimento do estudo de caso, a pesquisa trouxe ainda uma entrevista com servidores da Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Análise Contábil da AGU, setor responsável pelas informações de custos dentro da estrutura do órgão.

O instrumento de coleta de dados continha 10 questões e buscou abordar sobre a necessidade de informação do órgão e a qualidade, como resultados, o estudo apontou que na AGU o método de custeio utilizado é o custeio por absorção, revelando ainda que os Sistemas Estruturantes do Governo (SIAFI, SIGPLAN, SIASG, SIORG e SIAPE), dão suporte ao Sistema de Informações de Custo – SIC, sendo esse um datawarehouse que utiliza os dados disponíveis nesses sistemas estruturantes para definir o detalhamento dos custeios e as devidas alocações, o SIC deve ser utilizado pelas Setoriais Contábeis dos órgãos federais, sob orientação da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Custos do Governo Federal e responsável pela manutenção e aperfeiçoamento do SIC.

Gumier, Ribeiro e Raad (2023), apresentaram o estudo que objetivou analisar os fatores que influenciam a implantação e a utilização do SICSP na percepção dos controllers e contadores municipais de Minas Gerais, buscando através de investigação, identificar dificuldades encontradas no processo de implantação, a metodologia aplicada no trabalho está fundamentada em uma abordagem quantitativa com o emprego da estatística descritiva, do Teste t-Student e da correlação de Pearson para o tratamento dos dados, o lócus da pesquisa foi prefeituras de 853 municípios do Estado de Minas Gerais, sendo aplicado questionário através do e-mail, com perguntas relacionadas a fatores contingenciais que podem afetar a implantação do sistema de custos.

Como resultados na percepção da maioria dos respondentes, o maior grau de dificuldade para implantação do Sistema de Custos é o fator de recursos humanos como (qualificação e quantidade de pessoal), seguido de recursos materiais como (hardware, software e financeiros), sendo que segundo esses resultados, sua efetiva implantação não depende somente de recursos humanos, nem tampouco somente de materiais, ambos são necessários ao devido processo de implementação do SICSP.

4.3 Estudo das práticas de alocação de custos para a instituição estudada

Este tópico apresenta a proposta do método de alocação de custos para a instituição pesquisada, que tem como foco a implementação do sistema de custos para auxiliar o planejamento e a comparabilidade, além de dar suporte ao setor de planejamento na tomada de decisão, no tocante a distribuição dos recursos, Ademais, busca proporcionar a comparabilidade entre as unidades da setoriais da entidade, isso contribui para a criação e implementação do sistema de custos na instituição como ponto de partida para atendimento a NBCT SP 34 e vem na conformidade do objetivo proposto, considerando o levantamento teórico e conceitual estudado, e os dados informacionais reunidos ao longo da investigação.

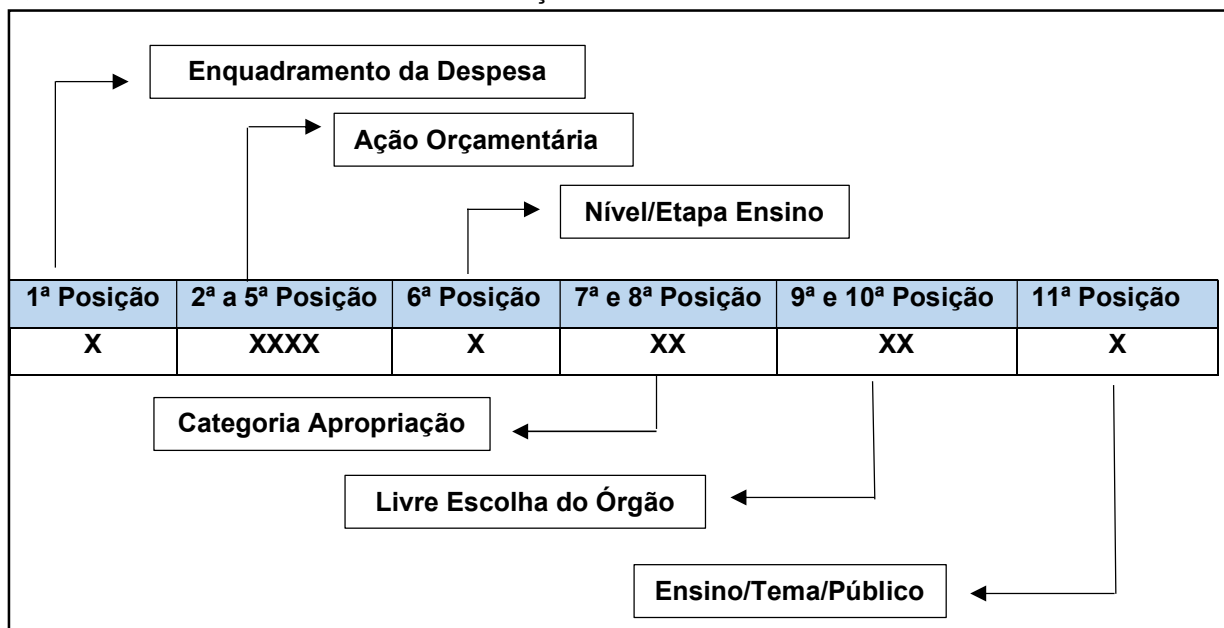
Esse método orienta a definição de critérios com objetivos de rastreamento dos recursos desde o início de sua fase, na aprovação do orçamento e sua distribuição dentro das unidades organizacionais, isso requer uma padronização nos registros de controle, características essenciais para o desenvolvimento e aprimoramento da aplicação dos recursos públicos e a entrega do produto desenvolvidos no âmbito da instituição estudada.

A teoria institucional, uma das teorias de base do estudo, contribuiu com a proposta de pesquisa na definição de caminhos institucionais a serem percorridos fazendo relação com as normas, nessa teoria, as organizações sofrem a influência de procedimentos e critérios normativas, em algumas das vezes sofrem a influência de fontes externas, outras vezes os procedimentos definidos dentro da própria organização podem influenciar o resultado das ações. Essas condições, costumam convergir com a organização nunca deixando de ser orientada por elementos legitimados e por procedimentos operacionais padrão, preservando legitimidade, a certificação profissional e a exigência, que muitas vezes têm o efeito de direcionar a atenção de desempenho da tarefa.

No desenvolvimento do método de alocação dos custos buscou atender os normativos já em vigor, estruturando diretrizes estratégicas com elementos informacionais a disposição da organização, uma dessas ferramentas é o Sistema de Administração Financeira – SIAFI do Governo Federal, utilizado por todos os órgãos da administração direta e autárquica, portanto o método inicial para alocação dos custos tem início na sua criação e definição dos Centro de Custos, que são os centros de responsabilidades responsáveis por direcionar os recursos públicos financeiros a serem executados nas atividades operacionais do órgão, esses recursos são aqueles proveniente do orçamento e outra vezes extraorçamentários.

Nessa etapa inicial, faz necessário a definição dos Centro de Custos no sistema SIAFI, essa definição é a classificação de uma categoria de custos através da codificação e pelo que se extrai dos achados na pesquisa, podem ser denominados Planos Internos – PI, corroborando com Portaria nº 03 de 10 de dezembro em seu Art. 2º, conforme demonstrado no Quadro 25.

Quadro 25: Elementos codificados de formação de Plano Interno – PI.



Fonte: Elaborado pelo autor

Essa definição estratégica de centros de custos por codificação de PI, abrange os níveis programáticos institucionais, observado por Pacelli (2023), que os centros de custos devem contemplar os objetos de custos, qualificando e quantificando o que seja viável e desejável medir e avaliar, conforme definições de níveis estratégicos, onde permita que os centros de custos acumule a alocação dos gastos, quantificando

e localizando o gasto público em um nível inferior ou coincidente ao objeto do custo observado.

Conforme se verifica, a única posição da definição do PI que pode ser definida a livre critério do órgão são as 9ª e 10ª posições, o que nos remete dizer que essas posições podem ser utilizadas para definir a Unidade Gestora UG contemplada com o recurso público, logo conhecida como a unidade consumidora, essas unidades são identificadas hierarquicamente com 6 dígitos numéricos, portanto a instituição é composta atualmente por 24 UGR's, sendo que o órgão poderá identificar internamente de forma genérica cada uma dessas 24 unidades com 2 códigos numéricos, o que permite identificar dentre as unidades, qual a responsável pelo gasto em determinado período, rastreando além disso, a ação Orçamentária que contemplou, além de objeto do gasto, como por exemplo (Ensino, Pesquisa ou Extensão) dentre outras formas de rastreio do gasto apenas pela composição definida nos PI's.

Por sua vez, os centros de custos definidos por PI's, podem não refletir de forma eficiente os registros contábeis, pois limitaria a definição dos centros de custos ao orçamento, o que não é pacificado na literatura e nas normas. Conforme aponta Pacelli (2023), o custo do período será apurado pelo regime contábil da competência, independentemente da execução do orçamento.

Os recursos consumidos podem ser decorrentes do orçamento, a exemplo de execução da despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação, ou podem originar da execução não orçamentária, quando o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação, portanto, o que determina o custo em determinado período é o momento do consumo, ou seja do fato gerador.

Sendo assim buscou se ater as características elementares disponíveis na entidade para definir como a informação de custo poderia ser distribuída, tendo como base, o que se deseja mensurar. Nessa perspectiva, a criação de centros de custos vem como formação genérica criada dentro do sistema SIAFI, e pretende se originar dos objetos de custos, integradas com as ações orçamentárias, as unidades administrativas do órgão o perfil de gastos do órgão estudado.

Essas informações a partir de centros de custos predefinidos, podem qualificar as ações de gerenciamento e permitirá obter informações úteis ao planejamento anual das atividades executadas na instituição com maior eficácia, construindo indicadores de valor individual das unidades hierárquicas, aprimorando planos de ação, e

alocando melhor a aplicação dos recursos, priorizar as ações de acordo com a suas peculiaridades dentro dos sistemas informacionais da instituição.

Para destaque e melhor compreensão do que é proposto, os centros de custos são elaborados a partir do entendimento dos processos de formação dos PI's, porém com criação própria interna, para um acompanhamento personalizado, sem afetar os planos internos advindo do orçamento, como características de compreensão essa formatação visa codificar cada posição dos centros de custos junto a plataforma SIAFI para criação personalizada dos centros de custos que melhor atenda as informações desejadas pelo setor de planejamento.

Conforme operação do sistema SIAFI, a partir da criação dos Centros de Custos no sistema SIAFI que comporta 11 posições, cria-se uma categorização que qualificam os custos efetivos pela atividade desenvolvida e identificando sua origem a partir das ações, a seus respectivos destinos, com categorização em atividades finalísticas e atividades de suporte, além de objetos de custos, por fim identificando o perfil de gasto na unidade consumidora.

Nessa seara, para compor a codificação desses centros de custos, foi realizado a busca de elementos que são disponibilizados nos dados públicos da instituição analisada, e chegou-se à conclusão de que essa codificação deve iniciar pelo objeto de custos, sendo esses objetos está relacionado a entrega do produto ou serviço da instituição a sociedade, e serão categorizados em 3 (três) objetos de custos finalísticos, e 1 (um) objeto de custos de gestão e suporte.

Os custos classificados como finalísticos, são aqueles consumidos diretamente relacionada ao cumprimento da missão institucional, que atendam as necessidades da sociedade, na instituição são: Ensino, Pesquisa e Extensão, nesse rol pode-se destacar alguns elementos que compõe esses custos, como o tempo consumido no processo produtivo; mão de obra direta (custo monetário ou quantitativo de pessoal); área ocupada pelos departamentos; material consumido (custo monetário ou quantidade); unidades produzidas; ou qualquer outro quantitativo operacional.

Os custos classificados como de gestão e suporte são aqueles consumidos nas atividades que dão suporte a realização das atividades finalísticas, como por exemplo mão de obra de servidores administrativos, área ocupada pelos departamentos administrativos da organização; material consumido pelos departamentos administrativos (custo monetário ou quantidade). É representado abaixo no Quadro 26, a codificação da primeira posição dos Centros de Custos.

Quadro 26: Elementos de composição do objeto de custo.

Critérios de Objeto de Custo	
Atividade Finalística e de Suporte	
Código	Descrição
1	Ensino
2	Pesquisa
3	Extensão
4	Gestão e Suporte

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme se vê no quadro 25, os códigos 1,2 e 3 são relacionados a atividade finalística e o código 4 gestão e suporte.

No Rol das atividades enquadra-se a subcategoria desse objeto de custos, que são a Graduação e Pós-Graduação, conforme abordado no Quadro 27.

Quadro 27: Elementos de composição de subcategoria objeto de custo.

Subcategoria do Objeto de Custo	
Atividade Finalística e de Suporte	
Código	Descrição
G	Graduação
P	Pós-Graduação
A	Administrativo

Fonte: Elaborado pelo autor

Na Instituição é apresentado no Relatório de Gestão do ano de 2023 o perfil de gastos que compõe a instituição, portanto a partir dessa informação atribui-se a terceira e quarta posição da codificação dos Centros de Custos, qualificando o gasto ao objeto do custo, e pode ser demonstrado no Quadro 28 a seguir.

Quadro 28: Elementos de composição do perfil de gasto UNIR.

Perfil de Gasto da Instituição	
Pessoa e Custeio/Insumos	
Código	Descrição
PE	Pessoal
CI	Custeio e Insumos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme se vê no Quadro 28, os códigos PE são relacionados a Pessoal e Encargos Sociais e o código CI Custeio e Insumos.

No Rol do perfil de gasto de pessoal enquadra-se a subcategoria desse elemento e pode ser posicionada na quinta e sexta posição, que são representadas no Quadro 29.

Quadro 29: Elementos de composição de subcategoria de perfil de gasto pessoal.

Subcategoria de Perfil de Gastos	
Pessoal e Encargos	
Código	Descrição
01	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
02	Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas
03	Obrigações Patronais - Operações Intra-Orçamentárias
04	Pensões
05	Contratação por Tempo Determinado
06	Contribuições a Entidades Fechadas de Previdência
07	Despesas de Exercícios Anteriores
08	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
09	Sentenças Judiciais

Fonte: Elaborado pelo autor

No Rol do perfil de gasto de custeio e insumos enquadra-se a subcategoria desse elemento, qualificando os diversos elementos consumidos na instituição e pode ser posicionada na quinta e sexta posição, que são representadas no Quadro 30.

Quadro 30: Elementos de composição de subcategoria de perfil de gasto custeio.

Subcategoria de Perfil de Gastos	
Custeio e Insumos	
Código	Categoria
01	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa jurídica
02	Locação de Mão de Obra
03	Auxílio-Alimentação
04	Auxílio Financeiro a Estudantes
05	Obrigações Tributárias e Contribuições Intra-orçamentárias
06	Material de Consumo
07	Indenizações e Restituições
08	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
09	Passagens e Despesas com Locomoção
10	Diárias - Pessoal Civil
11	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
12	Outros Benefícios Assistência do Servidor e do Militar

13	Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física
14	Auxílio-Transporte
15	Contratação por Tempo Determinado
16	Despesas de Exercícios Anteriores
17	Obrigações Tributárias e Contributivas
18	Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - PJ
19	Contribuições
20	Indenização pela Execução Trabalhos de Campo
21	Sentenças Judiciais

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na sequência da definição dos centros de custos da instituição, pode ser aplicada a ação ou subação, aproveitando os próprios códigos atribuídos pelo Manual Técnico do Orçamento – MTO, como esses códigos são representados por quatro dígitos alfanuméricos, serão então posicionados da sétima a décima posição, e nas alocações de custeio extraorçamentários, ou quando não for possível identificar a ação, os quatro dígitos serão representados por 0000 conforme demonstrado no quadro 31.

Quadro 31: Elementos de composição de centro de custo por ações.

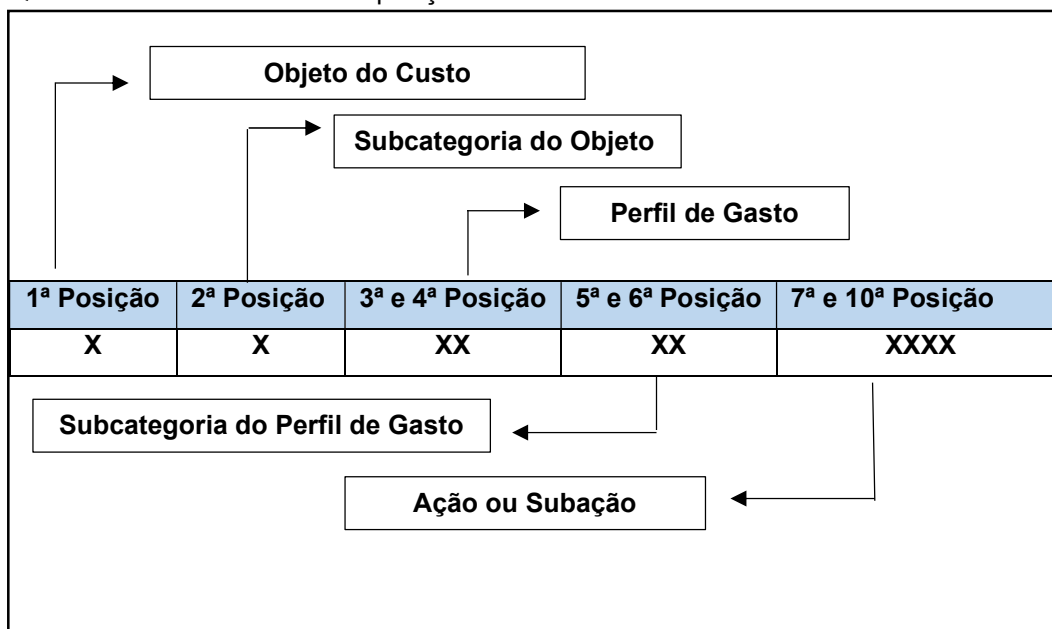
Ações de Despesas	
Critérios de ações do MTO	
Código	Categoria
00PW	Contribuições a Entidades Nacionais.
00S6	Benefício Especial e Complementações de Aposentadorias
0181	Aposentadorias e Pensões
09HB	Contribuição da União, de suas Autarquias e fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores
2004	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes
20GK	Fomento às Ações de Graduação, Pós-graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão
20RK	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior.
20TP	Ativos Civis da União
212B	Benefícios Obrigatórios aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes.
4002	Assistência ao Estudante de Ensino Superior
4572	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação.
8282	Reestruturação e Modernização das Instituições Federais de Ensino Superior.
0000	Não se aplica

Fonte: Elaborado pelo autor

Através disso essa esquematização tem por objetivo qualificar e aprimorar as atividades de gerenciamento já existentes contribuindo para a melhoria de desempenho e eficácia nas ações da instituição atribuindo os direcionadores e as bases de rateio para alocação de custos, possibilitando o rastreamento e a comparabilidade entre setoriais do órgão, auxiliando e dando suporte ao setor de planejamento da instituição, sendo que foram utilizando os elementos a disposição do Órgão Público, por fim observa-se que das 11 (onze) posições disponíveis para atribuir e categorizar os centros de custos, apenas 10 (dez) serão utilizados preliminarmente na instituição, e caso necessário pode se adotar mais uma qualificação no dígito restante.

Essa estratégia de centros de custos criando elementos para subsidiar a informação, atende a perspectiva do sistema SIAFI, que admite a criação desses centros de custos genéricos atribuindo a eles o consumo no momento do fato gerador, além de agregar a unidade gestora beneficiada UG bem como a unidade organizacional consumidora UORG. E conforme verifica-se no Quadro 32.

Quadro 32: Elementos de composição dos centros de custos.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Para exemplificar o Quadro 32, é demonstrado abaixo a formação de um centro de custo a partir do modelo proposto, essa simulação traz uma situação hipotética de inclusão de um centro de custo por atividade finalística de custo com pessoal, para retratar o custeio de pessoal ativo no ensino de graduação, disposto no Quadro 33.

Quadro 33: Detalhamento da codificação de um centro de custo.

1ª Posição	2ª Posição	3ª e 4ª Posição	5ª e 6ª Posição	7ª e 10ª Posição
Objeto do Custo	Subcategoria do Objeto	Perfil de Gasto	Subcategoria do Perfil	Ação ou Subação
Ensino	Graduação	Pessoal	Vencimento Pessoal Ativo	Ativos Cíveis da União
1	G	PE	01	20TP

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme se verifica no quadro anterior, a codificação para formação do Centro de Custos permite rastrear os elementos informacionais desses custos a partir dos critérios e classificações predefinidas, conforme foi demonstrado

No momento do registro contábil, em atendimento ao regime de competência, os centros de custos além de alocar os custeios em suas respectivas atividades, sendo Ensino, Pesquisa, Extensão e Gestão/Suporte, integram as unidades hierárquicas beneficiadas por esse custeio, além de um detalhamento mais aprofundado que é a (s) unidade (s) organizacional (s) que efetivamente consumiu o recurso, apresentando ainda o mês que se deu o consumo e o valor total do custo conforme demonstrado na simulação de um lançamento contábil de custeio de pessoal ativo na Tabela 1.

Tabela 1: Apropriação de centro de custo de lançamento contábil.

REGISTRO CONTÁBIL DE PAGAMENTO DE SERVIDOR ATIVO				
Centro de Custo	Mês Referência	Código SIORG	UG Beneficiada	Valor do Custo
1GPE0120TP	07/2024	279383	154055	R\$ 27.500,00
1GPE0120TP	07/2024	102045	154055	R\$ 23.200,00
1GPE0120TP	07/2024	119629	154055	R\$ 38.000,00
TOTAL				R\$ 88.700,00

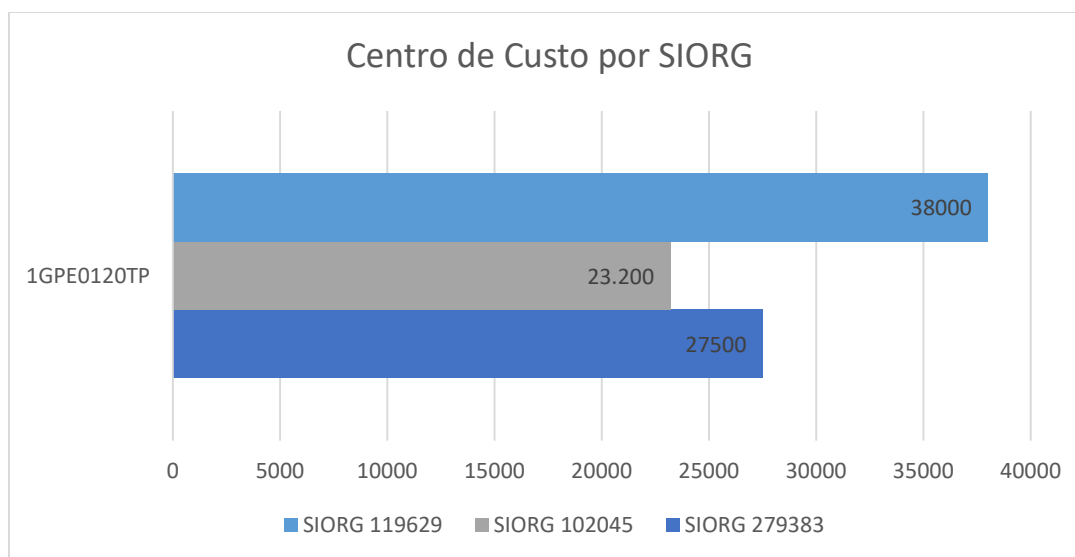
Fonte: elaboração do autor a partir do sistema SIAFI (2024).

Conforme se extrai da Tabela 1, em um lançamento de custeio de pessoal ativo na instituição, é possível alocar o centro de custo, representado pelo código “1GPE0120TP”, assim é possível identificar no lançamento que trata-se de pagamento de atividade finalística de ensino, pessoal ativo, e sua respectiva ação, identificando ainda o mês de referência, o código da unidade consumidora UORG, representado por “Código SIORG”, além da unidade gestora UG Beneficiada e por fim valor atribuído para cada centro de custo e sua unidade consumidora, isso em um único lançamento contábil.

A partir dessa operação e no decorrer do exercício for se realizando, será possível gerar o relatório através do sistema Tesouro Gerencial que faz parte dos

sistemas estruturantes do Governo Federal, as informações geradas a partir de uma busca por filtros, traz as informações detalhadas de acordo que a informação o interessado requerer, no lançamento simulado na Tabela 1 é possível extrair as informações e diagnosticar o percentual de participação das unidades organizacionais ali representadas, conforme Gráfico 8.

Gráfico 8: Apresentação de percentual de participação por centro de custos simulado.



Fonte: elaboração própria a partir do sistema SIAFI (2024).

Diante do exposto apresentado no Gráfico 8, é possível traçar o panorama do custeio na instituição, seja qual for o objeto da informação requerida, assim é possível traçar os índices mensais por centro de custos, ainda gerar o relatório anual dos custos na instituição, que podem auxiliar o setor de planejamento e embasar a tomada de decisão, além disso, traz o panorama da instituição para a elaboração das demonstrações contábeis anuais e suas notas explicativas, assim será função do sistema de custos a extração desses dados, elaboração dos índices necessários, além de tratar e organizar essas informações, fazendo parte de um conjunto de rotinas contábeis pertencente as atribuições do setor da contabilidade do órgão.

A proposta de implantação do sistema de custos e a definição dos centros de custos visa permitir que a organização desenvolva um planejamento estratégico mais sólido para sua melhorar a aplicação dos recursos a ela destinados. Isso envolve a definição de metas e prioridades, identificando as necessidades de cada unidade organizacional a fim de estabelecer critérios de comparabilidade entre elas, e o

estabelecimento de indicadores de desempenho para monitorar os custos na instituição, e assim atender a norma de custos do setor público.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa, portanto, teve por objetivo apresentar, como Produto Técnico Tecnológico (PTT), uma proposta de instrução normativa para a implantação e operacionalização do sistema de custos na estrutura administrativa organizacional da Pró-Reitoria de Planejamento da instituição em estudo. A inserção desse sistema de custos seguirá como complementação das atribuições da Coordenadoria de Contabilidade e Controladoria – CCCONT, setor que pertence a Diretoria de Orçamento, Finanças e Contabilidade - DIRCOF, e, portanto, é essa a unidade responsável pela execução do orçamento e controle patrimonial, focalizada no auxílio e suporte ao setor planejamento.

Para compor a proposta, foi utilizado como suporte para análises os elementos disponíveis na instituição, além de informações extraídas do relatório de gestão do ano de 2023 da instituição. Com esses dados foi possível fazer a triangulação das diversas informações coletadas, utilizando para isso algumas estratégias sendo, pesquisa por meio de questionário de consulta ao respondente; observações in loco e análise de documentos, além das normativas em vigor, garantindo assim a validade da pesquisa. Como a natureza da pesquisa é qualitativa, e a utilização das múltiplas coletas e análises de dados, fortaleceu a confiabilidade e a validade interna, adequando as interpretações dos dados, a realidade atual da instituição.

A Instrução Normativa tem como características definir padrões a serem seguidos pelas unidades consumidoras, gestora e executoras da instituição, para se chegar à informação que se deseja obter. Através disso é possível obter o rastreamento dos custos no âmbito da instituição, melhorando a gestão dos recursos, e definindo responsabilidades a cada unidade da instituição, além de gerar valor ao produto ou serviço que a instituição estudada entrega a sociedade, gerando informações sobre essa entrega.

Se efetivamente implementado, o sistema de custos dará suporte a tomada de decisão na instituição, permitindo a identificação detalhada de como cada unidade ou departamento consome em um exercício financeiro. Além disso criará padrões e rotinas de operação dos servidores que alimentam os sistemas operacionais que

geram as informações gerenciais, facilitando a organização e a evidenciação dos índices de desempenho.

Os resultados esperados com essa implantação ajudarão a garantir que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e equitativa, evitando desperdícios e garantindo que as necessidades da instituição para o cumprimento de seu papel social sejam atendidas adequadamente, estabelecendo assim um rol de critérios previamente estabelecidos, gerando relatórios mais confiáveis com informações simplificadas e claras para o entendimento e compreensão dos usuários dessa informação. O que de fato responderá à pergunta da pesquisa proposta na introdução.

Por fim, além da definição de toda a estrutura do sistema de custos para o suporte ao planejamento, os resultados permitem idealizar um método de mensuração dos custos na instituição. Se aplicado as definições de centros de custos indicados no estudo, e a definição de objetos dos custos como Ensino, Pesquisa, Extensão e Gestão/Suporte, o método de custeio ABC é o mais adequado, pois retrata a alocação baseado em atividades finalísticas e atividades de gestão e suporte, assim compreendidas: Atividades finalísticas: Ensino, Pesquisa, Extensão; e atividades de suporte: Administrativas/Gestão/Suporte.

Do ponto de vista das limitações, algumas merecem destaque como o baixo número de estudos em periódicos no que tange a definição de centro de custos do setor público, ainda que tenha obtido muitos artigos sobre a temática custos no setor público, poucos abordaram especificamente a os centros de custos.

Outra limitação faz referência a natureza qualitativa, e foi restrito a uma única instituição pública, no caso, a Universidade Federal de Rondônia, e a um grupo específico de sujeitos, especificamente a autoridade máxima da IFES e seu setor de planejamento de modo que não se pretendeu generalizar a análise das contribuições, apenas confirmar e dar suporte aos achados encontrados nos regulamentos e normas internas da instituição. Contudo, utilizou-se da estratégia da triangulação permitindo o confronto das diversas fontes de dados coletados.

Sugere-se para pesquisas futuras a análise das contribuições do sistema de custos para o atendimento da transparência pública, bem como a classificação dos Centros de custos nos diversos exercícios financeiros, utilizando o modelo abordado neste estudo. Com isso será possível fazer um comparativo da aplicação dos recursos nas diversas unidades organizacionais.

REFERÊNCIAS

ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. A transposição da gestão de custos do setor privado para o público e o uso da informação de custos como ferramenta gerencial da transparência e combate à corrupção no setor saúde pública. **Revista da CGU**, v. 10, n. 17, p. 25-25, 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/34495>

ALMEIDA, Ítalo D'Artagnan. **Metodologia do trabalho científico**. Ítalo D'Artagnan Almeida. – Recife: Ed. UFPE, 2021.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**, v. 73, n. b, p. 127-152, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>

BEMFICA, Melina França Cabral et al. Convergência às Normas Internacionais e o Ensino da Contabilidade: Uma Análise sob a Ótica dos Coordenadores dos Cursos de Ciências Contábeis de Pernambuco. **RAGC**, v. 4, n. 12, 2016. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/699>

BERLT, C. R. et al. Gastos Públicos: Análise da Aplicação da Lei de responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal no COREDE Alto Jacuí. **Rev. Adm. UFSM.**, Santa Maria, v.10, número 1, p. 85-100, JAN.- MAR. 2017. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2734/273450498006.pdf>

BIROCHI, R. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC. Brasília: CAPES: UAB, 2015.

Boletim Foco em Custos - BFC - Anual – 2022 — **Tesouro Transparente**. Recuperado em 19 mai. 2023 de: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-foco-em-custos-bfc/2021/21#:~:text=O%20Boletim%20Foco%20em%20Custos%20faz%20parte%20do,forma%20alinhada%20%C3%A0s%20melhores%20pr%C3%A1ticas%20de%20governan%C3%A7a%20p%C3%BAblica>

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRANDÃO, Isac de Freitas. Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 24, n. 84, 2022. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3785>

BRASIL. NBC T 16 - **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Recuperado em 1 mai. 2023. de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP16&arquivo=N BCTSP16.doc&_gl=1*1h4k62*_ga*MTk1MDI4OTA1OC4xNjUyMjk5Mjc1*_ga_38VHCFH9HD*MTczMDQyMTI4My44LjAuMTczMDQyMTI4My4wLjAuMA..

BRASIL. NBC TSP 34 - **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Custos no Setor Público. Recuperado em 1 ago. 2023. de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2021/NBCTSP34&arquivo=N BCTSP34.doc&_gl=1*r91iko*_ga*MTk1MDI4OTA1OC4xNjUyMjk5Mjc1*_ga_38VHCFH9HD*MTczMDQyMTI4My44LjEuMTczMDQyMTMyMC4wLjAuMA..

BRASIL. Decreto n.º 99.328, de 19 de junho de 1990. **Institui o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE e dá outras providências.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 20 jun. 1990. Seção 1, pt. 4. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d99328.htm#:~:text=DECRETO%20No%2099.328%2C%20DE%2019%20DE%20JUNHO%20DE%201990.&text=Institui%20o%20Sistema%20Integrado%20de,que%20lhe%20confere%20o%20art

BRASIL. **Sistema de Custos no Governo Federal (2012):** O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN. Disponível em: https://cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013_cartilha_sistema_de_custos_do_governo_federal.pdf

BRASIL. **Proposta Orçamentária.** Fundação Universidade Federal de Rondônia, (2022). Disponível em: <https://transparencia.unir.br/uploads/61631805/Proposta%20Or%C3%A7ament%C3%A1ria%202022.pdf>

BRASIL. Decreto n.º 1.094, de 23 de março de 1994. **Dispõe sobre o sistema de serviços gerais - SISG** dos órgãos civis da administração federal direta, das autarquias federais e fundações públicas, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 23 mar. 1994. Seção 1, p. 4270.

BRASIL. Decreto n.º 3.590 de 06 de setembro de 2000. **Dispõe sobre o sistema de administração financeira federal - SIAFI** e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 06 set. 2000. Seção 1, p. 113.

BRASIL. Decreto nº 7.579 de 11 de outubro de 2011. **Dispõe sobre o sistema de administração dos recursos de tecnologia da informação - SISP**, do poder executivo federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 11 out. 2011. Seção 1, p. 16.

BRASIL. Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal**, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 06 fev. 2001. Seção 1, p. 02.

BRUCHÊZ, A.; CICONET, B.; POSSAMAI, L.; REMUSSI, R.; TONDOLO, V. A. G. Análise da utilização do estudo de caso qualitativo e triangulação na Brazilian Business Review. **Revista Espacios**, v. 37, n. 5. p. 24, 2016. Disponível em: <https://www.revistaespacios.com/a16v37n05/16370524.html>

CAVALCANTE, Pedro. **Gestão Pública Contemporânea: do Movimento Gerencialista ao Pós-NPM.** Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990- ISSN 1415-4765. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8027/1/td_2319.pdf

CARDOSO, Giuliano Passos; RODRIGUES, Evaldo César Cavalcante. Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. **BBR. Brazilian Business Review**, v. 21, p. e20211158, 2024. Disponível em: <https://www.even3.com.br/anais/cogecont2020/268538-contabilidade-publica-gerencial--uma-analise-da-informacao-de-custos-a-luz-da-percepcao-dos-gestores-publicos/>

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J. David. **Projeto de pesquisa:- Métodos qualitativo, quantitativo e misto.** Penso Editora, 2021.

CRUZ, Diogenes Marco de Brito, et al. **Aplicação Do Planejamento Estratégico A Partir Da Análise SWOT: Um Estudo Numa Empresa de Tecnologia Da Informação**. Anais do IX Simpósio de Engenharia de Produção de Sergipe (2017). Disponível em: <https://ri.ufs.br/handle/riufs/7595>

DE FREITAS CARNEIRO, Alexandre et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2012v9n18p3>

DE SOUZA, Enio Alves; RODRIGUES, Evaldo Cesar Cavalcante. Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, n. 21, p. 1, 2022. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3224>

Dias, Thiago Ferreira. **Estratégia nas organizações públicas** / Thiago Ferreira Dias. – Brasília: PNAP; Recife: UPE / NEAD, 2021. Disponível em: <https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/719558/2/Estrat%C3%A9gia%20nas%20Organiza%C3%A7%C3%B5es%20P%C3%ABlicas.pdf>

DIAS FILHO, J. M. **Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal: Propostas para Otimizar a Curva da Receita Utilizando Conceitos da Semiótica e Regressão Logística**, 2003. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001355782>

DO NASCIMENTO, Jose Orcelio et al. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal: Uma Análise da Implantação na Advocacia Geral da União. **Revista da AGU**, 2019. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/1868>

FARIAS FILHO, José Rodrigues de, et.al. **Método de pesquisa misto para identificação do problema de pesquisa**. Conhecimento & Diversidade, Niterói, v. 10, n. 22, p. 88–102, set./dez. 2018. Disponível em https://revistas.unilasalle.edu.br/index.php/conhecimento_diversidade/article/view/5155

Fundação Universidade Federal de Rondônia. **Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI: (2019-2024)**. Fundação Universidade Federal de Rondônia – Porto Velho, RO, 2019. 374p.: il. Formato: pdf. Recuperado em 19 mai. 2023: Disponível em: <https://transparencia.unir.br/pagina/exibir/13936>

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

GIL, Antônio Carlos, 1946 -. **Como elaborar projetos de pesquisa** / Antônio Carlos Gil. - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 2. reimpr. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GONÇALVES, Rosana C. de M. Grillo. **Controles Gerenciais E Controles Estratégicos Aplicados À Indústria Couro-Calçadista De Franca**. VI Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, SP, Brasil, 29 de junho a 2 de julho de 1999.

Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3210>

GUMIER, Eliane Lucareli; RIBEIRO, Lívia Maria de Pádua; RAAD, Lucélia Viviane Vaz. Uma análise dos fatores que influenciam a implantação e utilização do sistema de informação de custos no setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais de Minas Gerais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, [S. l.], v. 27, n. 3, p. 100–118, 2023. DOI: 10.12979.rcmccuerj.2022.59489. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rcmccuerj/article/view/59489>. Acesso em: 31 out. 2024.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade; tradução de Sanvicente. **São Paulo**: Atlas, 1999

KAPLAN, Robert S e NORTON, David P. **Mapas Estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro, Elsevier: 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton na prática**. Rio de Janeiro: Gulf Professional Publishing, 2004.

KROENKE, A.; SÖTHE, A.; SCARPIN, J. E. Estrutura de Custos das Empresas do Setor de Vestuário Listadas na Bovespa: Utilização da Análise de Regressão Linear. ABCustos Associação Brasileira de Custos, v. 6, n. 1, jan./abr. 2011. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/905>

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica** / Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. - 5. ed. - São Paulo: Atlas 2008

LEONE, George S. G. (2000). Curso de contabilidade de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas.,

LIRA, Bruno Carneiro. **O passo a passo do trabalho científico** / Bruno Carneiro Lira. — Petrópolis, RJ: Vozes, 2014

MACHADO, N., & Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, 44, n.4, pags. 791-820. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6949>

MACHADO, D. G., & de Souza, M. A. 2006. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, 2(1), 42-60. Disponível em: <https://ojsrevista.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/109>

MACERON FILHO, Oswaldo. **A Análise SWOT E Sua Relevância Para O Planejamento Estratégico**. Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional. 2014. Disponível em: https://unitau.br/files/arquivos/category_154/MCH0396_1427385441.pdf

MADSEN, D. O.; AZIZI, B.; RUSHITI, A.; STENHEIM, T. The diffusion and implementation of the balanced scorecard in the Norwegian municipality sector: a descriptive analysis. Social Sciences, [S. l.], v. 8, n. 152, 2019. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2076-0760/8/5/152>

MAIA, Kadma, et. all. **Nova Gestão Pública e Motivação no Serviço Público: A Carreira de EPPGG como Alternativa para as Disfunções Burocráticas**. Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios, Recife, v. III, n. 6, dez. 2012. Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/1727>

Manual de Oslo: **Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação**. 3 ed. Paris: OCDE, 1997.

MARCONDES, N. A. V.; BRISOLA, E. M. A. ANÁLISE POR TRIANGULAÇÃO DE MÉTODOS: UM REFERENCIAL PARA PESQUISAS QUALITATIVAS. *Revista Univap*, [S. l.], v. 20, n. 35, p. 201–208, 2014. DOI: 10.18066/revunivap.v20i35.228. Disponível em: <https://revista.univap.br/index.php/revistaunivap/article/view/228> Acesso em: 2 fev. 2024.

MARION, J. C., & Ribeiro, O. M. **Introdução à contabilidade gerencial**. Saraiva Educação SA. 2017.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. In *Contabilidade de custos 2010*. (pp. 370-370).

MATTOS, Sandra. **Como elaborar objetivos de pesquisa**. 2018. *E-book*. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/615154387/COMO-ELABORAR-OBJETIVOS-DE-PESQUISA-Sandra-Mattos-PDF-Free-Download>

MAXIMIANO, Antônio Cesar Amaru. **Administração**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. ISBN 9788530970826

MEGLIORINI, Evandir **Custos, análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson. (2012).

MESSIAS, D.; FERREIRA, J. C.; SOUTES, D. O. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 69, n. 3, p. 585-604, 2018. DOI: 10.21874/rsp.v69i3.2961. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2961>. Acesso em: 31 out. 2024.

MINAYO, M. C. S. Introdução. In: MINAYO, M. C. S.; ASSIS, S. G.; SOUZA, E. R. (Org.). **Avaliação por triangulação de métodos**: Abordagem de Programas Sociais. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2010. pp. 19-51

MIRANDA, M. B., de Mattos, C. A. C., de Almeida, R. H. C., & da Luz Oliveira, E. (2016). ANÁLISE DE RESISTÊNCIA À SISTEMA DE INFORMAÇÃO: UMA INVESTIGAÇÃO NO QUADRO FUNCIONAL FEMININO DA UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DA AMAZÔNIA. In *Colloquium Exactarum*. ISSN: 2178-8332 (Vol. 8, No. 2, pp. 114-133). Disponível em: <https://repositorio.ufra.edu.br/jspui/handle/123456789/975>

MONTEIRO, B. R. P., Pereira, M. C. E., dos Santos, W. V., & de Holanda, V. B. 2010. O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil. In: *V Congresso Internacional de Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público* (Vol. 1, pp. 01-14). Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/custos/treinamentos-e-eventos-de-custos-eventos-realizados/v-congresso-internacional-de-informacao-de-custos-e-qualidade-do-gasto-no-setor-publico>

NAGANO, M. S., Stefanovitz, J. P., & Vick, T. E. 2014. O contexto organizacional como aporte à inovação: um viés comparativo de casos em empresas brasileiras. **Gestão & Produção**, 21, 477-490. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/gp/a/HcXp6Rkz3ctdgjRVJqSxShh/abstract/?lang=pt>

NEWMAN, Janet; CLARKE, John. Gerencialismo. **Educação e Realidade**, v. 37, n. 02, p. 353-381, 2012. Disponível em:
<https://seer.ufrgs.br/educacaoerealidade/article/view/29472>

NIVEN, P. R. Adapting the balanced scorecard to fit the public and nonprofit sectors Disponível em: <<http://www.balancedscorecard.biz/articles.html>>. Acesso em: 18 dez 2003.» <http://www.balancedscorecard.biz/articles.html>

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas** / Djalma de Pinho Rebouças de Oliveira. - 23. ed. - São Paulo : Atlas, 2007.

PACELLI, Giovanni. Contabilidade Pública – 3D/Giovanni Pacelli – 5.ed., rev., e atual. – São Paulo: Editora JusPodivm, 2023. ISBN: 978-85-442-4254-4.

PACHECO, Isis Bruna Gomes; PEREIRA, Russlana Rocha; PEDRO FILHO, Flávio de S. **Ferramenta 5W2H aplicada na gestão de projeto público para desfazimento de bens inservíveis**. IN: Gestão pública, inovação e tecnologia aplicada / Capítulo 13, pág. 281 - 309. Chisinau: Editora Generis Publishing, 2022.

PAZ, C., ALMEIDA, I., SILVA, E. Análise da Gestão do Programa Municipal de Apoio a Agricultura Familiar do Município de Urupá. **Revista Eletrônica Saber Contábil-RSC**, América do Norte, 2, mai. 2012. Disponível em:
<http://www.revista.ulbrajp.edu.br/ojs/index.php/contabeis/article/view/1612/311>.

PEREIRA, T. R. L. (2015). **Relevância das informações geradas pelo Siscustos para a nova administração pública**, na percepção dos analistas e auditores das ICFEx. Disponível em:
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n28p169>

REID, R. A. Applying the TOC five-step focusing process in the service sector A banking subsystem. **Managing Service Quality**. Vol. 17 No. 2, 2007, pp. 209-234

REZENDE, D. A., & Abreu, A. F. D. 2000. **Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais**. São Paulo: Atlas, 3, 30.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie et al. **Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas**. Revista Brasileira de História & Ciências Sociais Ano I - Número I - Julho de 2009.

SANDERS, J.R., & Worthen, B.R. (2004). Avaliação do programa: abordagens alternativas e diretrizes práticas. NJ: **Pearson Educação**. ISBN: 857312413.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de custos**. 2018. Disponível em:
<https://repositorio.ufba.br/handle/ri/28063>

SCHIAVINI, J. M.; GARRIDO, I. Análise de Conteúdo, Discurso ou Conversa? Similaridades e Diferenças entre os Métodos de Análise Qualitativa. **Revista ADM.MADE**, v. 22, n. 2, p. 112, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.21714/2237-51392018v22n2p001012> Disponível em
<http://revistaadmmade.estacio.br/index.php/admmade/article/viewFile/5225/47965142>

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 1ª Edição: editora Cortez. São Paulo: 2013.

SILVA, D. H. L da., (2018). Custos Ocultos Estruturais: um estudo no âmbito do setor agroindustrial da cachaça do estado da Paraíba. (Dissertação). Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa-PB. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/12978?locale=pt_BR

SILVA, J. F., & Leite, M. S. A. (2021). Uso do método ABC para o levantamento e análise dos custos de desenvolvimento de softwares em uma empresa de tecnologia. *Management Control Review*. 6(1), p. 67-83. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4783>

SILVA Teixeira, I., Figueiredo da Silva Teixeira, R. C., & de Albuquerque Vasconcellos, A. M. 2022. **A Gestão Estratégica dos Gastos mediante a utilização do Método de Custos Conjuntos para Faculdades. Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, 11(2). Disponível em: <https://revistas.unama.br/aos/article/view/2840>

SINISGALLI, E. S. L. **Comparação entre a Contabilidade de Custos e a Contabilidade de Ganhos da Teoria das Restrições e o impacto nas decisões da empresa**. Dissertação de Mestrado. ITA/SP, 2004. Disponível em: https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/ITA_03aaa680726bbb1e7dfc679e7a7eb7f2

TIGRE, Paulo Bastos. **Gestão da inovação: a economia da tecnologia do Brasil**. Paulo Bastos Tigre. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

VANZELLA, Elídio. Inovação tecnológica: um estudo das empresas do estado da Paraíba. **Revista Dissertar**, v. 1, n. 24 e 25, p. 29-33, 2016. Disponível em: <https://revistadissertar.adesa.com.br/index.php/revistadissertar/article/view/33>

VENDRUSCOLO, Bruno et al. **A Influência De Ferramentas De Gestão Estratégica E De Stakeholders No Desempenho De Organizações Do Ramo Particular De Saúde Do Distrito Federal**. *Revista Ibero-Americana de Estratégia - RIAE*, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 30-61, jan./abr. 2012. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/3312/331227341003.pdf>

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. **A reforma na Contabilidade Pública brasileira e o processo de Convergência: implicações e perspectivas**. *Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 6, n. 2, p. 01-20, abr./jun. 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: **Bookman**, 2013. ISBN: 85-7307-852-9.

ZANELLA, L. C. H. Metodologia de estudo e de pesquisa em administração. Brasília: **CAPES**, UAB, 2009. Disponível em: [LIVRO-Metodologia-de-Estudo-e-Pesquisa-em-Administração.pdf](https://www.capes.gov.br/livro-metodologia-de-estudo-e-pesquisa-em-administracao.pdf)

WILSON, R. H. Understanding local governance: an international perspective. **Revista Administração de Empresas**. São Paulo, v.40, n.2, p. 51-63, 2000. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/PgK6Y5gmKJWLjH5YtyrZKZL/?format=pdf&lang=en>

APÊNDICE I

Produto Técnico Tecnológico





PRODUTO TÉCNICO TECNOLÓGICO

Como contribuição acadêmica da pesquisa intitulada "Estudo dos custos com foco no planejamento estratégico em uma instituição federal de ensino superior na Amazônia" é proposto este Produto Técnico Tecnológico. A sua definição segue por três etapas para a efetiva implantação e operação das atividades dos sistemas de custos. Primeiro faz uma relação direta com os níveis de planejamento expostos na pesquisa, sendo os níveis organizacionais operacional, tático e estratégico, assim para compor esse processo, pode-se descrever o nível de Planejamento estratégico como a fase de elaboração e aprovação da instrução normativa.

Em segundo momento a aplicação do nível de planejamento tático, se faz necessário para definir quais informações se buscam a partir da implantação do sistema de custos, definindo a partir disso, os objetos de custos, os centros de custos bem como a padronização desses elementos na instituição, ainda nesse nível de planejamento, é incluída a fase de treinamento de equipes e unidades organizacionais, para aplicar os procedimentos previstos na instrução normativa, a fim de garantir fidelidade das informações a partir do momento do fato que a gerou.

Por fim no nível de planejamento operacional, é estabelecido o momento da execução e alimentação das informações de custeios da instituição, os servidores que executam o orçamento, além das unidades responsáveis pela execução e fiscalização contratual, dentre outros responsáveis por aplicar os recursos, realizam os registros dos contábeis relacionados ao consumo dos recursos para alcançar as entregas a sociedade.

O resultado permite aos usuários a exploração e interpretação dos padrões, tendências e informações relevantes relacionadas aos controles e a mensuração dos custos, contribuindo, por exemplo, para tomada de decisão mais informatizada e eficaz no âmbito acadêmico e administrativo da Universidade. E o Produto Técnico e Tecnológico – PTT proposto nessa pesquisa é apresentada a seguir.



**CUSTOS COM FOCO NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO NA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA
(UMA METODOLOGIA COM ÊNFASE NA COMPARABILIDADE SETORIAL)**

Relatório técnico apresentado pelo(a) mestrando(a) Éliton da Silva Souza ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede, sob orientação do(a) docente Dr. Flávio de São Pedro Filho, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Resumo	05
Contextualização	06
Aplicação Estudo de Caso	07
Ferramenta de Suporte	08
Elementos da Matriz 5W2H	09
Instrução Normativa	10
Fluxograma da Rotina de Atividades	11
Criação Centro de Custo	14
Codificação Centro de Custo	15
Esquematização da Tabela de Custos	19
Considerações Finais da Proposta	22
Responsáveis pela proposta de implantação do Sistema de Custos	23
Referências	24

RESUMO

O normativo que rege os sistemas de custos do setor público está embasado no modelo de planejamento estratégico com dados gerenciais, normalmente baseia-se em informações mensuradas pelos sistemas que compõem a administração pública e por isso requer consultas em ambientes de governança, além de análises de em estudo de caso, para dar suporte aos dados demonstrados nessa temática. Sendo assim a tarefa trará como objetivo estudar as práticas adotadas para a mensuração de custos em instituição pública federal de ensino superior IFES, buscando levantar dados gerenciais de uma instituição de ensino superior IFES, adotando para tanto o método de análise de conteúdo, consolidando com pesquisa bibliográfica e procedimentos de uma pesquisa de campo na instituição investigada com um formulário de consulta ao respondente. Os achados deverão constituir elementos característicos no processo de planejamento da instituição de ensino superior, bem como entender a ferramenta utilizada na sua elaboração, críticas, avaliações, justificativas e controle, em suporte à decisão gerencial dos recursos públicos desta instituição; apresenta-se por meio de figuras explicativas e quadros especificativos o ideal para adequação de apuração dos custos com a verificação dos resultados e entregas dos bens e serviços à população pagadora de impostos nessa IFES. Pretende-se assim demonstrar que as normativas relacionadas a sistema de custos na administração pública tratam de forma categórica que o tratamento de dados que os sistemas gerenciais deverão oferecer e a melhor metodologia de mensuração desses custos para auxiliar planejamento das IFES, integrando-os em uma só plataforma de informação, para serem analisadas e mensuradas, atendendo com eficácia a elaboração do planejamento estratégico bem como as normas de custos aplicadas ao setor público.



Palavras-chave: administração pública; custos no setor público; planejamento gerencial; sistemas gerenciais; transparência pública.



CONTEXTUALIZAÇÃO

As discussões sobre o avanço do sistema contábil no Brasil tiveram o intuito de adequar e convergir às normas internacionais, para que isso se materializasse, foi instituído no Brasil as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), além do Manual de Contabilidade Aplicadas ao setor Público (MCASP), cujos principais objetivos foram mensurar e evidenciar o patrimônio público, consagrando às práticas internacionais da contabilidade, além de instrumentalizar o controle social e a prestação das contas de forma transparente

Nesse contexto a NBC TSP 34 (2021), aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), determina que o sistema de custos deverá organizar-se sistematicamente de modo a contribuir com a criação de modelos de gerenciamento fundamentados em diretrizes da gestão superior de cada órgão público, dentro de suas especificidades, norteando assim aspectos conceituais e operacionais para construir o crescimento e o desenvolvimento desse gerenciamento desde sua implantação, estabelecendo que cada órgão elabore centro de custos para que cada um desses tenha a premissa de definir, identificar e acumular o custo dos objetos as entregas realizadas em uma unidade organizacional, e que primordialmente faça sentido para os usuários das informações de custos, e sempre que possível deve distribuir e quantificar esses custos as unidades que consomem os recursos para a produção das entregas a sociedade.



“

Pacelli (2023) descreve que o objeto de custo qualifica e quantifica o que é viável e desejável medir e avaliar, conforme definição dos níveis estratégicos da instituição, enquanto os centro de custo é o acumulador onde o gasto é alocado, quantificando e localizando o gastos em um nível inferior ou coincidente ao objeto de custo estabelecido pela entidade, os centro de custos ainda permite a rastreabilidade desses gastos no processo de desenvolvimento das atividades para entrega a sociedade, assim as informações sobre custos e entregas (bens e serviços) relativos a cada centro devem ser usadas para medir seu desempenho em relação a suas metas.

”

APLICAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Durante a elaboração deste estudo, observou-se que o governo federal já dispõe de diversos sistemas de informações gerenciais, que são compartilhados com os órgãos setoriais, como as universidades federais, em especial os seguintes sistemas: SIOP, SIAFI, SIPEC, SIGS, SIADS, SIASG, SPIUnet e SISP, os quais têm contribuído para a demonstração dos resultados de uma universidade federal. Contudo, ainda não estão interligados. Sendo assim à medida que esses sistemas se comuniquem dentro de um sistema central, permitirão produzir informações de custeio confiáveis e tempestivas, com o objetivo de orientar e auxiliar o setor de planejamento da instituição.

A dimensão institucional está diretamente relacionada aos centros de custos ou centro de responsabilidade, com isso a gestão superior da entidade é responsável por definir e estruturar seus centros de custos, estabelecendo conexão com a institucionalidade e a estrutura hierárquica organizacional, do qual será responsável por descentralizar as atividades ao mesmo tempo de gere os bens ou serviços disponíveis, dessa maneira esses recursos podem ser distinguíveis de outros centros de custos e seus responsáveis devem prestar contas das ações públicas.

Com isso a metodologia de estudo de caso, teve como estrutura a formulação do problema, seleção da unidade do caso, elaboração do protocolo e a coleta dos dados in loco, definindo as unidades da instituição pesquisada, elaboração do protocolo de coleta de dados, assim como análise e interpretação dos dados coletados para elaborar o relatório técnico, utilizando como suporte para elaboração de relatório final a ferramenta de gestão 5W2H.



“

NA Norma NBC TSP 34 (2021) determina que todo objeto de custo que não represente uma entrega que faça referência a satisfação de uma necessidade social é considerado objeto de custo intermediário, sendo que no setor público podem ser definidos alguns objetos de custos que a alta administração da entidade juntamente com a equipe do sistema de custos podem elaborar como propósito da informação dos custos

”

FERRAMENTA DE SUPORTE

Matriz 5H2H se estrutura como uma espécie de checklist, onde focaliza a ação desenvolvida pelos seus responsáveis, identificando o modo de interferência dos problemas, os riscos que podem ser gerados, propiciando a estruturação e organização das ações a serem implementadas para a solução dos problemas, de modo a englobar todos os atores envolvidos no desempenho das ações. Os 5W estão relacionados às perguntas na língua inglesa what (o que), who (quem), where (onde), when (quando) e why (porque), e os 2W referentes às perguntas how (como) e how much (quanto custa), com o intuito de estabelecer a ação para a ser executada conforme figura abaixo



Gil (2017), propõe que a formulação das questões de pesquisa definindo as unidades da instituição pesquisada, elaboração do protocolo de coleta de dados, assim como análise e interpretação dos dados coletados para elaboração do relatório técnico.

ELEMENTOS DA MATRIZ 5W2H

CÓDIGO	PERGUNTAS	ELEMENTOS
01	WHAT? (O QUE?)	MENSURAÇÃO DOS CUSTOS
02	WHO? (QUEM?)	ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR INSTITUCIONAL E SETOR DE PLANEJAMENTO
03	WHEN? (QUANDO?)	NO EXERCÍCIO FINANCEIRO DA INSTITUIÇÃO
04	WHERE? (ONDE?)	NA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR NA AMAZÔNIA
05	WHY? (PORQUE?)	PARA DAR SUPORTE A TOMADA DE DECISÃO DA INSTITUIÇÃO
06	HOW? (COMO?)	DEFININDO CENTROS DE CUSTOS BASEADO NAS ATIVIDADES FINALÍSTICAS E DE SUPORTE
07	HOW MUCH? (QUANTO CUSTA?)	AGUARDANDO A IMPLANTAÇÃO

Etapas para Implantação do sistema de Custos na Instituição pesquisada

Passo 1: Formalização de Normativa Interna a partir do setor de Planejamento da Instituição;

Passo 2: Definição dos Responsáveis para Elaboração dos Centro de Custos; e

Passo 3: Treinamento das Equipes e operacionalização dos sistemas que geram as informações de Custos

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº XX/ PROPLAN/UNIR/ XXXX

Estabelece procedimentos para implantação e operacionalização do Sistema de Custos na Universidade Federal de Rondônia UNIR

A Pró-Reitora de Planejamento da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), usando de suas atribuições regimentais, bem como as disposições da Instrução Normativa nº 03/2013-PROPLAN e,

Considerando o que dispõem o art. 16 da Lei 8.216/91 e art. 4º do Decreto 5.992/2006;

Considerando a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 34, que aprova na administração pública o sistema de custos, e a sua efetiva implantação, nos mais diversos setores organizacionais do setor público, (CFC, 2021).

Considerando a necessidade de estabelecer critérios e procedimentos para Implantação e operacionalização do Sistema de Custos na Fundação Universidade Federal de Rondônia,
RESOLVE:

Art. 1º Expedir a presente Instrução Normativa com a finalidade de estabelecer procedimentos para a implantação e operacionalização, do Sistema de Custos na Fundação Universidade Federal de Rondônia.

Art. 2º A Pró-Reitoria de Planejamento, como Unidade interna responsável pela sistematização das Normas no âmbito da Universidade Federal de Rondônia /UNIR, deve gerenciar a atualização, criação e formalização em conformidade com a Legislação vigente e solicitações das unidades envolvidas.

Art. 3º O sistema de custos deve ser organizado de forma a propiciar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos fundamentados nas diretrizes da alta administração de cada entidade, que norteiem os aspectos conceituais e sistêmicos para o seu desenvolvimento e implantação. Diante desses fundamentos, o processo de geração da informação de custos deve ter foco nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

Art. 4º O Sistema de Custos ficará subordinado a Diretoria de Contabilidade Orçamento e Finanças DIRCOF, na estrutura da Coordenadoria de Contabilidade e Controladoria CCCONT.

Art. 5º A DIRCOF está diretamente subordinada à Pró-Reitoria de Planejamento é responsável pela execução dos recursos orçamentários e financeiros, oriundos do tesouro nacional, convênios e arrecadação própria e tem por finalidade o registro e análise dos atos da gestão econômico-financeiros e contábeis;

§ 1º A DIRCOF possui a seguinte estrutura:

- I. Coordenadoria de Finanças - CFIN;
- II. Coordenadoria de Prestação de Contas - CPC;
- III. Coordenadoria de Contabilidade e Controladoria – CCCONT.

§ 2º São competências da DIRCOF:

- I. Coordenar as atividades do centro de custo referentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial;
- II. Prestar apoio técnico, contábil, orçamentário e financeiro as áreas de planejamento;
- III. Subsidiar o processo de prestação de contas;
- IV. Exercer as atividades de análise e execução orçamentária, financeira e contábil e de conformidade destinadas a atender à programação da UNIR;

V. Elaborar relatórios gerenciais;

VI. Elaborar o relatório das atividades desenvolvidas pelo setor;

VII. Exercer outras atividades que assegurem o desempenho eficaz da Diretoria ou que venham a ser delegadas pelo Pró-Reitor de Planejamento.

Art. 6º Para atingir os objetivos, devem ser dados tratamento conceitual adequado e abordagem tecnológica apropriada que propiciem atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas, organizacionais), permitindo análise de séries históricas, projeção de tendências e comparações.

Art. 7º O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho.

Art. 8º O sistema de custos sob responsabilidade da Coordenadoria de Contabilidade e Controladoria CCCONT, apresentará o relatório de custeio mensal, ou anual, acompanhadas de notas explicativas, baseando-se nas informações de execução orçamentária e não orçamentária, e essas informações dará suporte a Diretoria de Planejamento, Desenvolvimento e Informação DPDI.

Art. 9º A DPDI está diretamente subordinada à Pró-Reitoria de Planejamento, tem como finalidade, contribuir para o desenvolvimento institucional da UNIR assessorando na formulação, avaliação e acompanhamento das estratégias institucionais.

§ 1º A DPDI tem como objetivo assessorar a elaboração de planos, projetos, metas, normas e políticas institucionais da UNIR.

§ 2º A DPDI possui a seguinte estrutura:

- I. Coordenadoria de Gestão da Governança – CGGOV;
- II. Coordenadoria de Planejamento – CPLAN;
- III. Coordenadoria de Informação de Desempenho – CID.

§ 3º São competências da DPDI:

- I. Fomentar a cultura do planejamento institucional em articulação com as demais unidades;
- II. Promover o aperfeiçoamento contínuo de metodologias, processos e instrumentos de planejamento, monitoramento e avaliação, que promovam a eficácia, eficiência e a efetividade administrativa;
- III. Contribuir para a sistematização de indicadores de desempenho institucional da UNIR;
- IV. Coordenar, orientar e apoiar as unidades acadêmicas e administrativas na elaboração dos seus Planos de Ação;
- V. Coletar, sistematizar, consolidar e divulgar informações relacionadas ao planejamento a UNIR;
- VI. Elaborar boletins, anuários estatísticos e os relatórios de gestão;
- VII. Elaborar proposta orçamentária anual da UNIR;
- VIII. Elaborar manuais de procedimentos institucionais;
- IX. Reavaliar e sugerir alterações dos fluxos processuais;
- X. Assessorar às demais unidades administrativas em assuntos relacionados com organização e métodos, elaboração de organogramas, fluxogramas e manuais de procedimentos;
- XI. Coordenar a elaboração de relatórios de gestão;
- XII. Assessorar a política de gestão de riscos;
- XIII. Assessorar a elaboração de regimentos e normas organizacionais da UNIR;
- XIV. Elaborar indicadores de desempenho institucionais;

XV. Elaborar o relatório das atividades desenvolvidas pelo setor;

XVI. Executar outras atividades inerentes à área ou que venham a ser delegadas pelo Pró-Reitor de Planejamento.

Art. 10º Os custos devem ser atribuídos considerando os objetivos da informação e os objetos de custo definidos pela UNIR.

Art. 11º A definição dos objetos de custos deve considerar, principalmente, as necessidades e os propósitos dos usuários da informação. Os procedimentos devem, ainda, observar os objetivos pretendidos com a informação de custo e devem ser condicionados pelas características qualitativas e restrições da informação.

Art. 12º Os custos do período devem ser apurados pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária, portanto o que determina o custo do período é o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil.

Art. 13º Caberá a DPDI juntamente com a DIRCOF e CCCONT definir e estruturar os centros de custos que melhor atenda a informação contábil, o monitoramento desses custos, e a correta aplicação e alocação dos recursos públicos pelo Planejamento Institucional.

Art. 14º Os Centros de Custos devem considerar na definição dos objetos de custo, a sua classificação, a apropriação e alocação desses custos, levando em consideração a geração de cadeia de valor das atividades finalísticas e de suporte; além de custeio controlável e não controlável.

Art. 15º Os relatórios de custos, específicos ou não, devem, além de evidenciar as informações de custo geradas, ser acompanhados por notas explicativas sobre: o modelo de gerenciamento de custos, especialmente quanto aos objetos de custos, método de custeio e bases de mensuração adotados; a avaliação sobre os principais fatores relacionados ao desempenho atual; e as predições sobre o desempenho esperado da entidade.

Art. 16º Devem também ser objeto de nota explicativa:

- (a) utilização de base de dados não contábil e, quando couber, critérios de conciliação;
- (b) mudanças de critérios que compõem o modelo de gerenciamento de custos da entidade, bem como seus impactos na análise comparativa e avaliação de desempenho;
- (c) outras informações que possam impactar a compreensão e a utilização dos relatórios de custos por seus usuários; e
- (d) inclusão ou exclusão de Centros de Custos durante o exercício financeiro.

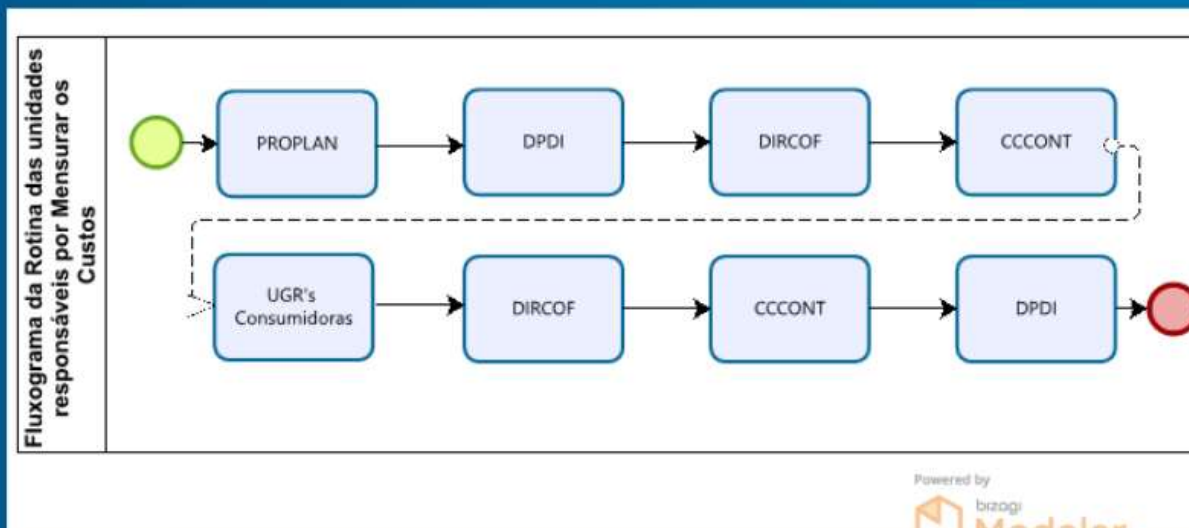
Art. 17º Caberá a DPDI juntamente com a DIRCOF e CCCONT capacitar e orientar as unidades organizacionais, gestores de contratos administrativos e demais unidades que alimentam as informações nos sistemas gerenciais, quanto a padronização e utilização da informação dos custos, dando conhecimento e detalhando cada centro de custos e sua função na unidade.

Art. 18º Caberá a PROPLAN incluir no Manual de Procedimentos Administrativos da UNIR a atualização dos procedimentos a serem seguidos a partir da implantação do Sistema de Custos, contendo orientações quanto aos padrões e fluxos que as unidades devem seguir.

Art. 19º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação.



FLUXOGRAMA DA ROTINA PROPOSTA NESTE PRODUTO TÉCNICO TECNOLÓGICO APÓS NORMATIVA INTERNA DA PROPLAN



Pró Reitoria de Planejamento - PROPLAN - Elaboração da Normativa Interna

Diretoria de Planejamento Desenvolvimento e Informação - DPDI - Cria os Centros de Custos.

Diretoria de Contabilidade Orçamento e Finanças - DIRCOF - Autoriza a Criação da tabela de Centro de Custo no sistema SIAFI

Coordenadoria de Contabilidade e Controladoria - CCCONT - Realiza a inserção dos Custos no Sistema SIAFI

As Unidades Gestoras Responsáveis - UGR's - Gere as informações de Custeio em âmbito organizacional e suas liquidações.

A Diretoria de Contabilidade Orçamento e Finanças - DIRCOF - Recebe as Informações de Custeios.

Coordenadoria de Contabilidade e Controladoria - CCCONT - Consolida através do sistema de custos as informações, faz o tratamento e gera o relatório de Notas Explicativas e encaminha a DPDI.

Diretoria de Planejamento Desenvolvimento e Informação - DPDI - Recebe as informações e analisa os índices que darão suporte a tomada de decisão.

Criação Centro de Custo

```

__ SIAFI2024-TABAPOIO-CUSTO-CONCUSTO (CONSULTA TABELA CENTRO DE CUSTO) __
                                USUARIO :

ORGAO      :
CENTRO DE CUSTO :
TERMO DO TITULO :

```

Identifica os gastos e receitas de cada orgao.
Composicao : 11 posicoes

NAO HA MAIS INFORMACOES.

```

PF1=AJUDA  PF3=SAI  PF6=PESQUISA
(0042) NAO EXISTE INFORMACAO PARA ESTE PEDIDO

```

Conforme se verifica na figura acima, a partir da criação dos Centros de Custos no sistema SIAFI que comporta 11 posições, cria-se uma categorização que qualifica os custos efetivos e identificando sua origem a partir das ações, e seus destinos, com as atividades finalísticas e de suporte e objetos de custos, identificando ainda o perfil de gasto na unidade consumidora.

Codificação Centro de Custo

Para compor a codificação desses centros de custos, foi realizado a busca de elementos que são disponibilizados nos dados públicos da UNIR, e chegou-se à conclusão de que essa codificação deve iniciar pelo objeto de custos, sendo esses objetos está relacionado a entrega do produto ou serviço da instituição a sociedade, e serão categorizados em 3 (três) objetos de custos finalísticos, e 1 (um) objeto de custos de gestão e suporte. Essa é codificação da primeira posição dos Centros de Custos.

Critérios de Objeto de Custo	
Atividade Finalística e de Suporte	
Código	Descrição
1	Ensino
2	Pesquisa
3	Extensão
4	Gestão e Suporte

Conforme se vê no quadro acima, os códigos 1, 2 e 3 são relacionados a atividade finalística e o código 4 gestão e suporte. No Rol das atividades enquadra-se a subcategoria desse objeto de custos, que são a Graduação e Pós-Graduação

No Rol das atividades enquadra-se a subcategoria desse objeto de custos, que são a Graduação e Pós-Graduação. Essa é a codificação da segunda posição dos Centros de Custos

Subcategoria do Objeto de Custo	
Atividade Finalística e de Suporte	
Código	Descrição
G	Graduação
P	Pós-Graduação
A	Administrativo

Na UNIR é apresentado no Relatório de Gestão do ano de 2023 quadro 26 o perfil de gastos que compõe a instituição, portanto a partir dessa informação atribui-se a terceira e quarta posição da codificação dos Centros de Custos, qualificando o gasto ao objeto do custo, e pode ser demonstrado a seguir

Perfil de Gasto da Instituição	
Pessoa e Custeio/Insumos	
Código	Descrição
PE	Pessoal
CI	Custeio e Insumos

Conforme se vê no quadro acima, os códigos **PE** são relacionados a Pessoal e Encargos Sociais e o código **CI** Custeio e Insumos.

No Rol do perfil de gasto de pessoal enquadra-se a subcategoria desse elemento e pode ser posicionada na quinta e sexta posição, que são representadas no quadro abaixo

Subcategoria de Perfil de Gastos	
Pessoal e Encargos	
Código	Descrição
01	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
02	Aposentadorias, Reserva Remunerada e Reformas
03	Obrigações Patronais - Operações Intra-Orçamentárias
04	Pensões
05	Contratação por Tempo Determinado
06	Contribuições a Entidades Fechadas de Previdência
07	Despesas de Exercícios Anteriores
08	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
09	Sentenças Judiciais

No Rol do perfil de gasto de custeio e insumos enquadra-se a subcategoria desse elemento, qualificando os diversos elementos consumidos na instituição e pode ser posicionada na quinta e sexta posição, que são representadas no quadro a seguir:

Subcategoria de Perfil de Gastos	
Custeio e Insumos	
Código	Categoria
01	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa jurídica
02	Locação de Mão de Obra
03	Auxílio-Alimentação
04	Auxílio Financeiro a Estudantes
05	Obrigações Tributárias e Contribuições Intra-orçamentárias
06	Material de Consumo
07	Indenizações e Restituições
08	Auxílio Financeiro a Pesquisadores
09	Passagens e Despesas com Locomoção
10	Diárias - Pessoal Civil
11	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
12	Outros Benefícios Assistência do Servidor e do Militar
13	Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física
14	Auxílio-Transporte
15	Contratação por Tempo Determinado
16	Despesas de Exercícios Anteriores
17	Obrigações Tributárias e Contributivas
18	Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - PJ
19	Contribuições
20	Indenização pela Execução Trabalhos de Campo
21	Sentenças Judiciais

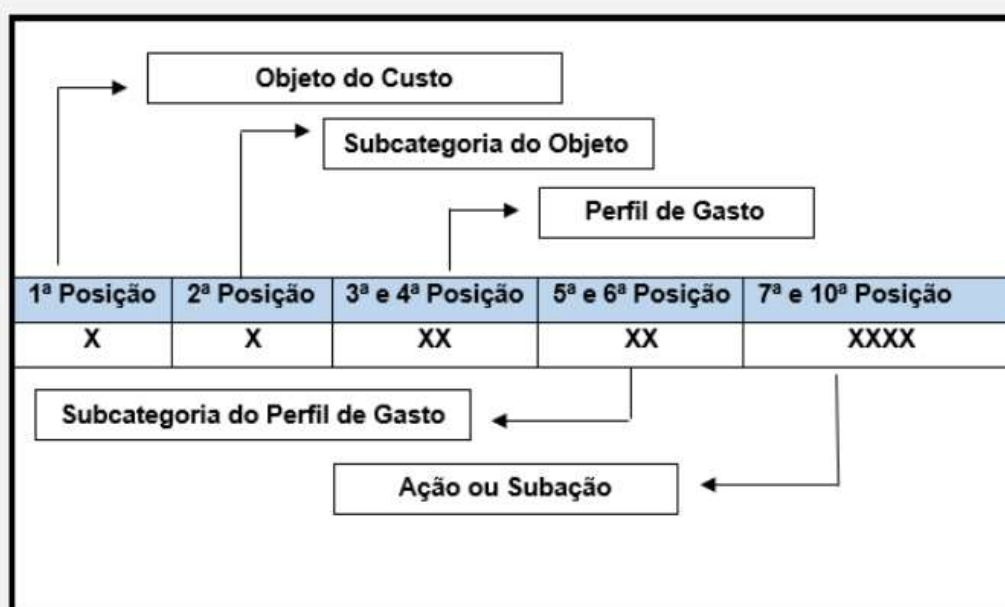
Na sequência da definição dos centros de custos da UNIR, pode ser aplicada a ação ou subação aproveitando os próprios códigos atribuídos pelo Manual Técnico do Orçamento – MTO, como esses códigos são representados por quatro dígitos alfanuméricos, serão então posicionados da sétima a décima posição, e nas alocações de custeio extraorçamentários, ou quando não for possível identificar a ação, os quatro dígitos serão representados por 0000 conforme demonstrado no quadro a seguir:

Ações de Despesas	
Critérios de ações do MTO	
Código	Categoria
00PW	Contribuições a Entidades Nacionais.
00S6	Benefício Especial e Complementações de Aposentadorias
0181	Aposentadorias e Pensões
09HB	Contribuição da União, de suas Autarquias e fundações para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores
2004	Assistência Médica e Odontológica aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes
20GK	Fomento às Ações de Graduação, Pós-graduação, Ensino, Pesquisa e Extensão
20RK	Funcionamento de Instituições Federais de Ensino Superior.
20TP	Ativos Civis da União
212B	Benefícios Obrigatórios aos Servidores Civis, Empregados, Militares e seus Dependentes.
4002	Assistência ao Estudante de Ensino Superior
4572	Capacitação de Servidores Públicos Federais em Processo de Qualificação e Requalificação.
8282	Reestruturação e Modernização das Instituições Federais de Ensino Superior.
0000	Não se aplica

Esquematização da Tabela de Custos

Através disso essa esquematização tem por objetivo qualificar e aprimorar as atividades de gerenciamento já existentes contribuindo para a melhoria de desempenho e eficácia nas ações da instituição atribuindo os direcionadores e as bases de rateio para alocação de custos, possibilitando o rastreamento e a comparabilidade entre setoriais do órgão, auxiliando e dando suporte ao setor de planejamento da instituição, sendo que foram utilizando os elementos a disposição do Órgão Público, por fim observa-se que das 11 (onze) posições disponíveis para atribuir e categorizar os centros de custos, apenas 10 (dez) serão utilizados preliminarmente na instituição, e caso necessário pode se adotar mais uma qualificação no dígito restante.

Essa estratégia de centros de custos criando elementos para subsidiar a informação, atende a perspectiva do sistema SIAFI, que admite a criação desses centros de custos genéricos atribuindo a eles o consumo no momento do fato gerador, além de agregar a unidade gestora beneficiada UG bem como a unidade organizacional consumidora UORG. E conforme verifica-se no quadro a seguir os centros de custos são codificados da seguinte maneira:



Para exemplificar o quadro anterior a figura abaixo demonstra a inclusão simulada no SIAFI para formação de um centro de custo a partir do modelo proposto, para retratar o custeio de pessoal ativo no ensino de graduação:

```

__ SIAFI2024-TABAPOIO-CUSTO-ATUCUSTO (ATUALIZA TABELA DE CENTRO DE CUSTO)
                                     USUARIO :
OPCAO                               : I - INCLUSAO
ORGAO                               : 26268 - FUNDACAO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDONIA
CENTRO DE CUSTO                     : 1GPE0120TP
TITULO                              : PAGAMENTO PESSOAL ATIVO ENSINO GRADUACAO_____
  
```

Conforme se verifica na figura anterior, a codificação para formação do Centro de Custos permite rastrear os elementos informacionais desses custos a partir dos critérios e classificações predefinidas, conforme é demonstrado no quadro a seguir:

1ª Posição	2ª Posição	3ª e 4ª Posição	5ª e 6ª Posição	7ª e 10ª Posição
Objeto do Custo	Subcategoria do Objeto	Perfil de Gasto	Subcategoria do Perfil	Ação ou Subação
Ensino	Graduação	Pessoal	Vencimento Pessoal Ativo	Ativos Cíveis da União
1	G	PE	01	20TP

A definição dos Centro de Custos no sistema SIAFI, possibilita gerar informação de custos a partir da classificação de uma categoria de consumo através da codificação e pelo que se extrai dos elementos de alocação encontrados na pesquisa.

A administração da entidade ou de suas unidades está na melhor posição para selecionar o método de custeio que melhor se ajusta às suas necessidades. Para fazer essa seleção, a administração deve avaliar as alternativas de método de custeio e selecionar aquela que provê os melhores resultados no contexto de seu ambiente operacional.

Foi realizado uma simulação de tabela de centro de custo a ser implantado para o gerenciamento e alocação do consumo. Exemplificação:

1GPE0120TP	PAGAMENTO PESSOAL ATIVO ENSINO GRADUAÇÃO
1PPE0120TP	PAGAMENTO PESSOAL ATIVO ENSINO PÓS-GRADUAÇÃO
2GPE0120TP	PAGAMENTO PESSOAL ATIVO PESQUISA GRADUAÇÃO
2PPE0120TP	PAGAMENTO PESSOAL ATIVO PESQUISA PÓS-GRADUAÇÃO
3GPE0120TP	PAGAMENTO PESSOAL ATIVO EXTENSÃO GRADUAÇÃO
4APE0120TP	PAGAMENTO PESSOAL ATIVO ADMINISTRATIVO
4APE020181	PAGAMENTO PESSOAL APOSENTADO
1GCI0620RK	CONSUMO DE MATERIAL E INSUMOS ENSINO GRADUAÇÃO
4ACI0620RK	CONSUMO DE MATERIAL E INSUMOS ADMINISTRATIVO

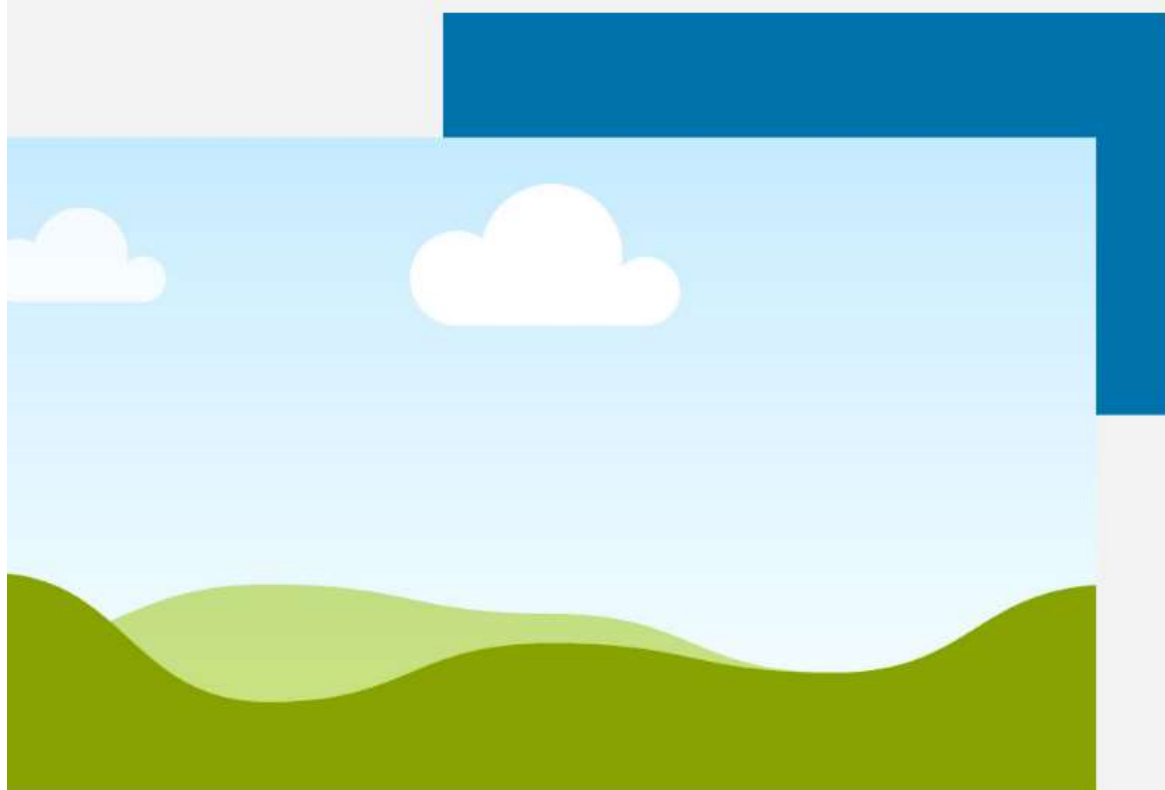
RESPONSÁVEIS PELA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO SISTEMA DE CUTOS

Éliton da Silva Souza

Mestrando no Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP) pela Universidade Federal de Rondônia (UNIR), especialista em Auditoria Fiscal e Tributária pela Faculdade de Tecnologia de Rondônia (FATEC), bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Rondônia (FARO). Atualmente Servidor de carreira da UNIR no Cargo de Contador onde exerce também atualmente a Função de Coordenador de Contabilidade sendo o Contador Responsável da UNIR. E-mail: eliton@unir.br.

Flávio de São Pedro Filho

Orientador da pesquisa. Pós-Doutor em Gestão e Economia pela UBI, Covilhã, Portugal. Doutor em Gestão de Empresas pela UAA, Revalidado como Doutor em Administração pela USP, Brasil. Mestre em Engenharia da Produção na área de Gestão de Negócios pelo PPGE/UFSC, Brasil. Graduado em Administração pela EAUFB, Brasil. Especialização em Planejamento pela Universidade Federal da Bahia, UFBA, Brasil. Graduação em Ciências Contábeis pela Fundação Visconde de Cairu, FVC, Brasil. Atualmente é Professor Associado e Pesquisador na Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Brasil



REFERÊNCIAS

ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. A transposição da gestão de custos do setor privado para o público e o uso da informação de custos como ferramenta gerencial da transparência e combate à corrupção no setor saúde pública. *Revista da CGU*, v. 10, n. 17, p. 25-25, 2018.

ALMEIDA, Italo D'Artagnan. Metodologia do trabalho científico. Italo D'Artagnan Almeida. – Recife: Ed. UFPE, 2021.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. *Revista do serviço público*, v. 73, n. b, p. 127-152, 2022.

BEMFICA, Melina França Cabral et al. Convergência às Normas Internacionais e o Ensino da Contabilidade: Uma Análise sob a Ótica dos Coordenadores dos Cursos de Ciências Contábeis de Pernambuco. *RAGC*, v. 4, n. 12, 2016.

BERLT, C. R. et al. Gastos Públicos: Análise da Aplicação da Lei de responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal no COREDE Alto Jacuí. *Rev. Adm. UFSM*, Santa Maria, v.10, número 1, p. 85-100, JAN.- MAR. 2017. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/2734/273450498006.pdf>.

BIROCHIL, R. Metodologia de estudo e de pesquisa em administração. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC. Brasília: CAPES: UIAB, 2015. Boletim Foco em Custos - BFC - Anual - 2022 - Tesouro Transparente. Recuperado em 19 mai. 2023 de <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-foco-em-custos-bfc-nual/2019/114>.

BORNIA, Antônio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRANDÃO, Isaac de Freitas. Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. *Pensar Contábil*, v. 24, n. 84, 2022.

BRASIL. NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado em 1 mai. 2023. de: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.

BRASIL. NBC TSP 34 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Custos no Setor Público. Recuperado em 1 ago. 2023. de: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>.

BRASIL. Decreto nº 98.328, de 19 de junho de 1990. Institui o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - SIAPE e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 20 jun. 1990. Seção 1, pt. 4.

BRASIL. Sistema de Custos no Governo Federal (2012): O que é? Para que serve? E como isso afeta meu dia a dia? Brasília: MF, STN.

BRASIL. Proposta Orçamentária. Fundação Universidade Federal de Rondônia, (2022).

BRASIL. Decreto nº 1.094, de 23 de março de 1994. Dispõe sobre o sistema de serviços gerais - SSG dos órgãos civis da administração federal direta, das autarquias federais e fundações públicas, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 23 mar. 1994. Seção 1, p. 4270.

BRASIL. Decreto nº 3.590 de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o sistema de administração financeira federal - SIAFI e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 06 set. 2000. Seção 1, p. 113.

BRASIL. Decreto nº 7.579 de 11 de outubro de 2011. Dispõe sobre o sistema de administração dos recursos de tecnologia da informação - SISP, do poder executivo federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 11 out. 2011. Seção 1, p. 16.

BRASIL. Lei nº 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. 06 fev. 2001. Seção 1, p. 02.

BRUCHÉZ, A.; CHONET, B.; POSSAMAI, L.; REMUSI, R.; TONDOLO, V. A. G. Análise da utilização do estudo de caso qualitativo e triangulação na Brazilian Business Review. *Revista Espacios*, v. 37, n. 5, p. 24, 2016.

CAVALCANTE, Pedro. Gestão Pública Contemporânea: do Movimento Gerencialista ao Pós-NPM. Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, 1990 - ISSN 1415-4765.

CARDOSO, Giuliano Passos; RODRIGUES, Evaldo César Cavalcante. Contabilidade Pública Gerencial: Uma Análise da Informação de Custos à Luz da Percepção dos Gestores Públicos. *BBR. Brazilian Business Review*, v. 21, p. e20221158, 2024.

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J. David. Projeto de pesquisa - Métodos qualitativo, quantitativo e misto. Penso Editora, 2021.

CRUZ, Diogenes Marco de Brito, et al. Aplicação Do Planejamento Estratégico A Partir Da Análise SWOT: Um Estudo Numa Empresa de Tecnologia Da Informação. *Anais do IX Simpósio de Engenharia de Produção de Sergipe (2017)*

DE FREITAS CARNEIRO, Alexandre et al. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 9, n. 18, p. 3-22, 2012.

DE SOUZA, Enio Alves; RODRIGUES, Evaldo Cesar Cavalcante. Usabilidade dos sistemas de custos no Setor Público Federal. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, n. 21, p. 1, 2022.

Dias, Thiago Ferreira. Estratégia nas organizações públicas / Thiago Ferreira Dias. – Brasília: PNAP; Recife: UPE / NEAD, 2021.

DIAS FILHO, J. M. Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal: Propostas para Otimizar a Curva da Receita Utilizando Conceitos da Semiótica e Regressão Logística. 2003. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

DO NASCIMENTO, Jose Orcelio et al. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal: Uma Análise da implantação na Advocacia Geral da União. *Revista da AGU*, 2019.

FARIAS FILHO, José Rodrigues de, et al. Método de pesquisa misto para identificação do problema de pesquisa. *Conhecimento & Diversidade*, Niterói, v. 10, n. 22, p. 88-102, set./dez. 2018.

Fundação Universidade Federal de Rondônia. Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI (2019-2024). Fundação Universidade Federal de Rondônia – Porto Velho, RO, 2019. 374p.: il. Formato: pdf. Recuperado em 19 mai. 2023 de: www.pdf.unir.br

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, M. C. Contabilidade Gerencial. 13ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007

GIL, Antônio Carlos, 1948 - Como elaborar projetos de pesquisa / Antônio Carlos Gil. – 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 2. reimpr. 6. ed. - São Paulo: Atlas, 2017.

GONÇALVES, Rosana C. de M. Grillo. Controles Gerenciais E Controles Estratégicos Aplicados À Indústria Curo-Colgadista De Franca. VI Congresso Brasileiro de Custos – São Paulo, SP, Brasil, 29 de junho a 2 de julho de 1999.

GUMIER, Eliane Lucarelli; RIBEIRO, Lívia Maria de Pádua; RAAD, Lucélia Viviane Vaz. Uma análise dos fatores que influenciam a implantação e utilização do sistema de informação de custos no setor público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais de Minas Gerais. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 27, n. 3, p. 100-118, 2023.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade; tradução de Sanvicente. AZ São Paulo: Atlas, 1999

HERBEST, Fabrício Gustavo. Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países. 2010. In: IV Congresso ANPCONT. 2010.

KAPLAN, Robert S e NORTON, David P. Mapas Estratégicos - Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro, Elsevier, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Kaplan e Norton na prática. Gulf Professional Publishing, 2004.

KROENKE, A.; SÓTHE, A.; SCARPIN, J. E. Estrutura de Custos das Empresas do Setor de Vestuário Listadas na Bovespa: Utilização da Análise de Regressão Linear. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v. 8, n. 1, jan./abr. 2011.

LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de metodologia científica / Marina de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. – 5. ed. - São Paulo: Atlas 2008

LEONE, George S. G. (2000). Curso de contabilidade de custos. 2. ed. São Paulo: Atlas.

LIRA, Bruno Carneiro. O passo a passo do trabalho científico / Bruno Carneiro Lira. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2014

MACHADO, N., e Holanda, V. B. D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, 44, 791-820.

MACHADO, D. G., & de Souza, M. A. 2006. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, 2(1), 42-60.

MACERON FILHO, Oswaldo. A Análise SWOT E Sua Relevância Para O Planejamento Estratégico. Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional. 2014.

MADSEN, D. O.; AZIZ, B.; RUSHITI, A.; STENHEIM, T. The diffusion and implementation of the balanced scorecard in the Norwegian municipality sector: a descriptive analysis. *Social Sciences*, [S. l.], v. 6, n. 152, 2019.

MAIA, Kadma, et. al. Nova Gestão Pública e Motivação no Serviço Público: A Carreira de EPPGG como Alternativa para as Disfunções Burocráticas. *Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Recife, v. III, n. 6, dez. 2012.

Manual de Oslo: Diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação. 3 ed. Paris: OCDE, 1987.

MARION, J. C., & Ribeiro, O. M. 2017. Introdução à contabilidade gerencial. Saraiva Educação SA.

MARTINS, E. 2006. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas.

MARTINS, E. 2010. Contabilidade de custos. In: *Contabilidade de custos* (pp. 370-371).

APÊNDICE II

FORMULÁRIO DE CONSULTA AO RESPONDENTE

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E INFORMADO

Esta pesquisa tem como objetivo obter elementos disponíveis na Universidade Federal de Rondônia, que permitam a implantação, evidenciação e a mensuração de custos na instituição e como essa poderá auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Este documento é inominado, e o ator social consultado declara aceitar o preencher e responder este Formulário de Consulta ao Respondente, colaborando assim com o estudo acima identificado. Os dados ora coletados serão posicionados pela Escala de Likert, e em seguida tratados por meio do Software Excel, analisados e criticados no relatório dos resultados.

1 - Faixa etária do/a respondente

a ()	De 18 a 25 anos.
b ()	De 26 a 39 anos.
c ()	De 40 a 52 anos.
d ()	De 53 a 64 anos.
e ()	Acima de 65 anos.

2 – Sexo do/a respondente

a ()	Masculino
b ()	Feminino
c ()	Não informado

3 - Grau de escolaridade do/a respondente

a ()	Ensino médio
b ()	Graduação
c ()	Especialização
d ()	Mestrado
e ()	Doutorado

4 – Tempo de serviço

a ()	1 ano ou menos
b ()	2 anos
c ()	3 anos
d ()	4 anos
e ()	5 ou mais

5 – Papel exercido na comunidade em estudo

a ()	Nível estratégico
b ()	Nível tático
c ()	Nível operacional

6- Tempo do/a respondente no cargo atual

a ()	1 ano ou menos
b ()	2 anos
c ()	3 anos
d ()	4 anos
e ()	5 ou mais

Coleta de dados por assertiva segundo o entendimento do stakeholder.

As assertivas a seguir foram extraídas do corpo teórico e conceitual do estudo. São submetidas ao crivo do stakeholder, que marcará com um X ao lado direito da linha da assertiva apontando o seu grau de concordância/discordância da assertiva julgada, na escala entre 1 e 5, conforme o seu entendimento, assim:

Discordo Totalmente (DT)	Discordo Parcialmente (DP)	Indiferente (I)	Concordo Parcialmente (CP)	Concordo Totalmente (CT)
1	2	3	4	5

Planejamento, Gestão e informação						
Aspectos	Assertivas	DT (1)	DP (2)	I (3)	CP (4)	CT (5)
1. Percepção sobre liderança e planejamento gerencial	1.1 O apoio da Alta Administração é primordial em qualquer instituição.					
	1.2. O líder toma as decisões com apoio de seus liderados.					
	1.3. O planejamento é a chave do sucesso para a obtenção dos resultados institucionais.					
2. Sistemas de Informações	2.1. Na instituição onde trabalho existe sistemas de informações.					
	2.2. O planejamento depende de informações oriundas dos sistemas de informações disponíveis.					
	2.3. Existe um setor na minha instituição responsável por consolidar e tratar essas informações gerenciais.					
3. Qualidade das informações gerenciais	3.1. A qualidade das informações oriundas dos sistemas informacionais é suficiente para tomada de decisão.					
	3.2. Todos os recursos gastos atualmente na instituição são controláveis permitindo seu monitoramento.					
	3.3. Os servidores que operam os sistemas de informações são capacitados com frequência.					
Estrutura Organizacional da Instituição						
Aspectos	Assertivas	DT (1)	DP (2)	I (3)	CP (4)	CT (5)
4. Divisão hierárquica da instituição	4.1. A minha instituição é dividida por departamentos ou unidades de responsabilidade.					
	4.2. Os recursos orçamentários são alocados por unidades gestoras.					
	4.3. A instituição recebe recursos externos como convênios e emendas parlamentares.					
5. Produto final da instituição	5.1. O produto entregue a sociedade pela minha instituição é o ensino, pesquisa e extensão.					
	5.2. Atualmente os custos de produção da minha instituição são possíveis serem alocados ao produto individualmente.					
	5.3. É possível aumentar a produção e reduzir custos baseados apenas no planejamento orçamentário.					

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este PTT tem como abordagem o tema sistema de custos no setor público, com o objetivo de coletar, analisar e demonstrar a mensuração dos custos na instituição, para auxílio do planejamento e a comparabilidade setorial, investigando suas características, frente a literatura, as normas, e os elementos disponíveis na instituição pesquisada, para posteriormente demonstrar os resultados obtidos. No decorrer do trabalho, foi apresentado os seguintes aspectos: (1) o levantamento de elementos informacionais relacionados à gestão metodológica dos custos praticados na instituição pesquisada considerando as normas contábeis, (2) as características do uso do sistema de custos no planejamento estratégico de acordo com a literatura científica e a NBC T 34 de Custos e (3) a análise do conteúdo da amostra e coleta dos dados, triangulando os achados com vistas a apresentar argumentos para suporte dos resultados.,

O objetivo geral da investigação foi estudar as práticas adotadas para a mensuração de custos em instituição pública federal de ensino superior, para propor um método de alocação de custeio que melhor se enquadre nas características da instituição, evidenciando os dados gerenciais alimentando o planejamento com informações das ações institucionais executadas. Nesse contexto, os resultados obtidos e apresentados no trabalho são significantes para a implantação do sistema de custos na entidade, pois a NBC T 34 define que o método de custeio deve ser consistentemente utilizado para fins de comparabilidade e o órgão deve definir como frequência os necessários refinamentos e melhorias do modelo de gerenciamento de seus custos, desde que os efeitos de qualquer mudança sejam documentados e explicados, sendo assim apesar de os resultados contribuírem para a orientação das ações a serem tomadas pela instituição estudada através do sistema de custos, é interessante aprofundar a pesquisa sobre os objetos dos custos, os centros de custos e a qualidade das informações dos custos após sua implantação, visando à verificação e aproveitamento do planejamento e a definição de critérios complementários que se fizerem necessários.

A expectativa deste produto técnico tecnológico é servir como ponto de partida para investigações futuras e inspire novas abordagens e perspectivas no campo de estudo em questão. A compreensão mais aprofundada do gerenciamento

de custos certamente contribuirá para uma melhor aplicação dos recursos públicos e possibilitando melhorias na instituição pesquisada e conseqüentemente Administração Pública brasileira.