

## **Custos no Setor Público: Uma proposta de implantação do sistema de custos da Universidade Federal Rural do Semi-Árido**

### **RESUMO**

As Universidades Federais precisam constantemente desenvolver seus instrumentos de gestão para o alcance de seus objetivos visando à qualidade no gasto, responsabilidade social e transparência com os recursos públicos. Nesse sentido, a Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) instituiu uma comissão que elaborou o Manual de Apuração de Custos (MAC) com a definição do seu sistema de custos que ainda não foi implantado. O presente trabalho tem como objetivo geral elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA. No que compete à metodologia, a presente pesquisa classifica-se quanto à abordagem do problema em pesquisa qualitativa, quanto à natureza tratou-se de uma pesquisa aplicada, no tocante aos objetivos, uma pesquisa descritiva, e no que se refere aos procedimentos, foram realizadas entrevistas, pesquisas bibliográficas, documentais e estudo de caso. Os resultados do estudo permitiram a descrição do Manual de Custos; o levantamento de cada processo envolvendo os custos de acordo com as Variações Patrimoniais Diminutivas com o fluxo atual e o fluxo de acordo com a presente proposta; apresentou-se como a informação de custo deve ser tratada para ser alocada aos cursos de graduação e pós-graduação; propôs-se um Plano de Ação para a implantação do Sistema de Apuração de Custos; e, por fim, foi elaborado um questionário de múltipla escolha para que os requisitantes consigam gerar corretamente o respectivo código do centro de custo.

**Palavras-chave:** Eficiência. Sistema de custos. Plano de ação.

**Área Temática:** Custos aplicados ao setor público.

### **1 INTRODUÇÃO**

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

A Administração Pública brasileira vem se modificando, tendo em vista os objetivos dos administradores e principalmente a busca de satisfazer as necessidades da sociedade, que cada vez mais cobra seus direitos e se conscientiza da importância que possui no controle das ações públicas (Silva, 2013).

A contabilidade de custos insere-se, portanto, como uma ferramenta importante em qualquer organização, pois auxilia os gestores no processo de tomada de decisão e no controle dos gastos. Da mesma forma, é a sua importância no setor público, tendo em vista que um sistema de custos dá suporte à tomada de decisões, ao controle gerencial e à transparência do serviço público, além de auxiliar

no gerenciamento de uma forma eficiente e na realização de uma gestão pública eficaz (Mauss & Souza, 2008).

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

Na UFERSA não há sistema de custo implantado. Atualmente é realizada apenas a informação de um centro de custos genérico no momento da liquidação da despesa, ou seja, não é possível alocar os custos de forma discriminada.

Contudo, o Manual de Custos da UFERSA – MAC foi elaborado por uma comissão institucional interna, mas apesar de finalizados os trabalhos da comissão, o MAC ainda não está sendo utilizado, de modo que surge a necessidade de estabelecer um plano de ação para sua implantação.

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

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

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

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

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

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Custos no Setor Público**

A gestão de custos é uma ferramenta considerada essencial dentro de uma instituição, visto que através dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, proporcionando

condições para que os gestores possam analisar, por meio dos resultados, se o recurso foi aplicado de modo otimizado (Xavier Junior *et al.*, 2019).

No Brasil, a questão dos custos na gestão pública não é algo novo, tendo em vista que a Lei nº 4.320, de 1964, no seu artigo 85, apresenta, entre outros itens, a determinação dos custos dos serviços. O Decreto-Lei nº 200/1967 tratou sobre a apuração de custos, mas somente na esfera federal (Rosa Filho & Peixe, 2015).

A Emenda Constitucional nº 19/1998 dispõe sobre princípios e normas de gestão pública e exigiu o controle das finanças públicas. Além disso, a referida emenda introduziu na Constituição Federal de 1988 a obrigatoriedade de obediência ao princípio da eficiência pelas entidades da Administração Pública – e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000) (Rosa Filho & Peixe, 2015).

Como foi dito, no início dos anos 2000, foi criada a LRF nº 101/2020, com o intuito de estabelecer normas voltadas para a responsabilidade dos gestores com relação às finanças públicas. Em se tratando de custos, seu artigo 85 diz que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. O objetivo é haver controle social e transparência quanto aos atos da Administração Pública.

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

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

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

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

Outra forma de se apurar os custos é a metodologia proposta por Santos (2014), por meio do Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos (SMAIC-SP). Segundo Santos (2014), esse sistema deverá permitir condições de se mensurar e acumular as informações sobre custos aos seus respectivos objetos, tendo como referência as informações patrimoniais, utilizando a Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), a qual não precisa de ajustes, disponibilizando informações de custos por objeto, o que poderá apoiar o gestor

público no que se refere à tomada de decisão, prestação de contas e propor um melhor controle social.

No que se refere à Legislação de Contabilidade aplicada ao Setor Público, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11, no art. 8, diz que vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além das questões legais, esta norma também enfatiza o valor da informação de custos para fins gerenciais.

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

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

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

### 2.1.1 Sistemas de informações de custos do Governo Federal

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

Conforme Santos (2014), o início das discussões referente ao SIC do Governo Federal começou em 2005, com a criação da Comissão Interministerial de Custos por meio da Portaria nº 945, a qual tinha como objetivo realizar estudos e traçar diretrizes, métodos e procedimentos para apoiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal.

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

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

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

O Governo Federal adotou o custeio direto conforme três critérios. O primeiro é por causa da objetividade, pois admite somente os custos diretamente ligados aos objetos de custo, evitando discussões sobre formas de rateio de custos indiretos. O segundo é que o custeio direto está bem ligado aos processos de planejamento, orçamento e execução, não sendo interessante realizar alterações nos Sistemas Estruturantes. Já o terceiro critério diz respeito ao custo/benefício da informação de custos, obtida de forma rápida e com baixo custo de treinamento, visto que os envolvidos estão mais adaptados com a estrutura orçamentária (Machado & Holanda, 2010).

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

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

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Tipo de pesquisa**

Para a realização desta pesquisa, o primeiro passo foi a descrição do modelo de apuração de custos da UFERSA; o segundo, o levantamento dos fluxos de informações da instituição para a apuração dos custos, a partir das requisições até o

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

A presente pesquisa classificou-se quanto à abordagem do problema em pesquisa qualitativa, quanto à natureza foi uma pesquisa aplicada, no tocante aos objetivos foi uma pesquisa descritiva, e no que se refere aos procedimentos, foram realizadas entrevistas, pesquisas bibliográficas, documentais e estudo de caso.

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

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

### **3.2 Coleta e tratamento dos dados**

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

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

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

O SIPAC é o sistema em que os Requisitantes cadastram suas solicitações. Ele atua em todos os níveis administrativos da universidade. Desse modo, as requisições da Universidade são cadastradas nesse sistema, porém a execução orçamentária e financeira é feita diretamente no sistema SIAFI. Portanto, foi relevante analisar se o SIPAC pode ser ajustado para inserir o código do centro de custo no momento do cadastro da Requisição, ou se será necessário a criação de um novo sistema para a inserção desses códigos.

Conforme Ribeiro e Xavier Júnior (2020), a proposta de implantação utiliza o modelo de custos dos serviços públicos de Santos (2014) para apurar o custo dos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade Federal Rural do Semi-

Árido. A motivação para a escolha do modelo de apuração dos custos de Santos (2014) foi por esse apresentar um avanço em relação ao modelo de Machado e Holanda (2010). O modelo de Santos (2014) utiliza as informações patrimoniais fornecidas pelas Variações Patrimoniais Diminutivas, não necessitando de ajustes para chegar ao resultado como é o caso do modelo de Machado e Holanda (2010).

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Modelo de apuração de custos da UFERSA

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

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

**Quadro 1. Elementos de custos por classe**

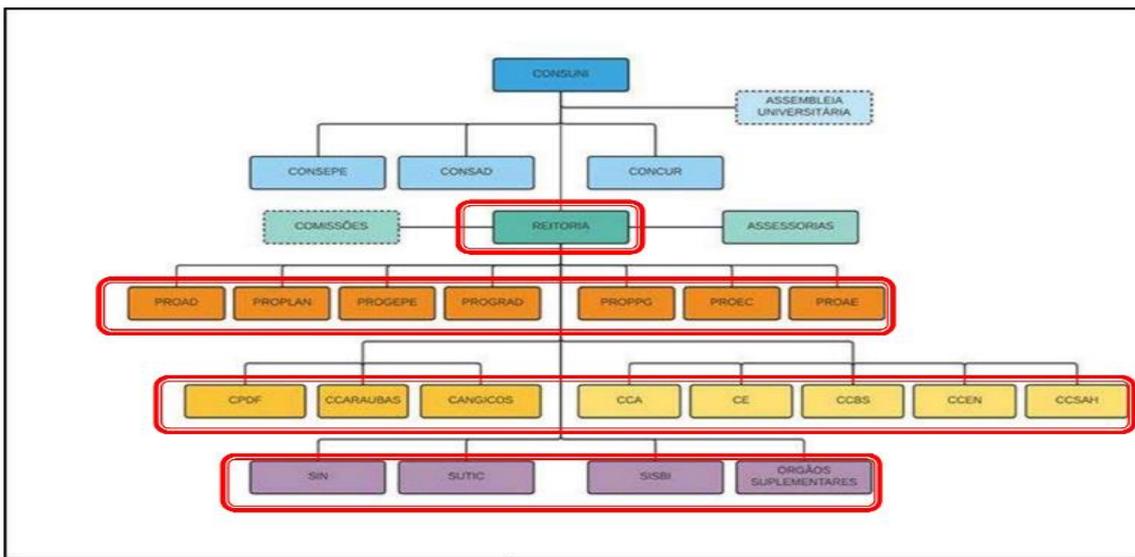
Fonte: UFERSA (2020).

As premissas do modelo a ser implantado na UFERSA está relacionado abaixo:

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

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

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



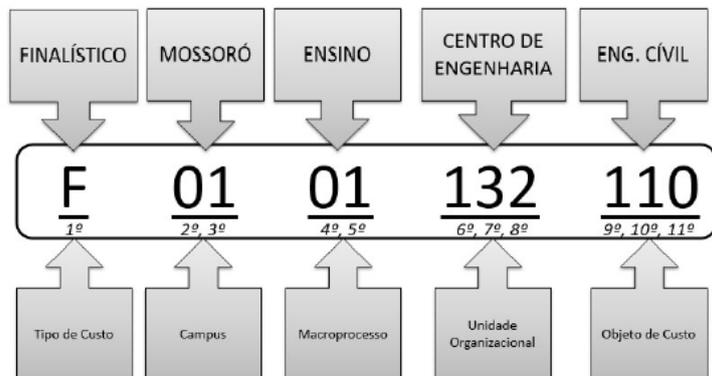
**Figura 1. Organograma da UFERSA até o terceiro nível**  
Fonte: UFERSA (2020).

A Figura 2 mostra como é a codificação do centro de custo.

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

**Figura 2. Codificação de centro de custo**  
Fonte: UFERSA (2020).

Sendo composta por 11 dígitos a Figura 3, abaixo, tem-se um exemplo de um código de centro de custo de um curso de graduação em Engenharia Civil, mostrando de modo específico para onde está indo determinado custo. No caso, o mencionado curso trata-se de um objeto de custo.



**Figura 3. Código centro de custo curso de graduação em Engenharia Civil**

Fonte: UFERSA (2020).

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

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

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

**Quadro 2. Critério de rateio versus Elementos de custos.**

Fonte: Adaptado do MAC-UFERSA (2020).

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

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

## 4.2 Plano de Ação

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

### 4.2.1 Proposta 01 – Centro de Custo para tratamento

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

Tendo em vista o intuito de alocar os custos de forma discriminada, referentes ao Tipo de Custo, Campus, Macroprocesso, Unidade de Custos e Objetos de Custos, uma das proposições desta pesquisa e o acréscimo de um identificador de rateio, visto que há VPD's que necessitam de rateios, de modo que o código de centro de custo não pode ser incluído direto. O quadro 3 ilustra essa proposição.

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

**Quadro 3. Tipo de Custo**

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Seguindo o mesmo modo, no que se refere ao Campus, os dígitos correspondentes são os 2º e 3º, e os códigos são: 01 – Mossoró; 02 – Angicos; 03 – Caraúbas; 04 – Pau dos Ferros; e o 05 trazendo a opção do “custo a ser rateado”.

Os dígitos 4º e 5º correspondem aos macroprocessos finalísticos e de suporte, por meio dos códigos de Ensino, Pesquisa e Extensão, chegando até a opção 15 “custo a ser rateado”. Os dígitos 6º, 7º e 8º correspondem às unidades de custos da UFERSA, são a Reitoria, Gabinete, Assessoria, Comitês, Pró-Reitorias, Centros Acadêmicos, iniciando pelo código 100, chegando até o código 999, proporcionando a opção de custo a ser rateado.

Os dígitos 9º, 10º e 11º fazem referência aos objetos de custos, os quais se tratam de todos os cursos de graduação e pós-graduação da UFERSA. Iniciando pelo código 100, chegando até o código 999, proporcionando a opção do custo a ser rateado.

### 4.2.2 Proposta 02 – Criação de um questionário de múltiplas escolhas na Requisição

Quando o requisitante for utilizar o sistema para cadastrar Requisição, poderá utilizar um questionário contendo perguntas simples sobre a destinação da despesas

que está sendo requisitada, de modo que, mesmo que o servidor não tenha conhecimento de custos, ele será capaz de gerar o código de centro de custos.

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

**Figura 4. Código de centro de custo – Tipo de custo**

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

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

#### 4.2.3. Proposta 03 – Criação de uma Divisão de Custos ou Comissão:

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

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

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

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

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

Vantagem: Não precisaria modificar estrutura do setor, nem nomear ou realocar servidores.

Desvantagem: Poderá haver sobrecarga de trabalho para os servidores envolvidos.

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

#### 4.2.4. Proposta 04 – Criação de um sistema informatizado

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

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa apresentou como questionamento a seguinte problemática: como implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA? Considerando o contexto apresentado, estabeleceu-se como objetivo geral elaborar o plano de ação para implantar o sistema de apuração de custos previsto no Manual de Apuração de Custos da UFERSA. O presente trabalho classifica-se quanto à abordagem do problema da pesquisa qualitativa, e, por sua vez, realizaram-se entrevistas, pesquisas bibliográficas, documentais e estudo de caso.

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

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

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

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

Por sua vez, propôs-se um instrumento que vai ajudar a gerar o código de centro de custos. Quando o requisitante for utilizar o sistema para cadastrar Requisição, será exibido um questionário para este responder e, por meio de suas respostas, aquele custo será devidamente alocado. Sendo assim, mesmo que o servidor não tenha conhecimento de custos, ele será capaz de gerar o código de centro de custos. Por meio da proposta do SIC-UFERSA, o servidor, no momento da liquidação, incluirá um código de centro de custo definitivo ou para tratamento, ou seja, indicando que determinada despesa não tem como ser alocada diretamente ao objeto de custo, necessitando passar por processo de rateio.

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

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

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

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 27 fev. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 1366/11, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em:

[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1366.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf). Acesso em: 07 dez. 2019.

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. Sistema de Custos do Governo Federal. O que é? Para que serve? Como isso afeta o meu dia a dia? Brasília-DF, 2012. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013\\_cartilha\\_sistema\\_de\\_custos\\_do\\_governo\\_federal.pdf](https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013_cartilha_sistema_de_custos_do_governo_federal.pdf). Acesso em: 14 abr. 2021.

NASCIMENTO, J. O; ANDRADE, Y. R. D; ZITTEI, M. V. M; LUGOBONI, L. F. Sistemas de Informações de Custos do Governo Federal: uma análise da implantação na Advocacia Geral da União. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 18, n. 02. p.169-192, abr./jun. 2019. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/334103359\\_SISTEMA\\_DE\\_INFORMACOES\\_DE\\_CUSTOS\\_DO\\_GOVERNO\\_FEDERAL\\_UMA\\_ANALISE\\_DA\\_IMPLANTACAO\\_NA\\_ADVOCACIA\\_GERAL\\_DA\\_UNIAO](https://www.researchgate.net/publication/334103359_SISTEMA_DE_INFORMACOES_DE_CUSTOS_DO_GOVERNO_FEDERAL_UMA_ANALISE_DA_IMPLANTACAO_NA_ADVOCACIA_GERAL_DA_UNIAO) Acesso em: 14 abr 2021.

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

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

RIBEIRO, R. P.; XAVIER JÚNIOR, A. E. Sistema de custos da UFERSA: uma proposta de criação. 2020. Produto técnico (Mestrado Profissional em

Administração Pública) – Universidade Federal Rural do Semi-árido, Mossoró, 2020.

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

SANTOS, E. F. Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2014. Disponível em: [http://legado.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Elisangela%20Fernandes%20dos%20Santos.pdf](http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20Elisangela%20Fernandes%20dos%20Santos.pdf) Acesso em: 22 ago. 2020.

SANTOS, M. A. dos. Contabilidade de Custos. 2018. 103 f. Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador: UFBA, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/28063> Acesso em: 14 abr 2021.

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

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

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

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