

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

TATIANE HLATCHUK STOLF

SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS: UMA PROPOSTA PARA
A UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ

DISSERTAÇÃO

CURITIBA

2018

TATIANE HLATCHUK STOLF

**SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS: UMA PROPOSTA PARA
A UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública, do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional - PROFIAP da Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^ª Dr^ª Kátia Regina Hopfer

CURITIBA

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

S875s Stolf, Tatiane Hlatchuk
2018 Sistema de informações de custos : uma proposta para a
Universidade Tecnológica Federal do Paraná / Tatiane Hlatchuk
Stolf.-- 2018.
117 f. : il. ; 30 cm

Texto em português com resumo em inglês
Disponível também via World Wide Web
Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica Federal do
Paraná. Programa de Mestrado Profissional em Administração
Pública em Rede Nacional, Curitiba, 2018
Bibliografia: f. 109-117

1. Universidade Tecnológica Federal do Paraná - Recursos de
rede de computador. 2. Custo. 3. Administradores de universidades
- Administração - Custos. 4. Universidades e faculdades -
Administração. 5. Administração pública - Custos. 6. Administração
pública - Dissertações. I. Hopfer, Kátia Regina. II. Universidade
Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Mestrado Profissional
em Administração Pública em Rede Nacional. III. Título.

CDD: Ed. 23 -- 352

Biblioteca Central da UTFPR, Câmpus Curitiba
Bibliotecário: Adriano Lopes CRB-9/1429



TERMO DE APROVAÇÃO DE DISSERTAÇÃO Nº

004

A Dissertação de Mestrado intitulada:

Sistema de Informações de Custos: uma proposta para a Universidade Tecnológica Federal do Paraná

defendida em sessão pública pelo candidato:

Nome do Candidato: Tatiane Hlatchuk Stolf

Instituição / Campus: UTFPR - Curitiba

no dia 01 de outubro de 2018, foi julgada para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública, área de concentração Administração Pública, e aprovada em sua forma final, pelo Mestrado Profissional em Administração Pública.

Banca Examinadora:

Componentes da Banca (Nomes)			Instituição / Campus
Profª. Drª.	Kátia Regina Hopfer	Presidente	UTFPR – Curitiba
Prof. Dr.	Antonio Gonçalves de Oliveira	Membro 1	UTFPR – Curitiba
Prof. Dr.	Vicente Pacheco	Membro 2	UFPR - Curitiba

A via original deste documento encontra-se arquivada na Secretaria do Programa, contendo a assinatura da Coordenação após a entrega da versão corrigida do trabalho.

Curitiba, 01 de outubro de 2018.

Profª. Rosângela de Fátima Stankowitz, Drª.
Nome do Coordenador do PROFIAP-UTFPR

Assinatura e Carimbo

Aos meus pais
Antonio (*in memoriam*) e Antonia
e meus irmãos Guilherme e Poliana

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora Prof^a Kátia Regina Hopfer, por todos os ensinamentos, pela paciência e pela confiança depositada em minha capacidade de desenvolver esta pesquisa.

À UTFPR, na figura de meus superiores diretos e indiretos, que me permitiram a flexibilidade de horários para que eu pudesse cursar e concluir este mestrado.

Ao Prof. Antonio Gonçalves de Oliveira e ao Prof. Vicente Pacheco, pela disposição em participarem da minha banca examinadora e pelas valiosas contribuições a esta pesquisa durante a banca de qualificação.

Ao meu marido Jean, companheiro de todas as horas, por todo o amor e motivação durante esta caminhada.

Aos meus colegas de trabalho pela compreensão durante minha ausência, especialmente à Sônia, minha maior incentivadora, antes e durante esta jornada.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, por todo o conhecimento compartilhado.

Aos colegas do PROFIAP, especialmente à turma de 2016, por partilharem desta experiência enriquecedora.

A todos os que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste trabalho, meu muito obrigada!

RESUMO

STOLF, Tatiane Hlatchuk. **Sistema de Informações de Custos: uma proposta para a Universidade Tecnológica Federal do Paraná**. 2018. 117 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2018.

Ancorada nos princípios da eficiência, eficácia e economicidade, a administração pública deve buscar atender às necessidades dos cidadãos, atuando de modo a obter o melhor aproveitamento possível na utilização dos recursos públicos. Assim, a administração pública tem como desafio constante, a melhoria da qualidade do gasto por meio da otimização dos recursos para atingir a satisfação dos usuários dos serviços públicos. Nesse contexto, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal apresenta-se como uma ferramenta capaz de auxiliar o gestor público, tanto na tomada de decisão, quanto no acompanhamento e avaliação do desempenho das realizações governamentais. Diante da necessidade de informação de custos para auxiliar no controle e no processo de tomada de decisão por parte dos gestores, o objetivo geral do trabalho foi propor um modelo de mensuração de custos para a Universidade Tecnológica Federal do Paraná, utilizando o SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. A metodologia utilizada foi a pesquisa-ação, pela inserção da pesquisadora no ambiente de investigação, e envolveu o diagnóstico da instituição quanto às ferramentas e informações disponíveis, buscando abranger toda a estrutura e as categorias de gasto da universidade. Para o delineamento do modelo proposto, foram identificados, primeiramente, os objetos de custo mais adequados à UTFPR, em seguida foram definidos os centros de custos e sua codificação. Na sequência, foram analisadas as categorias de gasto da instituição, identificando aquelas que serão consideradas custos, e estabelecidos os procedimentos para a geração da informação de custos, bem como os relatórios a serem emitidos por meio do SIC ao final do período a ser analisado. Os objetos e centros de custos foram estabelecidos com base nos macroprocessos finalísticos da instituição e nos cursos ofertados, para permitir a comparação entre seus custos. Constatou-se que a categoria de gastos mais representativa é a que se refere a Pessoal e Encargos e que atenção especial deve ser conferida a essa categoria. Destacou-se a necessidade de investimento em treinamento e conscientização dos servidores envolvidos com a geração da informação de custos, aliada a uma introdução simples e gradativa do sistema, a fim de minimizar possíveis resistências e permitir a continuidade do processo e o aprimoramento da ferramenta.

Palavras-chave: Custos no setor público. Gestão de Custos. Gestão Pública.

ABSTRACT

STOLF, Tatiane Hlatchuk. **Cost Information System: a proposal for the Federal University of Technology - Paraná**. 2018. 117 f. Dissertation (Professional Master Degree in Public Administration) Professional Master's Program in Public Administration in National Network - PROFIAP - Federal University of Technology - Paraná. Curitiba, 2018.

Anchored in the principles of efficiency, effectiveness and economy, the public administration must seek to meet the needs of citizens, acting in order to obtain the best possible use in the use of public resources. Thus, public administration has the constant challenge of improving the quality of spending by optimizing resources to reach the satisfaction of users of public services. In this context, the Federal Government's Cost Information System presents itself as a tool capable of assisting the public manager, both in decision-making, and in monitoring and evaluating the performance of government achievements. In view of the need for cost information to assist in the control and decision making process of the managers, the general objective of the work was to propose a cost measurement model for the Federal University of Technology - Paraná, using the SIC - Cost Information System of the Federal Government. The methodology used was the action research, by the insertion of the researcher in the research environment, and involved the diagnosis of the institution regarding the tools and information available, seeking to cover the entire structure and categories of university spending. For the delineation of the proposed model, the most costly objects of UTFPR were first identified, then the cost centers and their coding were defined. Following, the institution's expense categories were analyzed, identifying those that will be considered costs, and establishing the procedures for generating cost information, as well as the reports to be issued through the SIC at the end of the period to be analyzed. The objects and cost centers were established based on the institution's final macroprocesses and the courses offered, to allow a comparison of their costs. It was found that the most representative category of expenditure is that related to Personnel and Charges and that special attention should be given to this category. It was highlighted the need for investment in training and awareness of the servers involved with the generation of cost information, combined with a simple and gradual introduction of the system, in order to minimize possible resistances and to allow the process continuity and the improvement of the tool.

Keywords: Costs in the public sector. Costs Management. Public Administration.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1– Integração dos Sistemas Estruturantes com o SIC.....	56
Figura 2 – Ajustes contábeis para obtenção da informação de custos	58
Figura 3 – Visão geral do SIC	59
Figura 4 – Desenho da pesquisa	65
Figura 5 – Localização dos câmpus da UTFPR no estado do Paraná	67
Figura 6 – Visão geral do SIORG	72
Figura 7 – Visão geral do SIOP	73
Figura 8 – Visão geral do SIAPE	75
Figura 9 – Tela inicial do SIAPEnet Módulo Órgão.....	76
Figura 10 – Visão geral do SIAFI	78
Figura 11 – Visão geral do SIAFI Web.....	79
Figura 12 – Aba Centro de Custos do SIAFI Web.....	79
Figura 13 – Contextos do SIC	81
Figura 14 – Métricas de custo do SIC	81
Figura 15 – Elementos de Informação do Contexto Detalhamento de Custos.....	82
Figura 16 – Relatório do Tesouro Gerencial em modo de edição.....	82
Figura 17 – Relatório de custos gerado pelo SIC	83
Figura 18 – Relatório de remuneração mensal por UORG de lotação dos servidores	96
Figura 19 – Relatório dos custos totais dos macroprocessos.....	100
Figura 20 – Relatório dos custos dos macroprocessos por câmpus.....	101
Figura 21 – Relatório dos custos das unidades organizacionais.....	102
Figura 22 – Relatório dos custos por curso e por câmpus.....	103
Figura 23 – Resumo do atendimento aos objetivos propostos	104

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	34
Quadro 2 – Terminologia básica de custos.....	38
Quadro 3 – Evolução Legislativa da Obrigatoriedade de Apuração de Custos no Setor Público	43
Quadro 4 – Utilidade da informação de custos para os grupos de agentes	48
Quadro 5 – Classificação da pesquisa	62
Quadro 6 – Tipos de informações fornecidas ao SIC pelos sistemas estruturantes	80
Quadro 7 – Macroprocessos finalísticos da UTFPR	85
Quadro 8 – Codificação dos macroprocessos.....	87
Quadro 9 – Codificação das unidades não vinculadas aos macroprocessos.....	88
Quadro 10 – Codificação dos cursos	88
Quadro 11 – Codificação dos centros de custos	91
Quadro 12 – Análise dos Grupos de Contas de VPD	94

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Classificação dos maiores orçamentos dos municípios paranaenses relativos ao exercício de 2018.....	68
Tabela 2 – Variações Patrimoniais Diminutivas dos anos de 2015, 2016 e 2017.....	92
Tabela 3 – Percentual das despesas com Pessoal e Encargos em relação às VPDs ajustadas para custos	95
Tabela 4 – Carga horária dos professores vinculados ao DAGEE distribuída por curso.....	98

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ASAVI	Assessoria de Avaliação Institucional
ASCOM	Assessoria de Comunicação
CCONT	Coordenação-Geral de Contabilidade da União
CEFET-PR	Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria-Geral da União
COGERH	Coordenadoria de Gestão de Recursos Humanos
COGETI	Coordenadoria de Gestão de Tecnologia da Informação
COPLAD	Conselho de Planejamento e Administração
CPA	Comissão Própria de Avaliação da UTFPR
DAGEE	Departamento de Gestão e Economia
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DIRAV	Diretoria de Gestão da Avaliação Institucional
DIRCOM	Diretoria de Gestão da Comunicação
DIREC	Diretoria de Relações Empresariais e Comunitárias
DIRGEP	Diretoria de Gestão de Pessoas
DIRGRAD	Diretoria de Graduação e Educação Profissional
DIRGTI	Diretoria de Gestão de Tecnologia da Informação
DIRPLAD	Diretoria de Planejamento e Administração
DIRPPG	Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
EAD	Ensino à Distância
ESAF	Escola de Administração Fazendária
GEINC	Gerência de Informação de Custos
HOD	<i>Host on Demand</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MOG	Ministério do Orçamento e Gestão
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBCs TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NUINC	Núcleo de Informação de Custo
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PLPPA	Projeto de Lei do Plano Plurianual
PPA	Plano Plurianual
PROGRAD	Pró-Reitoria de Graduação e Educação Profissional
PROPLAD	Pró-Reitoria de Planejamento e Administração
PROPPG	Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
PROREC	Pró-Reitoria de Relações Empresariais e Comunitárias
PSC	<i>Public Sector Committee</i>
SEGEP	Secretaria de Gestão Pública
SEI	Seminário de Extensão e Inovação da UTFPR
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SEST	Secretaria das Empresas Estatais
SIADS	Sistema Integrado de Administração de Serviços
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Informações Organizacionais
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPI	Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TA	Técnico Administrativo
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação

UG	Unidade Gestora
UORG	Unidade Organizacional
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná
VPA	Variações Patrimoniais Aumentativas
VPD	Variações Patrimoniais Diminutivas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.2 OBJETIVOS	19
1.2.1 Objetivo Geral	19
1.2.2 Objetivos Específicos	19
1.3 JUSTIFICATIVA	20
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	20
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	22
2.1.1 Evolução Histórica das Dificuldades de Controle das Finanças Públicas no Brasil	24
2.1.2 Eficiência, Eficácia e Economicidade no Setor Público.....	28
2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....	29
2.2.1 Regime Contábil Adotado no Setor Público no Brasil.....	31
2.2.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	33
2.2.3 Contabilidade como Ferramenta de Tomada de Decisões.....	35
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS	37
2.3.1 Principais Conceitos Utilizados na Contabilidade de Custos.....	38
2.4 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	42
2.4.1 Obrigatoriedade da Apuração de Custos na Administração Pública.....	42
2.4.2 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público	44
2.4.3 Utilidade da Informação de Custos no Setor Público.....	46
2.4.4 Particularidades da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público.....	49
2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL – SIC.....	53
2.5.1 Desenvolvimento e Implementação do SIC	53
2.5.2 Principais Aspectos do SIC	55
2.5.3 Evoluções do Sistema.....	60
3 METODOLOGIA.....	62
3.1 CLASSIFICAÇÃO E DESENHO DA PESQUISA.....	62
3.2 UTFPR: O CASO DE ESTUDO	66
4 ANÁLISE DAS CATEGORIAS	70
4.1 SISTEMA DE INFORMAÇÕES ORGANIZACIONAIS DO GOVERNO FEDERAL - SIORG	70
4.2 SISTEMA INTEGRADO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO – SIOP	72

4.3 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS – SIAPE	
74	
4.4 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL – SIAFI	76
4.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL – SIC.....	80
5 RESULTADOS DA PESQUISA	84
5.1 OBJETOS DE CUSTOS, CENTROS DE CUSTOS E SUA CODIFICAÇÃO.....	84
5.2 PROPOSTA DE TRATAMENTO DOS DADOS QUE ALIMENTARÃO O SISTEMA	92
5.3 PROPOSTA DE RELATÓRIOS GERENCIAIS A PARTIR DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS.....	99
5.4 RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS.....	104
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
REFERÊNCIAS	109

1 INTRODUÇÃO

Ancorada nos princípios da eficiência, eficácia e economicidade, a administração pública deve buscar atender às necessidades dos cidadãos, atuando de modo a obter o melhor aproveitamento possível na utilização dos recursos públicos (ZYMLER, 1998). Assim, a administração pública tem como um desafio constante, a melhoria da qualidade do gasto por meio da otimização dos recursos para atingir a satisfação dos usuários dos serviços públicos. Um dos mecanismos com potencial de auxiliar na busca pela melhoria da qualidade do gasto e otimização dos recursos é a contabilidade de custos e as informações obtidas por meio de sistemas de custos.

A partir dos anos 80, passou-se a exigir do Estado uma nova postura, pautada no enfoque gerencial das ações do governo, em substituição ao tradicional modelo burocrático. Esse movimento foi denominado Nova Administração Pública. O enfoque gerencial privilegia o controle do desempenho e dos resultados obtidos, em detrimento a uma ótica centrada em regras e procedimentos (BRESSER-PEREIRA, 2000; PIGATTO et al., 2010).

Machado (2002) ensina que, num modelo gerencial, a tomada de decisões deve levar em conta os custos e benefícios das diferentes alternativas de ação. Assim, a necessidade de se adotar um sistema de custos advém da demanda da gestão por informações que permitam comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, almejando a melhoria da performance de seus dirigentes.

No Brasil, a primeira iniciativa de adoção desse modelo foi a Reforma do Estado de 1995 (BRESSER-PEREIRA, 2000). Porém, essa iniciativa representou apenas o início de uma tendência da administração pública a buscar uma gestão fiscal responsável. Para que se possa de fato afirmar que o paradigma da função do Estado foi alterado para focar nos resultados de sua atuação, é necessária a adoção de ferramentas que possibilitem a avaliação desses resultados. Nesse sentido, Pigatto et al. (2010) apontam a contabilidade de custos como um instrumento útil para apurar resultados e mensurar a competitividade das atividades executadas pelo governo.

Para realizar o processamento, controle e execução financeira, patrimonial e contábil, o governo federal brasileiro dispõe do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI. Esse sistema apresenta uma importante atribuição no controle dos recursos e das contas públicas. Porém, por mais útil que o SIAFI seja para as áreas de finanças e orçamento público, ele não foi concebido para apurar custos e não é capaz de tecer relações

entre despesa e resultado obtido (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010; ARAUJO, 2011).

Para suprir essa necessidade, foi implementado, em 2011, o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, com o objetivo de subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público, sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público (STN, 2018). No entanto, a adesão a esse sistema ainda não tomou as proporções necessárias. Falta ainda uma conscientização dos gestores dos órgãos para que o uso da informação de custos seja disseminado no setor público.

Em um contexto de queda de arrecadação e crescimento acelerado das despesas, o governo acaba por tomar medidas para tentar equilibrar suas contas, reduzindo os recursos à disposição das entidades públicas. Uma dessas medidas é o contingenciamento de despesas, previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual se constitui em um mecanismo de limitação de empenho e movimentações financeiras referentes às despesas discricionárias, diante de frustração na arrecadação. Outra medida que deve impactar o montante de recursos disponíveis aos órgãos e entidades da administração pública é a Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016, que estabelece um teto para o crescimento das despesas primárias, por um período de 20 anos. Esse cenário amplia ainda mais a necessidade da otimização e do controle da eficiência na aplicação dos recursos.

As referidas medidas também atingem a educação, afetando, por conseguinte, as instituições federais de ensino superior, entre elas a Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, objeto de estudo deste trabalho.

A UTFPR, assim como as demais instituições federais de ensino superior, é um organismo complexo, que recebe recursos de várias fontes, possui atividades diversificadas, estrutura multicâmpus e conta com aproximadamente 40 mil alunos (UTFPR, 2018a). Tudo isso demanda um controle efetivo para que seja possível atender a todas as necessidades da comunidade acadêmica. Dessa forma, a consecução dos objetivos organizacionais e o bom gerenciamento da instituição dependem de uma melhoria na qualidade do gasto, ou seja, fazer mais com o mesmo nível de recursos.

Baseada nos ditames legais, a busca por uma adequada administração dos recursos públicos deve ser uma constante, independentemente da situação, seja de escassez ou de abundância de recursos. Nesse sentido, a instituição deve buscar alternativas para otimizar o uso de seus recursos, e a gestão de custos é uma ferramenta que pode auxiliar no atendimento a essa demanda.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

No que concerne à temática de custos no setor público, ainda não se pode dizer que há, no Brasil, uma literatura consolidada sobre o tema. Por conta disso, ainda não há um direcionamento preciso das atividades de implantação de sistemas de custo no setor público, uma vez que o governo federal possui uma estrutura diversificada, com entidades das mais variadas formas e objetivos, o que dificulta o estabelecimento de um padrão para toda a Administração Pública.

Considerando o fato de que não foram localizados na literatura, relatos ou procedimentos específicos de implantação de sistemas de custos – em especial o SIC – em instituições de ensino superior, que atendam às necessidades da instituição objeto desta pesquisa, levando em conta suas especificidades, define-se o problema de pesquisa do presente estudo: **Quais os aspectos a serem observados para a elaboração de um modelo de mensuração de custos para a UTFPR, a partir do SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Diante da necessidade de informação de custos para auxiliar no controle e no processo de tomada de decisão por parte dos gestores públicos, o objetivo geral do presente trabalho é propor um modelo de mensuração de custos para a Universidade Tecnológica Federal do Paraná, utilizando o SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para auxiliar a atingir o objetivo geral deste trabalho, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) Identificar o objeto de custo e os centros de custos mais adequados para a instituição.
- b) Estruturar a codificação dos centros de custos a serem utilizados no âmbito do SIC.
- c) Propor uma forma de tratamento dos dados que alimentarão o sistema.

- d) Propor um conjunto de relatórios gerenciais a partir das informações de custos.

1.3 JUSTIFICATIVA

A UTFPR, por meio de seus gestores, manifesta a intenção de adotar uma ferramenta que possibilite o conhecimento dos custos de suas atividades. Considerando que a dissertação em mestrados profissionais busca a solução para um problema da organização e que, de acordo com Mattos (1997), os mestrados profissionais têm como característica geral e básica contribuir diretamente para o processo decisório ou operacional da entidade, este trabalho busca auxiliar os gestores no processo de adoção dessa ferramenta.

Santos, Costa e Voese (2016), em sua pesquisa para identificar “as principais causas do uso (ou não) de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior”, apuraram, por meio da análise dos Relatórios de Gestão do ano de 2015, que apenas 4, de um total de 80 instituições investigadas, utilizavam algum tipo de sistema de custos. Sendo assim, percebe-se a escassez de experiências nessa área no âmbito das instituições federais de ensino superior. Isso revela a importância de se produzir material relativo a essa temática.

Considerando que a gestão de custos no setor público é um tema que não possui literatura consolidada, há a necessidade de amadurecimento desse assunto, portanto o intuito desta pesquisa é contribuir para a ampliação e consolidação do conhecimento acerca dessa temática, auxiliar no processo de implantação do SIC na instituição objeto do estudo, e nortear o processo em outras instituições.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A finalidade deste trabalho é propor um modelo de mensuração de custos para a UTFPR, considerando a realidade dessa instituição no que se refere à sua estrutura organizacional, aos sistemas e informações disponíveis, bem como ao tipo de gasto usualmente realizado por ela.

Não faz parte do escopo do estudo o estabelecimento de parâmetros ou padrões de comparação dos custos dos câmpus, unidades organizacionais e centros de custos propostos, nem tampouco analisar os relatórios gerados, já que esse é um trabalho que deverá ser desenvolvido pelos gestores durante o processo decisório.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está organizada em seis capítulos e respectivas seções e subseções, iniciando com esta introdução, onde se faz a contextualização do tema. Neste capítulo, são delineados o problema de pesquisa e os objetivos geral e específicos, e apresentam-se a justificativa e a delimitação do estudo. O segundo capítulo apresenta o referencial teórico que dará suporte ao trabalho, onde são abordados: o controle na administração pública, a contabilidade aplicada ao setor público, contabilidade de custos, custos no setor público e o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.

No terceiro capítulo são delineados os procedimentos metodológicos necessários à consecução da pesquisa. São apresentadas a classificação e o desenho da pesquisa, as categorias de análise e a instituição objeto deste estudo – a UTFPR. O quarto capítulo trata da análise dos sistemas estruturantes que fornecem informações para o SIC, onde são abordados os principais aspectos de cada sistema.

O quinto capítulo é dedicado aos resultados da pesquisa e busca resgatar os objetivos específicos, demonstrando o atendimento a cada um deles. Por fim, tem-se o sexto e último capítulo, que trata das considerações finais do trabalho e sintetiza os resultados alcançados. São apresentadas as contribuições da pesquisa e algumas limitações do estudo, finalizando com as sugestões para trabalhos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

É dever do Estado oferecer serviços públicos aos cidadãos, como saúde, educação, segurança e justiça. Para isso, o governo depende de recursos advindos das receitas tributárias, que são coletadas dos próprios cidadãos. Assim, há a necessidade de que esses recursos sejam administrados de forma satisfatória. Nesse contexto entra o importante papel do controle dos gastos públicos, que pode e deve ser realizado tanto internamente ao governo, pelos órgãos de controle interno, quanto externamente, por intermédio dos órgãos de controle externo e pelo controle social exercido naturalmente pela sociedade.

Segundo Giambiagi e Além (2011, p. 32), "o gasto do governo afeta uma gama diversa de atividades, algumas das quais, em algum momento, provavelmente teve, tem ou terá algo a ver com a vida de cada um de nós". Portanto, o controle dos gastos públicos é assunto que diz respeito a toda a sociedade.

Controlar, na concepção de Martins (2006), diz respeito ao ato de analisar a realidade comparando-a com o que se almejava, identificar as divergências e tomar providências para corrigi-las. Para o autor, a implantação do controle deve observar a estrutura organizacional da entidade, podendo ser por departamentos, por células de manufatura, entre outras.

A atividade de controle é uma das funções clássicas da administração das entidades, sejam elas públicas ou privadas (MATIAS-PEREIRA, 2010). No âmbito da administração pública, segundo o autor, essa função é mais abrangente e necessária, devido ao dever inerente a todo ente estatal, de prestar contas dos bens e recursos públicos que estejam sob sua responsabilidade.

O dever de prestar contas tem como objetivos "comprovar e dar conhecimento, por meio da apresentação das contas públicas, da boa e regular utilização dos recursos públicos" (AUGUSTINHO, 2013, p. 59) e "verificar a legalidade, a legitimidade e a economicidade da atividade pública para assegurar o atendimento dos interesses coletivos" (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 74).

Esses objetivos foram previstos, inicialmente, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A referida lei dedicou o Título VIII ao Controle da Execução Orçamentária, instituindo, nos artigos 75 a 82, os controles interno e externo.

De acordo com Campos (2005), as atividades de controle foram redesenhadas ao longo do tempo para atender às exigências do *managerialism*. A autora relata que esse modelo de administração, baseado em padrões gerenciais, ganhou espaço e pôde se estruturar a partir do esgotamento do modelo do Estado interventor, resultante da crise mundial que foi desencadeada a partir do final da década de 70. Esse novo padrão se opõe ao modelo burocrático de administração pública e tem como modelo central a busca pela eficiência, por meio do aperfeiçoamento do controle das ações e dos métodos de avaliação de desempenho.

Para Conceição (2012), o marco da reestruturação do sistema de controle interno e externo dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário do país com os sistemas de Contabilidade, Administração financeira e Auditoria interna, foi a Constituição Federal de 1988. As normas gerais do sistema de controle estão definidas nos artigos 70 a 75 da Constituição.

Campos (2005) menciona a necessidade de correção dos rumos da administração pública como fundamento para a criação de dispositivos constitucionais orientados para o controle das ações do Estado e dos gestores públicos. Esses dispositivos buscam permitir a difusão do controle tanto pela sociedade, quanto pela estrutura administrativa e pelas Instituições de Controle Externo, caracterizando três sistemas: o controle social, o controle interno e o controle externo.

O controle interno é disciplinado pelo art. 74 da Constituição de 1988, o qual preconiza que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter um sistema de controle interno para fins de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual; avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos públicos federais; controle dos direitos e haveres da União; e apoio ao controle externo.

Assim, refere-se à fiscalização direta, realizada no âmbito da própria estrutura administrativa, de forma prévia, concomitante ou a posteriori (CAMPOS, 2005). Em nível federal, o papel de Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é exercido pela Controladoria-Geral da União – CGU (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Já o controle externo, de acordo com o art. 71 da Constituição, está a cargo do Congresso Nacional, sendo exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU). Matias-Pereira (2010) destaca, entre as principais competências constitucionais e legais do TCU, a responsabilidade pela realização de inspeções e auditorias e pelo julgamento das contas dos administradores públicos e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos.

Por fim, destaca-se o papel do controle social, exercido pelo cidadão, sobre a atuação dos entes estatais. A Constituição Federal prevê a participação ativa do cidadão no controle da

atuação estatal, tanto por meio de conselhos quanto individualmente (MATIAS-PEREIRA, 2010). Dessa forma, a própria administração pública dispõe de meios para que os atores privados atuem sobre os atores públicos e políticos, a partir de elementos obtidos por meio do acompanhamento da gestão governamental (AUGUSTINHO, 2013).

Matias-Pereira (2010) pontua que o cidadão sempre será o melhor agente de controle da administração pública, por se fazer presente em qualquer atuação estatal, seja como agente público, seja como beneficiário das políticas públicas.

Destaca-se também a função do controle social no acompanhamento do mandato dos representantes eleitos pelos cidadãos, detectando possíveis gastos inadequados e inúteis, que não estejam relacionados com um objetivo real (CAMPOS, 2005).

2.1.1 Evolução Histórica das Dificuldades de Controle das Finanças Públicas no Brasil

O controle das finanças públicas no Brasil apresentou sempre muitas dificuldades em sua execução, apesar das transformações ocorridas na estrutura governamental em busca de uma melhoria da gestão.

Zymler (1998) ressalta a sobreposição de funções existente entre os sistemas de controle interno e externo, causada principalmente pela falta de normas que disciplinem o processo de controle de maneira global. O autor menciona que os procedimentos existentes são desarmônicos e, dessa forma, acabam por dificultar e postergar as ações fiscalizatórias. Aliado a isso, Piscitelli e Timbó (2014, p. 97-98) assinalam que:

[...] os órgãos de controle nunca foram efetivamente fortes, exceto nos discursos oficiais e nas tentativas de utilizá-los como instrumento de coerção circunstancial. Estas áreas permaneceram por muito tempo à margem de qualquer esforço de renovação e de modernização que se tentou implantar no Serviço Público, não apenas em termos de pessoal, mas também em termos de sistemas e de métodos. Para o modelo de Administração Pública brasileiro, as atribuições de controle se revelaram algumas vezes desnecessárias, outras vezes inúteis e, até mesmo, incômodas. O resultado trouxe consequências a longo prazo; a alocação de recursos continua deixando a desejar, negligenciando-se, seguidamente, efetivas prioridades, a par de frequentes desvios e desperdício.

Partindo-se dos anos 80, constata-se que havia a dificuldade de controle causada pela questão das altas taxas de inflação, que traziam consigo desequilíbrio fiscal, desestabilização e estagnação da renda per capita do país. Esse período foi marcado pelo descontrole dos gastos públicos (CONCEIÇÃO, 2012), onde nem o Ministro da Fazenda tinha noção exata do valor dos gastos, diante da quantidade de “ralos” que drenavam o dinheiro público sem que houvesse um registro da despesa (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Esse entendimento é reforçado por Garcia (2000), ao apontar a total inexistência de controle sobre os orçamentos, causada pelos excessos nominais de arrecadação. O governo simplesmente não tinha informação sobre o quanto era gasto em toda a sua estrutura. Além disso, na segunda metade da década de 80, aos baixos níveis de arrecadação foi acrescido um aumento significativo do gasto público (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

O efeito da inflação sobre o gasto público é demonstrado por Giambiagi e Além (2011, p. 126), os quais lecionam que:

[...] muito mais importante do que a perda do valor real dos tributos seria a "ajuda" prestada pela inflação ao governo para reduzir o valor real do gasto, em relação aos valores comprometidos no orçamento. [...] Quando pressionado por um governador ou por algum colega de ministério a liberar uma verba, bastava ao ministro da Fazenda "empurrar" a liberação por um mês, para provocar uma perda real do valor liberado. Com a despesa estabelecida em termos nominais e a receita indexada, a técnica de administrar o gasto público "na boca do caixa" – isto é, retendo as obrigações por um tempo quando chegavam os pedidos – revelou-se extremamente eficaz para controlar a evolução da despesa. A isto deu-se o nome de "efeito-Tanzi da despesa", ou "efeito-Tanzi ao contrário" ou ainda "efeito-Bacha", pelo fato de o economista Edmar Bacha ter sido quem primeiro teorizou a respeito do assunto.

Dessa forma, a inflação facilitava o controle do gasto público em termos reais (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011). Porém, essa manobra do governo dificultava uma visão real da situação das contas públicas, pois quase todos os pedidos de recursos eram atendidos, porém não representavam efetivamente o atendimento das necessidades dos cidadãos. A estabilização da inflação/economia, após 1994, impossibilitou a continuidade desse tipo de operação, fazendo com que o governo passasse a não atender a todos os pedidos de recursos.

O contexto de crise fiscal da década de 70 fez surgirem e evoluírem novas ideias sobre a maneira de gerenciamento governamental, fomentando a reforma do Estado para atender às demandas sociais e combater a ineficiência do modelo estatal existente à época (MATIAS-PEREIRA, 2010). Segundo esse autor, havia a necessidade de se reduzir a presença do Estado na economia, pois devido ao modelo desenvolvimentista adotado, o Estado brasileiro extrapolou suas atribuições básicas para atuar fortemente na esfera produtiva, deixando de atender com eficiência às demandas da população, notadamente na área social. O autor aponta o avanço do fenômeno da corrupção no país e o enfraquecimento do sistema de controle como possíveis consequências dessa deformação nas funções do Estado.

Nesse contexto, surgiram esforços para a busca da reformulação das finanças públicas. Assim, foi criada pelo Decreto n° 92.452, de 10 de março de 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com a finalidade de integrar os sistemas de acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal (CONCEIÇÃO, 2012), auxiliar o Ministério da Fazenda na execução de um orçamento unificado (HOLANDA; LATTMAN-

WELTMAN; GUIMARÃES, 2010) e conferir transparência e ajuste aos gastos públicos, agilidade e confiabilidade às informações contábeis (CASTRO; GARCIA, 2008).

Uma importante ação da STN foi a implantação, em 01 de janeiro de 1987, do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), um instrumento desenvolvido em conjunto com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), para acompanhar e controlar as execuções orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da união. A STN e o SIAFI viabilizaram ao governo o acompanhamento da execução orçamentária de todos os órgãos da administração direta e de grande parte da administração indireta, de forma centralizada e uniforme (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010; CONCEIÇÃO, 2012).

Giambiagi e Além (2011) citam outros avanços importantes do ponto de vista gerencial ocorridos no período 1985/1989, além da criação da STN, como a extinção da conta-movimento do Banco do Brasil e a exigência de prévia autorização legislativa para todas as despesas públicas federais, a partir do orçamento de 1988. Essas medidas, de acordo com os autores, contribuíram para acabar com práticas contábeis confusas e eliminar importantes focos de desperdício de recursos públicos, pelo aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, propiciado pela centralização do caixa.

Por outro lado, a nova Constituição Federal, aprovada em 1988, acabou gerando dois tipos de problemas: reduziu a margem de manobra das autoridades, afetando a capacidade de resposta do governo federal diante de uma situação difícil, pela redução da parcela sobre a qual ele tinha controle direto; e elevou significativamente as despesas previdenciárias (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Segundo Ribeiro (1997), apesar da ampliação da abrangência do controle promovida pela Constituição de 1988, não houve um salto de qualidade no que tange ao controle propriamente dito, que compreende o cumprimento de metas estabelecidas e a execução dos programas, pois as ações da maioria dos órgãos de controle do Brasil estão restritas ao controle jurídico e contábil-financeiro.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu art. 163, inciso I, que uma lei complementar deveria dispor sobre finanças públicas, porém, foi somente em 4 de maio de 2000 que essa determinação foi cumprida, ao ser aprovada a Lei Complementar nº 101, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Matias-Pereira (2010) apresenta a LRF como um importante marco institucional e cultural para possibilitar o controle social no país. Um dos avanços nesse sentido é a obrigação

de geração de relatórios em linguagem simples, para facilitar a participação da sociedade no processo de prestação de contas dos gestores públicos.

Giambiagi e Além (2011) ressaltam que a LRF fornece diretrizes que devem nortear a administração das finanças públicas dos níveis central, estadual e municipal. Os principais aspectos dessa lei são: estabelecer tetos para a despesa com pessoal, limitar o endividamento público e definir regras rígidas para o comportamento do gasto com pessoal no final do mandato das autoridades. Entretanto, se por um lado a lei “foi considerada um avanço importante para um controle duradouro das contas fiscais”, por outro, “representou apenas um primeiro passo na definição de um marco institucional mais rígido, que evite desmandos na administração pública, e não teve efeitos imediatos de caixa” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011, p. 172).

Para Matias-Pereira (2010), mesmo com todas as medidas de controle previstas na LRF, a corrupção ainda está muito presente e ainda se observam situações de desvio e fraudes na utilização de recursos públicos e desperdício de bilhões de reais em obras paradas e inacabadas no país. Essa situação demonstra a importância de fatores como o fortalecimento do sistema de controle externo, o acompanhamento da mídia e o envolvimento da sociedade no processo de controle.

Apesar de todos os avanços obtidos desde a década de 1980, verifica-se que o controle ainda não cumpre efetivamente com sua função, como no caso do planejamento orçamentário, em que se verifica com frequência que os objetivos propostos acabam não se realizando conforme o programado. Nesse caso, constata-se, nas palavras de Piscitelli e Timbó (2014, p. 99), que:

[...] os mecanismos de controle não estão condicionados e talvez nem sejam apropriados para avaliar os resultados obtidos. É até compreensível que os controladores, com o esvaziamento ou a falta de definições para a sua função, durante muito tempo, tivessem assumido uma feição mais de caráter repressor e tenham deixado de concentrar-se na valorização dos aspectos relacionados à verificação e apreciação da execução dos programas, no mérito da despesa, enfim; é, pois, importante responder não só às questões "em que" e "como" o recurso foi gasto, mas sobretudo "para quê".

Nessa situação em específico, observa-se a falta de compromisso do Executivo com a execução do orçamento, com valores subestimados ou superestimados, causando distorções na peça orçamentária. Isso acaba ocorrendo por não se ter uma ação efetiva dos mecanismos de controle. Segundo Matias-Pereira (2010, p. 342),

[...] a existência do controle interno no país, em especial na grande maioria dos municípios brasileiros, não representa uma garantia de que ele está funcionando adequadamente. O desempenho e a efetividade da área de controle interno nos municípios necessitam receber mais atenção e uma avaliação mais profunda. [...] Verifica-se que os mecanismos de controle, tanto no governo federal, estados e

municípios ainda apresentam fragilidades e distorções na sua tarefa de fiscalizar o cumprimento das normas estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Isso fica evidenciado em inúmeros estados e municípios, em relação ao cumprimento das metas, obediência aos limites para realização de operações de crédito, destinação dos recursos oriundos da venda de bens do patrimônio, medidas adotadas para fazer retornar as despesas com pessoal e a dívida aos seus limites.

A partir dessas considerações, nota-se que a administração pública tem muito a evoluir na questão do controle de suas ações. Deve-se buscar o desenvolvimento de ferramentas que tornem mais efetiva essa função, tanto por parte dos órgãos de controle internos e externos, quanto da sociedade organizada.

2.1.2 Eficiência, Eficácia e Economicidade no Setor Público

Em 1995 o governo de Fernando Henrique Cardoso introduziu a Reforma Administrativa do Estado, cujo objetivo era substituir a administração pública burocrática por um modelo gerencial. A reforma foi conduzida pelo então Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado, Luiz Carlos Bresser-Pereira. Para Bresser-Pereira (2000), a administração pública gerencial surgiu para combater a crise do Estado, a crise fiscal, reduzir custos e tornar mais eficiente a administração dos serviços e para proteger o patrimônio público da corrupção.

De acordo com Zymler (1998), o propósito da reforma do Estado de 1995 foi possibilitar o desenvolvimento de uma Administração Pública baseada em conceitos de administração e eficiência, motivada pelo controle de resultados, com o controle da legalidade cedendo espaço para o controle finalístico.

Matias-Pereira (2010) corrobora essa afirmação ao sustentar que o objetivo da reforma gerencial foi viabilizar as condições para o aumento da eficácia, eficiência e efetividade da administração pública, além de buscar uma relação mais democrática entre Estado e sociedade. Assim, procurou-se criar meios para melhorar a gestão do Estado e tornar o controle mais eficaz.

Na percepção de Romanova et al. (2017), é impossível considerar a atividade das entidades públicas sem uma avaliação adequada da eficiência de suas ações. Para os autores, dois dos elementos necessários à consecução da melhoria da eficiência são os controles pré e pós operacional e o desenvolvimento de um padrão de alocação de custos.

Zymler (1998) preconiza que o controle interno não se limita ao controle da legalidade, ou seja, da verificação do atendimento da realização orçamentária e financeira às normas legais vigentes. O ideal a ser atingido deve responder satisfatoriamente aos anseios por eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, realizado com base na

economicidade, que é representada pelo equilíbrio entre o mínimo de custo de determinadas ações e o máximo de benefícios obtidos por intermédio delas.

A eficácia diz respeito ao grau de cumprimento do que foi realizado em relação ao que foi planejado, expressando o que e o quanto se fez do que deveria ser feito num determinado período de tempo. Já a eficiência refere-se ao valor dos recursos consumidos em relação ao que foi (ou deveria ter sido) realizado, ou à quantidade de produtos ou serviços gerados (FERNANDES, 2011).

A busca pela eficiência está prevista na Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, constituindo-se num dos princípios – juntamente com a legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade – a serem obedecidos pela administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A eficiência, juntamente com a eficácia, também é mencionada no artigo 74 da Constituição, que estabelece, entre as finalidades do controle interno, a avaliação da legalidade e dos resultados, quanto à **eficiência** e **eficácia**, do processo de gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da administração pública.

A economicidade está prevista no art. 70 da CF, que atribui ao Congresso Nacional, por meio de controle interno e externo, a responsabilidade pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, **economicidade**, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Estes três preceitos – eficiência, eficácia e economicidade – referem-se à uma utilização responsável dos recursos públicos, sendo importantes indicadores do desempenho da administração pública. Assim, a partir da reforma do Estado, foram dados os primeiros passos para cumprir a determinação da Constituição de 1988, no que diz respeito à busca por melhores resultados na gestão dos recursos públicos. A questão está em encontrar meios para que os resultados sejam medidos e avaliados. Nesse contexto, emerge o importante papel da contabilidade para fornecer informações que propiciem uma visão do desempenho da gestão dos recursos públicos.

2.2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, é o ramo da ciência contábil que busca fornecer, aos diversos usuários, informações úteis relativas à situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa das entidades

do setor público, para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão. Os usuários da informação podem ser tanto aqueles que se utilizam dos serviços públicos, quanto aqueles que proveem os recursos para a prestação dos serviços (CONSELHO..., 2016).

Silva (2011a) considera a contabilidade pública uma especialização da contabilidade direcionada ao estudo e análise dos fatos administrativos no âmbito da administração pública, que tem como foco fornecer informações relativas às variações do patrimônio do Estado; à organização e execução dos orçamentos; ao controle de custos e eficiência do setor público; e às normas para o registro das entradas de receita, dos desembolsos da despesa e da prestação de contas do Governo e dos responsáveis por bens e valores.

Augustinho (2013, p. 84) afirma que a produção de informações econômicas, orçamentárias, financeiras e físicas do patrimônio público, pela contabilidade pública, fazem dela uma “ferramenta de acompanhamento dos gastos do governo pela sociedade”, configurando-se em um instrumento de controle social.

A Contabilidade Pública ainda tem como norte a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Porém, essa lei deve sofrer ajustes para se adequar aos avanços verificados na ciência contábil e aos padrões internacionais de contabilidade.

De acordo com Padrones e Silva (2015), desde 2008 a STN vem promovendo alterações em suas normatizações em relação à Lei nº 4.320/1964, para adequá-las aos princípios contábeis e à mudança de interpretação em relação ao objeto da contabilidade pública. Antes disso, o enfoque maior da contabilidade era sobre o controle orçamentário e os atos públicos, deixando a aplicação dos princípios contábeis e o enfoque patrimonial em segundo plano, o que acabava por gerar informações sobre o patrimônio público nem sempre condizentes com a realidade. Para alterar essa situação, elevando o enfoque patrimonial ao primeiro plano, iniciou-se o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

Segundo Dantas e Crozatti (2014), o governo federal vem buscando, com o auxílio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), harmonizar a contabilidade às normas internacionais, por meio de um processo de implementação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS), emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). Para os autores, a implementação dessas normas redireciona o foco da contabilidade, de um viés orçamentário

para um patrimonial, voltado para a tomada de decisões baseadas em avaliações de desempenho, especialmente com relação à mensuração e à apuração dos custos.

Nessa mesma linha, Padrones e Silva (2015) consideram que a contabilidade não serve apenas para fazer cumprir-se a Lei nº 4.320/64, mas deve ser utilizada como uma ferramenta para auxiliar nas decisões gerenciais. Para Padrones (2014, p. 15-16), a implantação das mudanças promovidas pela STN deve trazer quatro grandes desafios à contabilidade governamental:

[...] a convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público; o aperfeiçoamento dos controles nos órgãos públicos, especialmente na área patrimonial; a implantação do sistema de custos e a redefinição dos objetivos das áreas relacionadas: Contabilidade, Auditoria Interna e Externa, Patrimônio, Orçamento Financeiro e Controle Interno.

Esses autores ressaltam o fato de que, com o processo de internacionalização da contabilidade brasileira, emergiu a questão dos custos no setor público. Nesse sentido, dentre as normas editadas pelo CFC, voltadas para o setor público, as chamadas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP), está a NBC T 16.11, que trata da informação de custos e que é abordada mais adiante.

2.2.1 Regime Contábil Adotado no Setor Público no Brasil

O regime contábil determina de que forma serão registradas as receitas e as despesas da entidade em um determinado exercício financeiro. Os tipos de regime existentes são: o de caixa, que leva em consideração, para fins de registro das transações, a data do efetivo pagamento ou recebimento; o de competência, que considera o momento em que as transações são geradas, independente do desembolso ou do ingresso financeiro; e o misto, que registra as receitas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência, sendo utilizado somente pela contabilidade pública.

O regime misto também pode ser denominado “modificado”, sendo classificado, do ponto de vista internacional, como uma variação do regime de competência puro (BORGES; MARIO; CARNEIRO, 2013). No entanto, de acordo com Silva (2011a, p. 92):

[...] é preciso distinguir as regras de elaboração e aprovação do orçamento, das normas que regem o sistema contábil, visto que as primeiras estão submetidas ao denominado regime misto, de caixa para as receitas e de empenho para as despesas, enquanto as segundas devem utilizar o regime de competência total, fazendo os ajustes necessários para a apuração correta dos resultados de cada exercício.

Da mesma forma, Kohama (2010) afirma que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil obedece aos princípios fundamentais de contabilidade, pois sob o enfoque orçamentário, entende-se que o regime é misto, e sob o enfoque patrimonial, a receita e a despesa orçamentárias são reconhecidas pelo regime de competência.

O Manual de Receita Nacional, aprovado pela Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal, e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (BRASIL, 2016), destacam que apesar de ser comum a interpretação do art. 35 da Lei nº 4.320/1964, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, o princípio da competência é aplicado em sua integralidade, tanto na receita quanto na despesa, pois o art. 35 se refere ao regime orçamentário. O regime contábil é tratado em título específico da referida Lei (Título IX), onde se determina que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas resultantes ou independentes da execução orçamentária.

O reconhecimento das receitas e despesas com base no regime de competência fornece uma melhor base de avaliação e performance passada e futura dos atos de gestão (CONCEIÇÃO, 2012). De acordo com a Portaria Conjunta STN/SOF nº 3/2008, a adoção desse regime visa conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas. A transparência também é citada por Augustinho (2013), juntamente com a vantagem da evidenciação do montante das receitas tributárias lançadas e ainda não arrecadadas, e por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), que asseveram que a transparência pode proporcionar maiores possibilidades para que os cidadãos exerçam o controle sobre os gestores públicos e cobrem um melhor uso dos recursos públicos por parte destes.

De acordo com Lutilsky, Vašíček e Vašíček (2012) o registro contábil por competência fornece informações completas sobre o uso eficiente e racional de recursos públicos, despesas públicas, bem como as informações necessárias para monitorar a gestão pública e suas responsabilidades.

McPhee (2006) cita um estudo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que aponta os benefícios que o regime de competência pode proporcionar às entidades do setor público: facilitar um gerenciamento de recursos mais eficiente e efetivo; melhorar a prestação de contas ao ampliar a noção de desempenho, além do uso e da aplicação dos recursos; e fornecer uma visão de longo prazo sobre o efeito das decisões governamentais e de gestão.

A importância da utilização do regime de competência pode ser percebida no discurso de Pigatto et al. (2010, p. 826) quando afirmam que “o conceito de uma contabilidade que não leve em conta a competência econômico-patrimonial resume-se a registros incompletos”.

Silva (2011a, p. 98) discorre sobre o regime de competência, reconhecendo-o como o sistema que evidencia as obrigações da organização e que permite aos administradores a realização de projeções para os orçamentos subsequentes com base no histórico dos exercícios anteriores. O autor ressalta que:

Em períodos de crise, o regime de competência permite que os administradores públicos vejam os riscos inerentes de suas decisões e, desse modo, possam focar o contingenciamento de dívidas de curto, médio e longo prazo, ou, ainda, reconhecer a liquidez de certos ativos, como é o caso dos valores inscritos na dívida ativa. No nível de gerenciamento, a contabilidade pelo regime de competência fornece um quadro detalhado dos custos totais que podem ser compatibilizados com o fluxo de caixa do período e permite estudar os reflexos dos custos indiretos, bem como auxilia na identificação do valor dos elementos constantes do ativo permanente, especialmente os que podem gerar receitas a fim de determinar o resultado entre aluguéis recebidos e aluguéis pagos viabilizando uma gestão eficiente do patrimônio público.

Dentre as vantagens mencionadas, destaca-se que o regime de competência fornece meios para que se possa obter a informação de custos. Inclusive as Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme item 14 da NBC T 16.11, obrigam que, para a geração de informação de custo, seja observado o princípio da competência, e que, se algum registro for efetuado de maneira diferente, devem ser realizados os ajustes necessários.

2.2.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Após o encerramento do exercício financeiro, o setor de Contabilidade das entidades públicas deve elaborar as demonstrações contábeis, partes integrantes da prestação de contas a ser apresentada aos órgãos institucionais do Poder Legislativo e Tribunal de Contas e aos diversos usuários (SILVA, 2011a).

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), de acordo com o MCASP (BRASIL, 2016), são: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (a DMPL é obrigatória para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federação). As demonstrações devem ser complementadas por notas explicativas, considerando a relevância dos itens que as compõem.

Para efeito deste trabalho, é apresentada uma breve descrição dos demonstrativos, conforme Quadro 1. Em seguida, enfatiza-se a Demonstração das Variações Patrimoniais, por ser o demonstrativo que fornece os elementos necessários à apuração dos custos.

Quadro 1 – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Demonstrativo	Definição
Balanço Orçamentário	O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (art. 102 da Lei nº 4.320/64).
Balanço Financeiro	O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (art. 103 da Lei nº 4.320/64).
Balanço Patrimonial	O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais, que são registrados em contas de compensação (natureza de informação de controle) (BRASIL, 2016, p. 384).
Demonstração das Variações Patrimoniais	A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício (art. 104 da Lei nº 4.320/64).
Demonstração dos Fluxos de Caixa	A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) apresenta as entradas e saídas de caixa e as classifica em fluxos operacional, de investimento e de financiamento. [...] Esta demonstração permite a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades (BRASIL, 2016, p. 402).
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) demonstrará a evolução do patrimônio líquido da entidade (BRASIL, 2016, p. 408).
Notas Explicativas	Notas explicativas são informações adicionais às apresentadas nos quadros das DCASP. São consideradas parte integrante das demonstrações. Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários (BRASIL, 2016, p. 411).

Fonte: A autora, com base na Lei nº 4.320/64 e no MCASP (BRASIL, 2016).

A Demonstração das Variações Patrimoniais é um demonstrativo apresentado em duas seções: Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD). As VPAs e VPDs são transações que provocam alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, afetando o resultado. O reconhecimento da variação patrimonial pode ocorrer em três momentos: no caso da variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária, e no caso da variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária (BRASIL, 2016).

As VPAs compreendem:

- Impostos, Taxas e Contribuições De Melhoria;
- Contribuições;
- Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos;
- Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras;
- Transferências e Delegações Recebidas;
- Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos;
- Outras Variações Patrimoniais Aumentativas.

As VPDs englobam os gastos com:

- Pessoal e Encargos;
- Benefícios Previdenciários e Assistenciais;
- Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo;
- Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras;
- Transferências e Delegações Concedidas;
- Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos;
- Tributárias;
- Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados;
- Outras Variações Patrimoniais Diminutivas.

O Resultado Patrimonial do exercício é obtido confrontando-se o total das contas de VPA com o total das contas de VPD, na Demonstração das Variações Patrimoniais. Ao apurar a diferença entre esses grupos de contas, se as variações aumentativas superarem as diminutivas, o resultado será um superávit, caso contrário, o resultado representará um déficit. O superávit ou déficit apurado passa a compor o saldo do Balanço Patrimonial do exercício (BRASIL, 2016).

2.2.3 Contabilidade como Ferramenta de Tomada de Decisões

Assim como no setor privado, no setor público a contabilidade tem como um dos principais objetivos fornecer subsídios para os gestores no processo de tomada de decisão. De acordo com Marion (2006, p. 23),

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

No entendimento de Kohama (2010, p. 25), a Contabilidade pode ser entendida como “uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade”. Assim, por meio da coleta e organização de dados, a contabilidade atua de forma a proporcionar aos gestores um panorama da situação da entidade.

As informações fornecidas pela contabilidade aplicada ao setor público, conforme o MCASP, dizem respeito aos resultados alcançados, bem como às informações de natureza orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades públicas, as quais subsidiam o processo de tomada de decisão, a prestação de contas, a transparência da gestão fiscal e a instrumentalização do controle social (BRASIL, 2016).

Para que as informações contábeis sejam úteis ao processo decisório, devem apresentar alguns atributos, ou características qualitativas:

- Relevância – diz respeito à capacidade que a informação tem de influenciar seus usuários;
- Representação fidedigna – representa fielmente o fenômeno ocorrido;
- Compreensibilidade – a informação deve ser apresentada de forma clara ao usuário;
- Tempestividade – refere-se à disponibilidade da informação no momento adequado, antes de perder a capacidade de ser útil ao usuário;
- Comparabilidade – permite a identificação de semelhanças e diferenças entre dois ou mais conjuntos de fenômenos;
- Verificabilidade – qualidade da informação que permite assegurar ao usuário que a informação representa fielmente os fenômenos, podendo ter sua validade verificada posteriormente por outros observadores (BRASIL, 2016).

Assim, essas características representam os critérios a serem seguidos pelos profissionais da área de contabilidade para garantir que as informações disponibilizadas aos usuários sejam adequadas aos fins almejados.

Por fim, é importante mencionar que, para que a contabilidade possa ser usada como instrumento de gestão, é fundamental que as autoridades e a sociedade organizada percebam a necessidade da informação contábil para o processo de tomada de decisões e para o devido controle na utilização dos recursos públicos (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

As informações de custos vêm se tornando cada vez mais relevantes para as organizações públicas, privadas e do terceiro setor (MARTINS; ROCHA, 2010). No que concerne à contabilidade gerencial das organizações, as informações de custos prestam suporte ao processo de planejamento e controle gerencial, e podem ser utilizadas para subsidiar eventos de tomada de decisão relativos, entre outros, a:

- planejamento estratégico e operacional;
- controle gerencial, incluindo a avaliação de desempenhos;
- elaboração e acompanhamento de orçamentos;
- gestão de pessoas (avaliação de desempenho, dimensionamento de efetivo, admissão, treinamento e desenvolvimento, desligamento etc.);
- gestão de processos (concepção e projeto do processo, formulação do arranjo físico das instalações, aperfeiçoamento e racionalização das atividades que agregam valor etc.); e
- avaliação da viabilidade econômica de processos (MARTINS; ROCHA, 2010).

Na mesma linha, Mauss, Diehl e Bleil (2015) ressaltam que a informação de custos pode ter diversas utilidades gerenciais, como: mensurar o desempenho e a eficiência das divisões, planejar e orçar com mais consistência e apurar o retorno de investimentos realizados. Em sua pesquisa, que buscou analisar como o Brasil e alguns outros países utilizam a contabilidade de custos para gerar informações gerenciais voltadas para uma gestão pública baseada em resultados, os referidos autores constataram que a grande maioria dos textos internacionais da área tem como objetivo analisar custos para a tomada de decisões, sendo que os custos podem ser considerados a base para a criação de informações para a gestão.

Horngren, Datar e Foster (2004) sintetizam o campo de aplicação da contabilidade de custos em três aspectos que abrangem uma vasta gama de aplicações: calcular o custo de produtos, serviços e outros objetos de custo; obter informações para planejamento e controle e a avaliação de desempenho; e analisar as informações relevantes para a tomada de decisões.

Para Martins (2006) o estágio atual da Tecnologia da Informação permite o processamento simultâneo da contabilidade financeira, de custos e gerencial e a conciliação das diferenças. Nesse cenário, a contabilidade de custos apresenta duas importantes funções: o auxílio ao controle e a ajuda à tomada de decisões.

Ainda segundo Martins (2006), o sistema de custos não garante que a empresa tenha total controle sobre eles, já que a fase mais importante do ciclo é a tomada de decisões quanto à correção dos desvios. Porém, o autor conclui que um sistema de custos pode ser de grande importância para se obter controle, desde que sejam estabelecidos parâmetros de comparação e que seja observada a fase de correção.

2.3.1 Principais Conceitos Utilizados na Contabilidade de Custos

Para que seja possível um entendimento adequado dos conceitos apresentados neste trabalho, é necessário estabelecer a terminologia utilizada. O Quadro 2 apresenta alguns conceitos básicos da contabilidade de custos, de acordo com os autores referenciados.

Quadro 2 – Terminologia básica de custos

Gasto	“Gasto ou dispêndio é a <i>compra</i> de bens ou serviços. [...] O gasto, por ser uma aquisição onerosa de recursos econômicos, sempre provoca, necessariamente, a obrigação de pagar; porém, pagamento e gasto são eventos distintos, podendo ocorrer – e geralmente ocorrem – em momentos diferentes” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 9).
Custo	“Custo é a expressão monetária do <i>consumo</i> , da <i>utilização</i> ou da <i>transformação</i> de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços. Para que um evento seja caracterizado como custo há que satisfazer a dois requisitos: (a) ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico e (b) objetivo de produzir bens e serviços” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 9).
Despesa	“Despesa é a expressão monetária do <i>consumo</i> ou da <i>utilização</i> de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da <i>transferência</i> de produtos, mercadorias e serviços aos clientes, no processo de geração de receita. Para que um evento seja caracterizado como despesa, há que satisfazer a dois requisitos: (a) ocorrência de consumo, utilização ou transferência de um recurso econômico e (b) objetivo de manter em atividade a empresa como um todo e gerar receita” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 17).
Investimento	“Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização, são especificamente chamados de investimentos” (MARTINS, 2006, p. 25).
Desembolso	“Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do momento do gasto” (MARTINS, 2006, p. 25).
Perda	“Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária” (MARTINS, 2006, p. 25).
Objeto de custo	“Qualquer coisa para a qual a medida de custos é desejada” (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 89). “Define-se objeto de custo o elemento do qual se deseja ter o custo específico apurado. Em outras palavras, objeto de custo é o elemento que será objeto de mensuração monetária, com a finalidade de se obter o custo unitário ou total desse elemento. Um objeto de custo pode ser um produto, um serviço, uma mercadoria, uma atividade, um departamento, uma divisão, um processo, um recurso etc.” (PADOVEZE, 2006, p. 40).
Centro de custo	“Menor segmento de atividade ou de área de responsabilidade, onde são executados trabalhos homogêneos. Um centro de custo (ou centro de despesa) pode ser tanto uma atividade como um departamento, dependendo da estrutura organizacional” (PADOVEZE, 2006, p. 99).

Fonte: A autora, com base nos autores referenciados.

Dentro da contabilidade de custos, são observadas algumas classificações usuais. Os custos podem ser agrupados, primeiramente, em relação ao produto fabricado ou serviço prestado, podendo ser classificados em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados ao produto ou outro objeto de custo em particular, e podem ser identificáveis e mensuráveis em relação a cada unidade do objeto de custo de forma precisa e economicamente viável. Os custos indiretos são aqueles que não podem ser rastreados diretamente ao objeto de custo em particular, sendo que a distribuição desses custos para um produto específico somente é realizada por meio de estimativas, frequentemente arbitrárias (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004; MARTINS, 2006; MARTINS; ROCHA, 2010).

Outra classificação, considerada por Martins (2006) como a mais importante, é a que divide os custos em fixos e variáveis, e leva em consideração a unidade de tempo, o valor total dos custos de um produto ou serviço e o volume de atividade. O custo variável é alterado no total proporcionalmente ao nível de atividade ou volume total, já o custo fixo permanece o mesmo no total, ainda que hajam mudanças amplas no nível de atividade ou volume total (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Dessa forma, o montante dos custos fixos não varia de acordo com a oscilação do volume de produção, já os custos variáveis são determinados conforme o volume de produção varia.

Existe também a classificação de acordo com as unidades de acumulação: custo unitário e custo total. O custo total representa o custo de produção de um conjunto de unidades de produto. O custo unitário, também denominado de custo médio, é obtido por meio da divisão de um montante dos custos totais pelo número relativo de unidades (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

Outro conjunto de conceitos relativos à contabilidade de custos refere-se aos critérios de avaliação utilizados para conferir valoração aos custos. Esses critérios fornecem base para o controle dos custos mediante a comparação entre os valores obtidos por meio deles. O modelo de mensuração depende da necessidade de informação dos tomadores de decisão. Os critérios de avaliação, de acordo com Martins (2006) e Martins e Rocha (2010), são explicitados a seguir:

- Custo histórico – custo efetivamente incorrido para a aquisição, desenvolvimento ou produção de um bem ou serviço, sendo conhecido somente após a ocorrência da compra ou produção; sinônimo de custo real.
- Custo histórico corrigido – vertente do custo histórico que considera os custos reais corrigidos pelos efeitos gerais da inflação.
- Custo de reposição – representa o custo que teria de ser suportado para repor um ativo em determinada data.

- Custo-padrão ideal – valor obtido em condições ideais no que diz respeito a matéria-prima e mão-de-obra, utilizando a capacidade total da empresa. Seria uma meta inatingível, pelo menos a curto prazo, sendo de uso extremamente restrito.
- Custo-padrão corrente – diz respeito ao valor determinado como meta a ser atingida por determinado produto ou serviço no próximo período, considerando as limitações e deficiências conhecidas pela empresa em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, etc.
- Custo estimado – representa o custo médio passado acrescido de algumas modificações técnicas introduzidas em função de determinadas expectativas quanto ao futuro, como alterações no volume de produção, na qualidade de materiais etc.

As linhas de produção ou unidades de negócio de uma empresa são direcionadas, basicamente, por duas formas de produção, que compõem o sistema de acumulação de custos: produção contínua ou por processo, e produção por ordem. A produção contínua caracteriza-se pela produção em massa de produto ou serviço idêntico ou similar, continuamente por um longo período de tempo. Nesse sistema, são custeadas, principalmente, as etapas do processo produtivo e, ao final do período, os custos totais de produção de determinados produtos ou serviços similares são divididos pelo total de unidades produzidas para se chegar a um custo médio unitário (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004; MARTINS, 2006; MARTINS; ROCHA, 2010).

Os mesmos autores ensinam que, na produção por ordem, o objeto de custeio é representado pelas ordens de produção ou serviço relativas a uma unidade ou unidades múltiplas de um produto ou serviço. Esse tipo de produção caracteriza-se por não ter caráter de continuidade, gerando produtos diferentes em volumes relativamente pequenos. Por conta disso, os custos são acumulados diretamente às ordens de produção ou serviço.

Assim, na produção por ordem, a acumulação de custos ocorre por meio de uma conta específica para cada ordem, que para de receber custos somente quando esta é encerrada. Na produção contínua, a acumulação é realizada em contas representativas de cada linha de produção, e essas são encerradas sempre ao final de cada período (MARTINS, 2006).

A forma como os custos serão alocados aos objetos de custo é definida pelo método de custeio adotado. Para Martins e Rocha (2010), o método de custeio diz respeito à natureza e ao comportamento dos custos que devem ser considerados na sua apuração, se somente os variáveis, ou também os fixos. Os métodos de custeio abordados pelos autores são: Custeio Variável, Custeio por absorção e Custeio por Atividades.

O Custeio Variável, de acordo com os autores supracitados, atribui aos produtos exclusivamente seus custos e despesas variáveis, ou diretos em relação a *cada unidade produzida*, ou seja, aqueles custos identificáveis e mensuráveis diretamente em relação a cada unidade do produto. Dessa forma, não se atribui ao produto nenhum custo fixo.

O Custeio por absorção atribui aos produtos e serviços, todos os custos fixos e variáveis, abrangendo não somente os custos de produção, mas também os de administração da produção. Assim, os produtos e serviços absorvem tanto os custos diretos, quanto os indiretos, o que requer, necessariamente, que sejam utilizados critérios de rateio para a alocação desses custos.

O Custeio por Atividades trabalha a mensuração dos custos a partir do mapeamento dos processos e atividades, e do rastreamento dos custos aos produtos, serviços ou clientes por meio de direcionadores de custo, que são os fatores que determinam o custo de uma atividade. Nesse método, além da apropriação dos custos diretos, os indiretos são alocados às atividades e, por meio dos direcionadores, são alocados aos produtos ou serviços. Seu objetivo maior é propiciar elementos informativos para a gestão dos custos, ao contrário do custeio variável e do custeio por absorção, que têm como foco a valoração de estoques, a mensuração do custo dos produtos vendidos e sua lucratividade.

Existe também a técnica do custeio direto, que frequentemente é confundida com o custeio variável, mas que difere deste pelo fato de atribuir aos objetos de custo todos os custos diretos, sejam eles fixos ou variáveis. De acordo com Parisi e Megliorini (2011), o custeio direto e o custeio variável são tratados, muitas vezes, como sendo um mesmo método, porém, existem diferenças entre eles. A principal delas é que no método direto, os custos fixos perfeitamente identificáveis aos objetos de custo devem ser atribuídos a eles, o que não ocorre no custeio variável, que debita os custos fixos diretamente ao resultado do período, sem considerá-los custos do produto.

Martins e Rocha (2010) consideram incorreto utilizar o termo custeio direto para denominar o custeio variável, pois o principal fundamento conceitual deste, está na convicção de que nenhum custo fixo, seja ele direto ou indireto, é custo de produto, e sim, encargo de período. Porém, os autores ressaltam que:

[...] os custos fixos, embora não atribuíveis aos produtos, devem ser deduzidos da receita líquida para fins de apuração da margem de contribuição – das áreas, dos segmentos, das unidades de negócio, etc. se forem identificáveis com elas. Devem ser computados, na apuração da margem de contribuição das áreas, todos os seus custos diretos – isto é, custos fixos identificados com as áreas ou unidades (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 59).

Assim, os autores entendem que, comparando-se as duas técnicas, o custeio variável tem potencial para ser utilizado na apuração do resultado dos produtos por meio de sua margem de contribuição, enquanto que, para mensurar o resultado das áreas, segmentos e unidades de negócio, é recomendado o custeio direto.

2.4 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

No âmbito do setor público a preocupação da evidenciação de custos recai sobre o desempenho dos serviços públicos, relacionado ao nível de satisfação das necessidades gerais e comuns dos cidadãos (ALONSO, 1999; LUTILSKY; VAŠIČEK; VAŠIČEK, 2012). Pode-se afirmar que o custo representa a principal medida de desempenho no setor público, pois possibilita comparabilidade e maior transparência do uso dos recursos públicos (LOVATO, 2015).

Para Fernandes (2011), com o advento da reforma do Estado, houve uma clara mudança com relação ao papel do Poder Público na oferta de serviços públicos essenciais, chamando atenção para a necessidade da transição de um foco voltado para a capacidade produtiva, com aumento na oferta dos serviços, para um foco concentrado na satisfação do cidadão com a qualidade dos resultados ofertados.

Além disso, Araujo (2011) salienta a necessidade que os administradores públicos têm de informações gerenciais que permitam que as políticas públicas sejam cumpridas com eficiência, eficácia e efetividade. Assim, segundo o autor, torna-se essencial o desenvolvimento de um sistema de informação de custo preparado para auxiliar a tomada de decisões e que possibilite comparações entre custos de atividades ou serviços semelhantes produzidos por entidades diferentes.

Desse modo, a contabilidade de custos deve se desenvolver no sentido de suprir às necessidades de informações gerenciais do setor público, além de atender às imposições previstas já há décadas na legislação, mas que não haviam sido efetivamente abordadas pelos órgãos e entidades públicas, conforme apresentado na próxima subseção.

2.4.1 Obrigatoriedade da Apuração de Custos na Administração Pública

A previsão legal da apuração dos custos pelos órgãos e entidades da Administração Pública existe há décadas, tendo sido mencionada, inicialmente, pela Lei nº 4.320/64. Uma

apresentação sucinta dos dispositivos legais envolvendo esse tema pode ser visualizada no Quadro 3.

Quadro 3 – Evolução Legislativa da Obrigatoriedade de Apuração de Custos no Setor Público

Lei nº 4.320/64	Art. 85. 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. Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.
Decreto-lei nº 200/1967	Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Decreto Presidencial nº 93.872/1986	Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
Lei Complementar nº 101/2000	Art. 50. § 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei nº 10.180/2001	Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.
Acórdão nº 1.078/2004 – TCU	Determina à SOF a adoção de “providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis”.
Decreto nº 6.976/2009	Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal. Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: XIX - manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Fonte: A autora, com base na legislação referenciada.

Com relação à Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), Pigatto et al. (2010) ressaltam que, por mais que ela tenha fixado uma série de restrições sobre o gasto público, impondo a adoção de mecanismos para controle de custos e avaliação dos programas orçamentários, ela não expressou, assim como a legislação anterior também não o fez, quais os meios para apurar a informação de custos.

Diante do não atendimento da legislação por parte dos órgãos federais, o Tribunal de Contas da União (TCU) emitiu, em 2004, o Acórdão nº 1.078, determinando à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, na qualidade de órgão central do Sistema de Planejamento e Orçamento da administração pública, a adoção urgente de providências para implantação de um sistema de custos na administração pública federal. O intuito desse sistema seria acompanhar e avaliar a gestão orçamentária e financeira de responsáveis pela guarda e administração de bens públicos, assim como evidenciar e distinguir

o montante gasto com despesas administrativas, do montante despendido com as ações finalísticas (BRASIL, 2004). A referida determinação desencadeou o processo de desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, abordado mais adiante neste trabalho.

Como parte dos esforços para adoção da sistemática de custos, foi expedida, em 9 de março de 2011, a Portaria nº 157 da STN, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal. Tal Portaria evidencia a importância desse sistema, que objetiva “proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público” (BRASIL, 2011). Importante salientar que o Sistema de Custos tratado pela portaria em questão refere-se ao sistema governamental composto pela STN, como órgão central, e pelos órgãos setoriais, responsáveis pelo acompanhamento de custos no Sistema de Informações de Custos – SIC (FERNANDES, 2011). O SIC representa a ferramenta tecnológica que dá suporte ao sistema governamental.

Em complemento à referida Portaria, a STN emitiu, em 24 de outubro de 2011, a Portaria nº 716, estabelecendo as competências do Órgão Central e dos Órgãos Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Em 25 de novembro de 2011 o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.366, aprovou a NBC T 16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentando o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CONSELHO..., 2011). De acordo com o item 7 da referida norma, o SICSP é de uso obrigatório por todas as entidades do setor público.

2.4.2 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

A NBC T 16.11 faz parte das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, com o objetivo de estabelecer diretrizes a serem observadas pelo setor público no que se refere aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, com o intuito de torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Os objetivos do SICSP, de acordo com essa norma, são:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;

- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (CONSELHO..., 2011).

Dessa forma, além dos aspectos legais que determinam o uso da informação de custos para garantir transparência e prestação de contas no setor público, a norma evidencia a importância da informação de custos para fins gerenciais.

O documento aponta também que as entidades públicas devem dispor de um sistema de gerenciamento de custos que seja integrado aos demais sistemas organizacionais, para permitir o controle entre o orçamento e a execução.

A informação de custos deve ser gerada a partir da observância dos seguintes atributos:

- (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade (CONSELHO..., 2011).

Para fins de implantação do sistema, a norma sugere algumas etapas:

1. identificação dos objetos de custos;
2. identificação dos custos diretos;
3. alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
4. evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos;

5. identificação dos custos indiretos;
6. escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício.

Os custos indiretos, segundo a norma, podem ser distribuídos levando-se em conta características do objeto de custos que envolvem: área ocupada, quantidade de ordens de compra emitidas para fornecedores, consumo de energia elétrica, número de servidores na unidade administrativa responsável, etc. (CONSELHO..., 2011).

Assim, esse instrumento normatizador revela-se útil para nortear as atividades de implantação de sistemas de apuração de custos nas entidades do setor público, fornecendo subsídios importantes para a realização do trabalho.

2.4.3 Utilidade da Informação de Custos no Setor Público

A literatura mostra que são várias as possibilidades de utilização das informações de custos no âmbito do setor público. As decisões mais básicas a serem tomadas pelos gestores públicos são aquelas relacionadas à alocação de recursos. Nesse sentido, Alonso (1999) ressalta que o conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir eficiência nessa alocação.

Esse posicionamento é reforçado por Costa e Nogueira (2015) ao argumentarem que a contabilidade de custos pode contribuir para a avaliação, pelos órgãos de planejamento e orçamento, da adequabilidade de determinadas ações governamentais, fazendo com que o processo de alocação de recursos públicos se torne mais eficiente.

Os efeitos alocativos da gestão de custos não devem necessariamente alterar o montante das despesas, e sim, sua composição, bem como a quantidade e qualidade dos serviços prestados, em virtude da melhoria do desempenho (ALONSO, 1999). O autor destaca, ainda, que o custo é uma informação gerencial mais refinada que a despesa, configurando-se num elemento crucial para permitir uma avaliação adequada do desempenho do serviço público, e explica:

Os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custos desempenham um papel-chave nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional. No setor privado, os sistemas de custos orientam as empresas sobre a quantidade ideal a ser produzida e sobre o corte dos produtos não-rentáveis. No setor público, o critério relevante não é o da rentabilidade. Mas a identificação de custos elevados em relação a padrões de análise (custo histórico, custo de organizações ou serviços congêneres etc.) poderá orientar a administração pública sobre a necessidade de ações de melhoria de processos ou

mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão, adoção de parcerias, ações de descentralização, adoção de contratos de gestão etc (ALONSO, 1999, p. 45).

Dessa maneira, a informação de custos tem o potencial de proporcionar uma otimização do uso dos recursos e de levar à melhoria do desempenho institucional, considerando-se o devido estabelecimento de padrões de comparação.

Além da função de medição de desempenho, a contabilidade de custos no governo tem, de acordo com o IFAC (2000), uma série de funções de gerenciamento que incluem: orçamento; controle e redução de custos; configuração de preços e taxas; avaliações de programas; e uma variedade de decisões de escolha econômica.

Machado (2002), ao apresentar sua proposta de sistema de custos, destaca que o objetivo deste é a promoção de informações que auxiliem a tomada de decisão do gestor público, o controle e a avaliação da eficiência, eficácia e da efetividade dos programas em execução ou já executados.

As razões apontadas por Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) para a adoção de um sistema de informações de custos na administração pública são: melhorar a qualidade do gasto público e reduzir o desperdício, por intermédio da avaliação da forma como o dinheiro do contribuinte está sendo utilizado, se os resultados das diversas ações governamentais podem ser melhorados ou alcançados com um emprego otimizado de recursos humanos, materiais e financeiros; conferir transparência ao gasto público; e evitar o descontrole das finanças públicas, que acabam provocando aumento de impostos para cobrir decisões imprudentes e desperdício.

A melhoria da qualidade é mencionada também por Fernandes e Slomski (2011), que investigaram a relação existente entre a utilização de algum método de custeio e da contabilidade de custos e a melhoria da qualidade de produtos e serviços, em 16 organizações da administração direta e indireta, vinculadas a qualquer um dos três Poderes do Estado. Os autores evidenciaram indícios importantes da relação entre o desenvolvimento da gestão de custos nessas entidades e a efetividade de seus programas de melhoria da qualidade.

Por seu turno, Alonso (1999) enfatiza que a experiência internacional e a literatura especializada revelam que a concepção de qualidade está atrelada à mensuração de custos, ou seja, a implantação de programas de qualidade só é possível a partir da adoção de sistemas de custos.

Com base nesses conceitos, verifica-se que a apuração de custos pode proporcionar a evolução dos procedimentos da administração pública para atingir patamares mais elevados de qualidade na prestação de serviços aos cidadãos.

A informação de custos tem propósitos diversos para cada grupo de usuários. Cardoso, Aquino e Bitti (2011) apresentam uma relação das demandas dos principais usuários da informação: os gestores da unidade setorial onde o serviço é prestado, os gestores das unidades centrais, os auditores dos órgãos de controle, os pesquisadores e a sociedade em geral. As demandas estão demonstradas no Quadro 4.

Quadro 4 – Utilidade da informação de custos para os grupos de agentes

Grupo de agentes	Utilidade da informação
Gestores da unidade setorial	<ul style="list-style-type: none"> - Comparação de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre bens, serviços e postos de operação; - avaliação de desempenho da equipe de trabalho e demais subordinados; - decisão quanto a preço de venda de bens e serviços, quer ao mercado, quer a outras unidades do setor público (preço de transferência); - elaboração de proposta orçamentária e decisão quanto à redução do nível de atividade contingenciado por restrições orçamentárias; - avaliação das cláusulas dos contratos de gestão propostas pela unidade central e monitoramento interno do alcance das respectivas metas.
Gestores das unidades centrais	<ul style="list-style-type: none"> - Comparação de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre unidades setoriais; - avaliação de desempenho das unidades setoriais; - acompanhamento do preço de transferência praticado por unidades setoriais; - avaliação de propostas orçamentárias e decisão quanto a contingenciamentos orçamentários; - estabelecimento de cláusulas dos contratos de gestão com as unidades setoriais, bem como monitoramento do alcance das respectivas metas.
Auditores dos órgãos de controle	Na busca pelo aprimoramento das técnicas de controle, tendem a demandar informações de custos da mesma forma que os gestores dos órgãos setoriais e dos órgãos centrais.
Pesquisadores	Avaliar o efetivo uso da informação e testar hipóteses e suposições que desafiam as teorias vigentes.
Sociedade em geral	<ul style="list-style-type: none"> - Prestação de contas por parte do gestor público (<i>accountability</i>); - avaliar os representantes que elegeu e formar seu convencimento para decidir nas próximas eleições; - avaliar a relação entre custo e benefício dos bens e serviços disponibilizados pelo setor público.

Fonte: A autora, com base em Cardoso, Aquino e Bitti (2011).

De acordo com os autores, os grupos valorizam características diferentes da informação de custos. Enquanto as unidades setoriais e centrais prezam pela comparabilidade da informação ao longo do tempo e entre objetos de custeio, ou seja, utilizam a informação para fins gerenciais, os auditores dos órgãos de controle a utilizam para monitoramento externo tanto dos gestores das unidades setoriais quanto dos gestores das unidades centrais.

Para a sociedade, a informação pode auxiliar na cobrança de resultados ou mesmo na decisão de manter ou não os representantes no poder, a partir da avaliação de suas ações. Com efeito, o conhecimento dos custos pode contribuir para aumentar o controle social. Alonso (1999) corrobora esse posicionamento ao afirmar que uma apuração correta dos custos dos

serviços públicos, aliada à sua publicidade, são poderosos instrumentos de controle social, e permitem aos usuários e auditores a avaliação da eficiência dos serviços prestados.

2.4.4 Particularidades da Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público

Segundo Machado (2002), a distinção entre custo e despesa é relevante no campo da contabilidade empresarial. Para esse autor, a fronteira entre esses dois conceitos, para fins de apuração de custo dos estoques, é relativamente simples: todos os gastos realizados até que o produto esteja apto para a venda são considerados custos de produção, a partir desse ponto, são considerados despesas. Assim, os gastos com comercialização são classificados como despesas e impactam no resultado do período.

Alonso (1999) e Araujo (2011), por sua vez, apresentam a conceituação de despesa e custo no âmbito da contabilidade pública. Segundo esses autores, a despesa representa o desembolso financeiro relacionado ao atos de gestão do governo, enquanto que o custo se refere ao consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto), bem como ao consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo). Alonso (1999, p. 39) ilustra a distinção entre despesa e custo da seguinte maneira:

[...] quando a administração pública compra material de consumo (recurso), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas contas: 1) despesa com material de consumo (despesa) e 2) estoque de material de consumo (ativo). A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização da despesa como custo requer a apropriação desta a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade).

[...] as despesas nos mostram como o governo financia os recursos que usa ou potencialmente poderá utilizar — despesa com pessoal, com material de consumo, com equipamento e material permanente, com serviços de terceiros, despesas financeiras etc. — enquanto os custos nos mostram como o governo financia seus resultados — custo de uma aula, de uma consulta médica, de um serviço administrativo, custo de uma operação de fiscalização etc. Na contabilidade pública, as despesas se confundem com gastos do governo. Na contabilidade privada (lei das S.A.), o gênero gastos contempla as espécies despesa e custos.

Porém, Machado (2002) salienta que, no setor público, diferente do que ocorre no setor privado, a distinção entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período não é necessária. De acordo com o autor, essa separação deve ser realizada quando os custos são apurados para fins de avaliação de estoques de produtos que serão vendidos em períodos posteriores. No setor público, o objetivo é apurar o custo dos serviços prestados, ou seja, não existem estoques a serem avaliados, motivo pelo qual essa distinção torna-se irrelevante.

Em termos de contabilidade pública, a execução da despesa é realizada em três estágios, conforme previsto na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento. O empenho consiste no ato originado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagar por um determinado bem ou serviço contratado. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho. A liquidação é a confirmação do direito adquirido pelo credor por meio dos documentos comprobatórios do respectivo crédito, após a entrega da obra, bem ou serviço contratados. Somente após a liquidação é que a autoridade competente emite uma ordem determinando que a despesa seja paga.

A partir dessas definições, Machado (2002) traça um paralelo entre a contabilidade de custos do setor empresarial e o ciclo das despesas orçamentárias e chega à conclusão de que a fase de empenho não corresponde a nenhum conceito da contabilidade de custos, a fase da liquidação equivale ao conceito de “gasto”, tendo em vista que a despesa liquidada corresponde ao sacrifício financeiro da entidade para a obtenção de um produto ou serviço, e a fase de pagamento corresponde ao conceito de “desembolso”.

Considerando a equivalência entre o conceito de “gasto” e “valores liquidados”, Machado (2002) adota a despesa orçamentária liquidada como ponto de partida para a composição de sua proposta de sistema de custos, que mais tarde serviu de base para o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. O autor destaca que as despesas orçamentárias liquidadas representarão custos quando se referirem a bens ou serviços consumidos no exercício corrente (operacionais), e investimentos quando favorecem exercícios futuros.

Silva (2011b, p. 35) explica os motivos para a separação entre os custos operacionais e os de investimento:

Os custos de investimentos e os custos operacionais devem ser claramente separados, porque eles são administrados de modo fundamentalmente diferente. Os custos de investimentos, uma vez acumulados, dão origem a um ativo gerador de benefícios efetivos ou potenciais futuros indicando sua disponibilidade para serem utilizados em mais de um ciclo produtivo. É importante considerar que a classificação dos custos de investimentos não pode ser influenciada pelo conceito dual de despesas correntes x despesas de capital vez que o relevante, neste caso, sempre será o produto final a ser obtido. Assim, todos os custos associados com a aquisição de equipamentos e instalações devem ser apropriados em contas do ativo. São custos das quais resultam ativos cujos benefícios serão acumulados para utilização e consumo em mais de um ciclo de produção de bens e serviços. Por sua vez os custos operacionais medem os recursos consumidos em um determinado período de tempo, um mês ou um ano, na operação de uma atividade. Eles incluem os custos com a força de trabalho, materiais consumidos pelo uso e serviços recebidos. São incorporados aos objetos de custo e fazem parte do resultado do exercício, produzindo uma variação diminutiva no patrimônio líquido da entidade.

Após a separação dos valores de investimento, a identificação dos custos pode ser feita a partir das despesas de custeio liquidadas no exercício – ou seja, aquelas despesas destinadas à manutenção das atividades da entidade, cujo direito de recebimento por parte do credor já tenha sido verificado pelo órgão público que o contratou, independente da realização do pagamento – devendo passar por alguns ajustes:

- a exclusão dos gastos com obras de conservação e adaptação de bens imóveis, classificadas como despesa de custeio, mas que são investimento, já que podem beneficiar mais de um período;
- identificação e reclassificação dos gastos com pessoal aplicados em investimentos e classificados no grupo das despesas correntes;
- ajustes da liquidação forçada, que é realizada para garantir que todas as despesas empenhadas no período componham as despesas do exercício financeiro;
- na compra de materiais de consumo deve-se discriminar as que são consumo imediato das que vão transitar pelo estoque, sendo que o material estocado só vai representar um custo do período no momento de sua baixa do almoxarifado;
- despesas de exercícios anteriores devem ser expurgadas se o objetivo for apurar os custos dos serviços do exercício;
- inclusão de custos que não transitaram pelo orçamento, como depreciação do ativo permanente e provisões de encargos trabalhistas (MACHADO, 2002).

Esses ajustes precisam ser realizados porque há um descompasso entre a apropriação de gastos no orçamento e o que deveria ser considerado no desempenho do período, causando distorções no valor do custo das operações governamentais (PIGATTO et al., 2010). Nesse sentido, Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) apontam que a mensuração de custos pressupõe o conhecimento dos custos efetivamente consumidos no fornecimento dos bens e serviços, em um dado período, bem como as variações patrimoniais decorrentes ocorridas nesse mesmo período.

Dessa forma, tem-se a necessidade da adoção do regime de competência para a apuração de custos, pois a evidenciação dos custos dos exercícios pelo regime de competência é mais precisa do que pelo regime de caixa (SOTHE; KREUZBERG; SCARPIN, 2012). Por esse motivo, segundo esses autores, países que utilizam o regime de competência na elaboração de seus orçamentos têm uma tendência maior de implantar a contabilidade de custos.

Esse posicionamento é reforçado por Gnisci (2010) ao expor que, em muitos países, a adoção do regime de competência é considerada a primeira iniciativa no sentido de implementar um sistema de custo no setor público.

Para Lutilsky, Vašíček e Vašíček (2012), a implementação do regime de competência, aliada ao controle de custos das unidades governamentais permite que a medição de desempenho e a avaliação de eficiência sejam realizados com base em dados mais condizentes com a realidade.

Para Cardoso, Aquino e Bitti (2011), a geração de informações de custos pressupõe a adoção do regime de competência, porém, esse regime ainda não é aplicado de forma plena pela contabilidade governamental. A adoção plena do regime de competência deve ser atingida a partir da convergência das normas nacionais de contabilidade pública aos padrões internacionais de contabilidade, por meio da implementação das IPSAS, conforme já mencionado na seção 2.2.

Em relação ao sistema de acumulação de custos, Machado (2002) sugere que os serviços típicos do setor público, que são prestados de forma contínua – como ensino, educação, assistência médica –, requerem um sistema de acumulação por processo. Por outro lado, ao construir uma escola, um hospital, uma estrada, o governo cria capacidade para prestar serviço, caracterizando-se, esse tipo de atuação, como encomenda específica. Nesse caso, o sistema de acumulação de custos adotado deve ser por ordem.

Quanto ao sistema de custeio, Machado (2002) sugere que deve alicerçar-se no custo histórico e no orçado, sendo que o orçado pode ter como base simples estimativas ou o custo-padrão. A utilização do custo-padrão, em comparação com os custos reais, é importante para evidenciar as diferenças e variações dos custos, para determinar a qualidade do gasto, fazer revisões e tomar as ações necessárias (SCHNEIDER; BRUTON, 2000; LUTILSKY; VAŠIČEK; VAŠIČEK, 2012).

Outra questão importante relacionada à implementação de sistemas de custos no setor público é a percepção dos usuários sobre a relevância da informação. Nesse sentido, Cardoso, Aquino e Bitti (2011, p. 1567) apontam que:

Para que a implantação em massa do sistema de informações de custos pelas entidades públicas brasileiras se torne uma realidade, não basta exigência legal nem a definição de um framework, é necessário que os potenciais usuários percebam a relevância da informação que o sistema lhes é capaz de prover. [...] Em entidades públicas, a utilidade da informação está associada ao uso que os gerentes públicos fazem da informação, entre elas: gerenciar atividades ou programas, mensurar o desempenho de um programa, formulação de orçamento, execução de orçamento, precificação ou determinação de taxas, custeio, análise de privatização ou terceirização, frequência de uso da informação e número de relatórios contendo informações de custo.

Assim, para os autores, a adoção de sistemas de custo não seria impulsionada pela obrigatoriedade legal de implantação, mas pela utilidade percebida pelos gestores, tanto para

simplesmente atender às expectativas e ter aceitabilidade e validação de sua gestão, quanto pela expectativa de utilidade da informação gerada para decisão ou controle.

2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL – SIC

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) trata-se de um sistema de apoio à gestão, administrado pela Secretaria do Tesouro Nacional em parceria com o Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal – o SERPRO, ambos vinculados ao Ministério da Fazenda. O SIC pode ser utilizado pelos três poderes e fornece informações para subsidiar as decisões governamentais e organizacionais nas instituições vinculadas ao setor público, com vistas à obtenção de uma alocação mais eficiente do gasto público (FERNANDES, 2011).

O SIC, de acordo com Machado e Holanda (2010), não possui caráter transacional, ou seja, não há inserção de dados por intermédio de intervenção humana no sistema, e sim, gerencial, portanto, não se trata de mais um sistema operacional e nem tem por objetivo substituir os atuais sistemas contábeis.

Trata-se de um *datawarehouse*, ou seja, “uma solução tecnológica que funciona como um banco de dados armazenando dados correntes e históricos de potencial interesse para os tomadores de decisão” (COSTA; NOGUEIRA, 2015, p. 100). Dessa forma, o SIC trabalha com as informações extraídas de outros sistemas utilizados pela administração pública, os chamados sistemas estruturantes.

2.5.1 Desenvolvimento e Implementação do SIC

Conforme já mencionado neste estudo, o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão nº 1.078/2004, determinou à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a adoção de providências para implantação de um sistema de custos na administração pública federal.

Em vista disso, o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, em conjunto com o Ministério da Fazenda e a Controladoria-Geral da União, expediu a Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005, que constituiu a Comissão Interministerial de Custos. O objetivo da Comissão foi propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal (COMISSÃO..., 2005).

A referida Comissão apresentou um relatório final estabelecendo as seguintes diretrizes e objetivos centrais da política de custos:

1. Implantar sistemas de custos em toda a administração pública federal em cumprimento às determinações da legislação vigente;
2. Otimizar o desempenho dos órgãos e entidades da administração pública federal, assim como dos programas que integram o plano plurianual; e
3. Fomentar uma cultura de custos na administração pública federal (COMISSÃO..., 2005, p. 3).

Na sequência, em outubro de 2008, foi realizada a oficina de trabalho “Sistemas de custos na administração pública: modelo conceitual e estratégia de implementação”, onde o Ministério da Fazenda foi legitimado como órgão responsável pela concepção e implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. A partir de então, o referido sistema tornou-se um processo executivo estruturado, dispondo de responsáveis, concepção teórica definida, cronograma e recursos (MACHADO; HOLANDA, 2010).

A direção executiva do projeto ficou à cargo da Secretaria do Tesouro Nacional, sob a coordenação do Secretário Executivo do Ministério da Fazenda e assessoria da Diretoria de Gestão Estratégica da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda; o software e a dimensão tecnológica foram desenvolvidos pelo Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO, e a responsabilidade pela capacitação e treinamento dos usuários envolvidos direta e indiretamente com o SIC coube à Escola de Administração Fazendária – ESAF (ARAUJO, 2011).

Os talentos necessários para a concretização do projeto executivo foram captados por meio da realização de diversos eventos como congressos, seminários, simpósios, oficinas de trabalho e pesquisa entre os servidores da administração pública (ARAUJO, 2011). Eventos como esses, promovidos pela STN, continuam ocorrendo até o momento da realização desta pesquisa, conforme pode ser verificado na página de treinamentos e eventos do Ministério da Fazenda.

De acordo com a STN, os estudos preliminares dos sistemas estruturantes e dos ajustes contábeis necessários e o desenvolvimento da versão inicial do SIC ocorreram durante o ano de 2009, e a homologação dessa versão foi encerrada em março de 2010. Em seguida, teve início a fase de treinamento e capacitação dos usuários para utilização da ferramenta.

A partir disso, a responsabilidade pela manutenção e aperfeiçoamento do SIC ficou à cargo do Núcleo de Informação de Custo (NUINC), criado em julho de 2010 e vinculado à Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT/STN). Mais tarde, em 2011, esse núcleo passou a se chamar Gerência de Informação de Custos (GEINC), mas manteve a função de condução do planejamento, estruturação, implantação e disseminação do Sistema de Custos do Governo Federal (FERNANDES, 2011).

Também em 2011, de acordo com o Guia Rápido do SIC, foi desenvolvida a segunda versão do SIC (STN, 2016). O Guia destaca que o SIC passou a integrar o conjunto de temas do Tesouro Gerencial a partir de 02 de janeiro de 2015. Com isso, a quantidade de acessos foi ampliada e houve melhora na performance no carregamento das informações solicitadas pelo usuário (STN, 2016). O Tesouro Gerencial é um sistema de geração de relatórios gerenciais com base em informações do SIAFI, para aqueles usuários que possuem perfil TESCONGER, e de geração de relatórios de custos para os usuários com perfil TESCUSTO.

2.5.2 Principais Aspectos do SIC

A construção do SIC se baseou, primordialmente, nos trabalhos de Nelson Machado, à época secretário executivo do Ministério da Fazenda, e Victor Branco de Holanda, coordenador técnico do projeto. As diretrizes técnicas conceituais tiveram como principal referência a tese de doutorado de Machado, intitulada “Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental”. Nesse trabalho, Machado propõe as diretrizes para a construção de um sistema de custo a partir da integração dos subsistemas de orçamento público, de contabilidade governamental e de processamento de dados, aplicando o conceito para implantação do sistema no Estado de São Paulo. Já a metodologia de desenvolvimento e implantação do SIC baseou-se na tese de Holanda: “Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo” (HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010).

Inicialmente, cumpre destacar as principais finalidades do SIC, segundo Machado e Holanda (2010): maior eficiência no processo alocativo; maior eficiência operacional; fixação de preços públicos e taxas; subsídio ao processo de planejamento e orçamentação; apoio às decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a entidades externas; melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados.

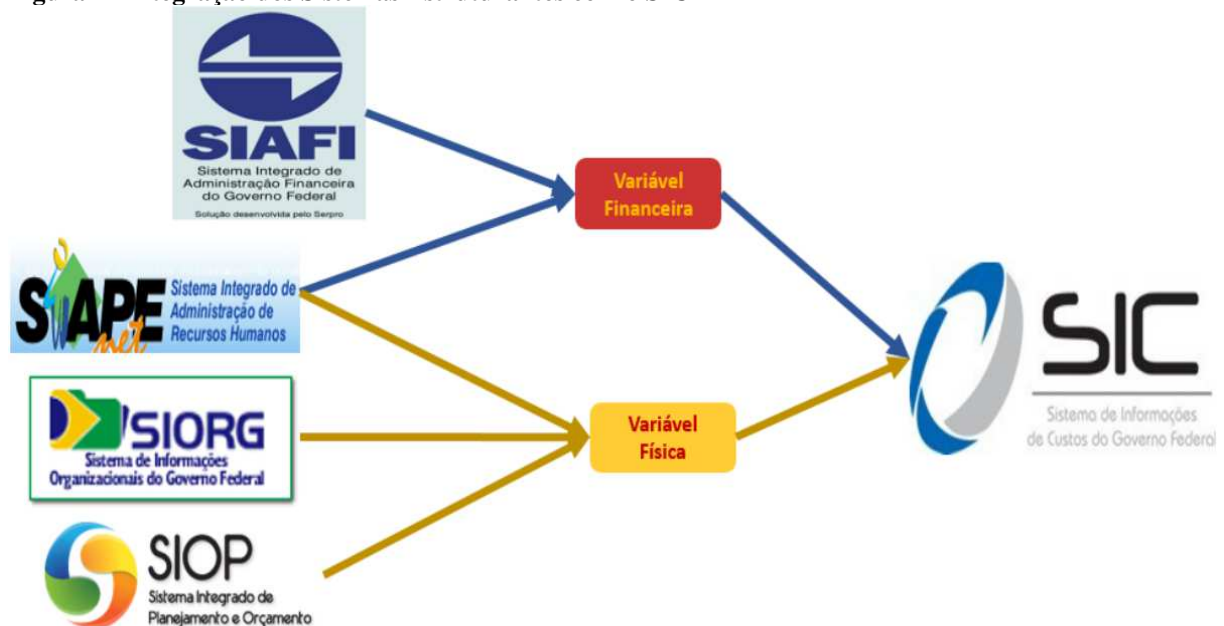
Para Costa e Nogueira (2015), o principal objetivo do SIC é apurar os custos dos programas e atividades das unidades da Administração Pública Federal, permitindo o acompanhamento e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Governo, além de aumentar o controle por parte da sociedade.

Conforme já exposto, o SIC funciona a partir de informações captadas dos sistemas estruturantes do governo. Esses sistemas são: o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) e o Sistema de Informações Organizacionais (SIORG) (SANTOS, 2011).

O SIC combina variáveis físicas e financeiras para a geração de relatórios de custos. Para Amaral e Borgert (2014), alguns sistemas estruturantes apresentam informação das unidades físicas, como é o caso do SIAPE, que registra o número de servidores; enquanto outros acumulam dados financeiros sem informar a evolução física, como o SIAFI, que registra, por exemplo, os estoques de materiais de consumo apenas pelo seu valor financeiro.

Dessa forma, tem-se o SIAFI como a principal fonte de informações financeiras do SIC, juntamente com o SIAPE, enquanto que as variáveis físicas são fornecidas pelo SIOP, SIAPE e SIORG. A figura 1 ilustra esse esquema.

Figura 1– Integração dos Sistemas Estruturantes com o SIC



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

Quanto ao detalhamento da informação gerada pelo SIC, este foi pensado a partir de uma visão “rasa e abrangente”, segundo Machado, em entrevista a Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010). Ou seja, para se chegar a um modelo que pudesse atender às necessidades de informação de uma quantidade tão ampla e variada de órgãos públicos, o Ministério da Fazenda adotou uma estratégia mais generalista em relação ao sistema, baseando-se na flexibilidade adaptativa e no gradualismo. O gradualismo, segundo Holanda, Lattman-Weltman

e Guimarães (2010), possibilitou que o sistema fosse implantado de forma rápida e ampla, com a decisão de aprofundar as informações ficando a cargo de cada setor. Assim, para viabilizar a concepção e a implantação do SIC, foram observadas:

[...] duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade.

Na visão do modelo geral, pela sua característica de encontro, foi denominada “rodoviária”, devido à característica básica fundamental de juntar as duas dimensões, os dois “mundos”. De um lado, o processo dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais; do outro, o processo indutivo do particular para o geral, das necessidades físico-operacionais dos órgãos setoriais finalísticos (saúde, educação, segurança, infraestrutura etc.)

A primeira etapa do modelo: a dedutiva — dos órgãos centrais via sistemas estruturantes para a rodoviária — tem a vantagem de gerar uma informação de custos sintética, porém perfeitamente comparável para toda a administração pública federal. Este requisito torna o SIC único e bastante útil para avaliar desempenho e resultado das políticas públicas pelos órgãos centrais do governo federal. Na segunda fase do processo (indutivo: do particular para o geral), o sistema permite ajustes a cada realidade física operacional. Nesta fase, cada unidade administrativa pode aperfeiçoar a sua informação específica recebida já ajustada para custos, disponibilizada de forma uniforme, consistente e verificável, referenciada a objetos de custos comuns e padronizada para toda a administração pública (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 795-796).

Desse modo, na visão macro, o SIC gera as informações mais agregadas, que devem ser comparáveis com as de toda a administração pública federal, porém as mais analíticas, na visão micro, cada órgão setorial pode gerar de acordo com suas especificidades e sua realidade operacional, em sistemas internos que se vinculam ao SIC por intermédio da chamada “rodoviária” (ARAUJO, 2011; COSTA; NOGUEIRA, 2015).

Importante destacar a observação de Dantas e Crozatti (2014), de que, referente à dimensão particular, Machado e Holanda não indicam um modelo teórico/conceitual para a geração de informação de custo, e deixam livre a busca de um modelo que atenda às necessidades do órgão setorial.

Quanto ao método de custeio utilizado na dimensão macro, ou seja, até a plataforma intermediária, ou rodoviária, o SIC adota o custeio direto. Esse método foi adotado com base em três argumentos:

- O custeio direto aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente aos objetos de custos, não aplicando nenhum tipo de rateio, o que permite uma análise mais objetiva do desempenho dos gestores e das políticas públicas.
- Esse método está entranhado no sistema de planejamento, orçamento e contabilização da execução orçamentária.

- A relação custo-benefício da informação é favorável ao custeio direto, devido à rapidez de implantação e baixo custo de treinamento, já que o método é familiar aos funcionários e gestores (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Segundo os autores, da rodoviária para baixo, pode-se utilizar qualquer um dos métodos de custeio, respeitando-se a diversidade e a realidade físico-operacional de cada órgão. De qualquer forma, em se tratando do setor público, qualquer um dos métodos de custeio pode ser utilizado, uma vez que, ao contrário do setor privado, a lei não limita o uso a nenhum método específico (MACHADO; HOLANDA, 2010).

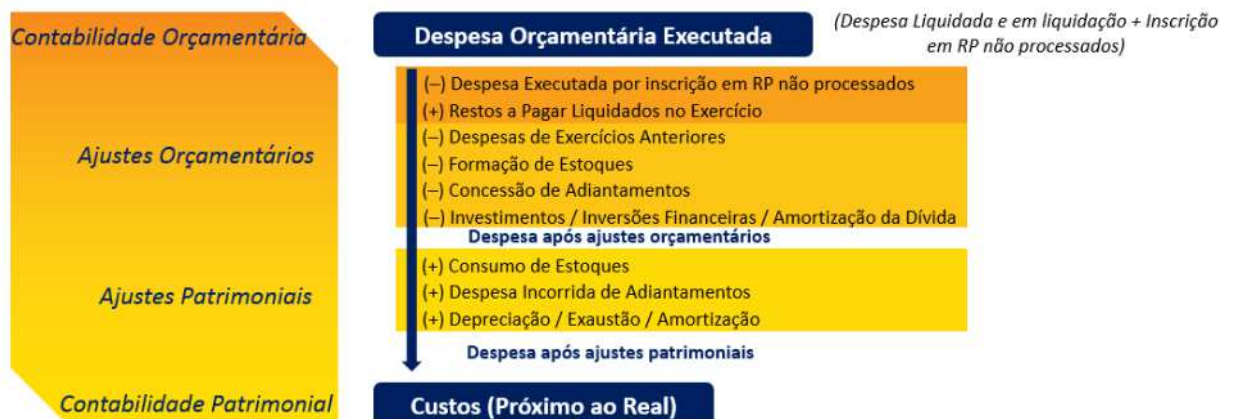
Para Lovato et al. (2016), deve-se proceder a uma análise de adequabilidade do método de custeio às particularidades do setor público para se chegar a um modelo eficiente de análise dos gastos. Os autores sugerem a possibilidade de adoção de um método híbrido, ainda que vários estudos apontem para o método de Custeio Baseado em Atividades, devido ao tratamento refinado dos custos indiretos. A respeito disso, Santos (2011, p. 21) também manifesta que:

[...] o desafio está na ideia de coexistência de diversos métodos de custeio, o que permitiria uma utilização mais adequada dos métodos e um respeito às características individuais das diversas unidades administrativas. A grande vantagem está em permitir o avanço do sistema sem que se perca tempo com a discussão sobre os critérios de alocação de custos, a qual se restringirá a esfera interna de cada unidade.

Nesse contexto, Araujo (2011) ressalta que o processo de apuração de custos deve ser aperfeiçoado continuamente, a partir de sua retroalimentação, ou seja, a informação gerada deve ser analisada após sua utilização, e caso necessário, deve ser aprimorada.

Para se chegar à informação de custos, uma das maneiras utilizadas pelo SIC tem como ponto de partida a despesa executada, composta pela despesa liquidada e em liquidação e pelas despesas inscritas em restos a pagar não processados, conforme esquema apresentado na Figura 2.

Figura 2 – Ajustes contábeis para obtenção da informação de custos



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

A partir da despesa orçamentária executada são efetuados os ajustes orçamentários e patrimoniais para se alcançar uma informação relativa à contabilidade patrimonial e a um valor de custos próximo ao real. Isso é necessário porque a despesa liquidada abrange valores que necessitam de tratamento especial para refletirem adequadamente o custo dos produtos e serviços do período (MACHADO; HOLANDA, 2010).

De acordo com Amaral e Borgert (2014), a necessidade de ajustes ocorre devido à opção feita pelos idealizadores do SIC de utilizar a estrutura orçamentária, e não os dados do sistema patrimonial, para realizar a alocação de custos aos objetos de custo. Após a obtenção da medida financeira, por meio do SIAFI, obtém-se a medida física por intermédio dos outros sistemas estruturantes, para se apurar o valor do custo por unidade.

Os relatórios gerados pelo sistema, conforme Santos (2011), podem ser personalizados, de acordo com as necessidades da entidade, ou formatados previamente – os chamados “relatórios de bancada”. Esses últimos são disponibilizados pelo órgão central de contabilidade a todos os usuários do sistema na seção denominada Relatórios Compartilhados. A Figura 3 apresenta uma visão geral do sistema.

Figura 3 – Visão geral do SIC

The image displays two screenshots of the TESOUREO GERENCIAL system interface. The top screenshot shows the home page with a navigation bar at the top containing the logo, the text 'TESOURO GERENCIAL', and navigation arrows. Below the navigation bar, there is a 'Criar' button and a 'Procurar' button. The main content area features four icons representing different report types: 'Relatórios Compartilhados', 'Meus relatórios', 'Lista de Histórico', and 'Minhas Subscrições'. A sidebar on the left lists 'Recentes', 'Relatórios Compartilhados', 'Meus relatórios', 'Lista de Histórico', and 'Minhas Subscrições'. The bottom screenshot shows a report configuration screen with a navigation bar at the top containing the logo, the text 'TESOURO GERENCIAL', and navigation arrows. Below the navigation bar, there is a 'Tipo de Gráfico' dropdown and a 'Sub-Tipo de Gráfico' dropdown. The main content area features a 'FILTRO DO RELATÓRIO' section with a search bar and a 'PAGINAR POR:' dropdown. Below the filter section, there are four boxes for selecting objects and metrics: 'Solte objetos aqui para adicionar colunas', 'Solte objetos aqui para adicionar linhas', and 'Solte Métricas aqui para adicionar dados'. The bottom left corner shows '2 itens encontrados' and 'TODOS OS OBJETOS'.

Fonte: Tesouro Gerencial (2018).

O primeiro passo para implantação de um sistema de custos, conforme já citado na seção anterior, é a definição dos objetos de custos (CONSELHO..., 2011). Nesse sentido, cabe mencionar que os principais objetos de custo evidenciados pelo SIC, de acordo com Silva (2011b) são: custo por Órgão Superior, Órgão e Unidade Orçamentária, custo por Programa, custo por Ação (Projeto/Atividade) e custo por produto ou serviço.

De acordo com a Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999 (BRASIL, 1999), que estabelece a nomenclatura relativa às despesas do governo: Programa se refere ao instrumento de organização da ação governamental e visa à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual; Projeto é o instrumento de programação voltado para o alcance do objetivo de um programa e envolve um conjunto de operações que resultam em um produto orientado à expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo; e Atividade é o instrumento de programação que busca alcançar o objetivo de um programa e envolve um conjunto de operações voltadas à manutenção da ação de governo.

2.5.3 Evoluções do Sistema

Santos (2011) salienta que o SIC é um produto em construção, com estrutura flexível e muitas etapas a serem vencidas. Uma dessas etapas é a incorporação de outros sistemas de gestão governamental, para que a informação de custo atinja sua plenitude.

Nesse sentido, a STN vem realizando estudos para agregar informações do Sistema Integrado de Administração de Serviços (SIADS), que controla os estoques de materiais, bens patrimoniais e serviços de transporte. A agregação desse sistema vai facilitar o levantamento das informações de custos relacionadas ao consumo de materiais e à depreciação de bens móveis.

Santos (2011) afirma, ainda, que umas das premissas do sistema foi a de que não seriam realizadas alterações nos sistemas estruturantes, mas que essa premissa seria abandonada durante o processo evolutivo do SIC, com vistas ao refinamento das informações. Isso já está ocorrendo com a alteração do SIAFI para inclusão de uma nova funcionalidade, que permite a informação do centro de custo no momento da liquidação das despesas.

A primeira forma utilizada pelo SIC para se chegar à informação de custos, conforme já mencionado, é por meio da despesa liquidada, a qual passou a ser identificada por métrica Custo Direto Liquidação. Com a evolução do sistema, foi desenvolvida a métrica Custo Direto VPD, que, ao contrário da métrica Custo Direto Liquidação – que tem como ponto de partida

informações orçamentárias –, parte de informações patrimoniais evidenciadas pelas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (STN, 2017).

Utilizando a mesma construção da métrica Custo Direto VPD, a métrica DetaCusto permite o detalhamento do consumo de recursos por centros de custos. O DetaCusto é a principal ferramenta de detalhamento de custos no SIC (STN, 2017). Por meio dessa funcionalidade, no momento da apropriação da despesa no SIAFI, quando se tratar de uma operação que se configure em uma informação de custo, abre-se uma nova aba, onde é possível informar a qual centro de custos se refere aquela despesa. Os códigos dos centros de custos devem ser previamente cadastrados no SIAFI pelo órgão que utiliza a informação.

Silva (2011b) já preconizava a importância da adoção de uma sistemática de informação do centro de custos durante o processo de liquidação da despesa, sugerindo, inclusive, que o sistema deveria contar com “travas” que impedissem o prosseguimento do processo caso os dados relativos ao centro de custos não fosse informado. Para o autor, a criação dos centros de custos permite dividir a entidade em unidades menores de mensuração de custos, com a finalidade de viabilizar o controle sobre a eficiência e o desempenho dos setores, focando no produto ou resultado final.

Segundo Kladi e Ferrari (2011), o SIC é uma ferramenta versátil, que tem o potencial de evidenciar as desigualdades entre as estruturas governamentais, pois permite o estabelecimento de comparações entre estruturas e produtos semelhantes. Porém, os autores apontam desafios a serem enfrentados para a consolidação do SIC, e os agrupam em duas categorias: quanto à utilidade das informações geradas para os usuários e quanto à mudança cultural necessária dentro da organização que decida implementar esse sistema.

Por todas as considerações realizadas durante o referencial teórico, pôde-se perceber que a contabilidade de custos, por meio de sistemas como o SIC, tem o potencial de fornecer elementos para a tomada de decisões e o controle das finanças no setor público, além de ser um instrumento de transparência e controle social.

É importante que os órgãos façam uso desse instrumento de gestão, até mesmo para que se chegue num grau satisfatório de evolução, pois o sistema se retroalimenta à medida em que é utilizado. Para isso, os gestores devem ser motivados a participar desse processo, já que são eles os principais usuários da informação de custo. É fundamental que os usuários percebam a utilidade da informação de custos para o controle e o aprimoramento da gestão.

3 METODOLOGIA

Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 24), “método científico é um conjunto de procedimentos adotados com o propósito de atingir o conhecimento”. Para esses mesmos autores, pesquisa é um conjunto de ações concebidas para encontrar a solução de um problema. Sendo assim, este capítulo apresenta os passos que foram seguidos a fim de se obter o conhecimento suficiente para solucionar o problema proposto nesta pesquisa.

3.1 CLASSIFICAÇÃO E DESENHO DA PESQUISA

Inicialmente, cabe apresentar a classificação deste estudo, relacionada com o objeto da pesquisa, e que toma como base as definições utilizadas por alguns autores da área de metodologia da pesquisa.

Quadro 5 – Classificação da pesquisa

continua

CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	Quanto à natureza	Aplicada	Pesquisa que busca a geração de conhecimentos voltados à aplicação prática para a solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais (PRODANOV; FREITAS, 2013).
	Quanto aos objetivos	Descritiva	Tem como escopo identificar, registrar e analisar as características, fatores ou variáveis relacionadas com o fenômeno ou processo (OLIVEIRA NETTO, 2008).
	Quanto à forma de abordagem do problema	Qualitativa	Compreende a interpretação dos fenômenos e atribuição de significados aos dados coletados (PRODANOV; FREITAS, 2013). Além disso, não enumera, mede ou emprega instrumental estatístico na análise dos dados (GODOY, 1995). A abordagem qualitativa preocupa-se fundamentalmente com “o estudo e a análise do mundo empírico em seu ambiente natural, [...] valoriza-se o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo estudada” (GODOY, 1995, p. 62). Dessa forma, este estudo tem caráter interpretativo acerca dos elementos obtidos mediante o contato direto com o ambiente.
	Quanto ao período de seguimento	Transversal	Fornecer “um panorama das variáveis de interesse em um único momento no tempo” (MALHOTRA, 2012, p. 63). Portanto, serão analisadas as condições do objeto no momento da realização da pesquisa, não tendo como objetivo a comparação entre períodos.
	Quanto aos procedimentos técnicos	Bibliográfica	Tem por finalidade “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”, como livros, revistas, dissertações e teses (MARCONI; LAKATOS, 2012, p. 57).
Documental		Utiliza-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, constituindo-se por “qualquer registro que possa ser usado como fonte de informação, por meio de investigação” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 56).	

			conclusão
		Pesquisa-ação	<p>“Tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo” (THIOLLENT, 2011, p. 20).</p> <p>“A pesquisa-ação não se refere a um simples levantamento de dados ou de relatórios a serem arquivados. Com a pesquisa-ação, os pesquisadores pretendem desempenhar um papel ativo na própria realidade dos fatos observados” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 66).</p>

Fonte: A autora, com base nos autores referenciados.

As informações necessárias para a construção de uma sistemática de apresentação dos dados de custos foram obtidas por meio de pesquisa bibliográfica e documental. A revisão bibliográfica objetivou estabelecer um arcabouço teórico sobre contabilidade de custos no setor público e sua utilização para controle e tomada de decisões. A pesquisa documental se concentrou no levantamento de material relacionado ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal e aos sistemas estruturantes, bem como às informações acerca da UTFPR.

Foram utilizadas informações constantes nas apresentações e materiais de cursos sobre o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, em manuais de procedimentos, nas normas governamentais, nos sistemas corporativos internos da instituição objeto da pesquisa e nos sistemas estruturantes do Governo Federal. A partir das informações constantes nos sistemas corporativos, foram identificados os elementos que serão utilizados na geração da informação de custos e aqueles que deverão sofrer adequações para atender a essa demanda. As informações dos sistemas estruturantes serviram para nortear o processo de modelagem dos relatórios gerados a partir do SIC.

O trabalho buscou revelar a realidade da instituição objeto da pesquisa, considerando suas principais características, os grupos de gastos comumente efetuados pela entidade, bem como os sistemas disponíveis e em uso e suas particularidades. Baseando-se nesses elementos, foi construído o modelo proposto nesta pesquisa.

No decorrer do trabalho, foi necessário obter informações sobre o tempo dedicado pelos professores aos cursos da instituição. Para isso, foi realizado um levantamento do total de aulas ministradas pelos docentes a cada curso. Selecionou-se um departamento acadêmico para servir de modelo para o cálculo, modelo esse que poderá ser replicado, posteriormente, às outras unidades. O departamento selecionado foi o DAGEE – Departamento Acadêmico de Gestão e Economia, vinculado ao câmpus Curitiba, por se tratar de uma unidade com a qual a pesquisadora possuía um contato mais direto.

Este estudo enquadra-se como pesquisa-ação devido ao fato de que esta pesquisadora é a responsável pela condução do processo de implantação do SIC na UTFPR, atuando no Departamento de Contabilidade da instituição, setor ao qual a tarefa de implantação do sistema foi demandada pelos gestores. Assim, a consulta aos sistemas corporativos e estruturantes foi facilitada pelo envolvimento direto da pesquisadora com os elementos essenciais para a consecução da pesquisa. Porém, é importante salientar que a pesquisa-ação foi realizada até o momento onde foi possível acompanhar a implantação do SIC, uma vez que, quando da conclusão deste trabalho, o processo ainda não havia sido concluído integralmente. Ou seja, o processo de atendimento à exigência legal da implantação do SIC continuará mesmo após o término deste trabalho.

Para conduzir à solução do problema de pesquisa, esta foi dividida nas seguintes categorias de análise:

1. Sistemas estruturantes: são os sistemas que fornecem dados para o SIC:

- Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI);
- Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE);
- Sistema de Informações Organizacionais (SIORG); e
- Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP).

Os elementos examinados nesta categoria serão os seguintes:

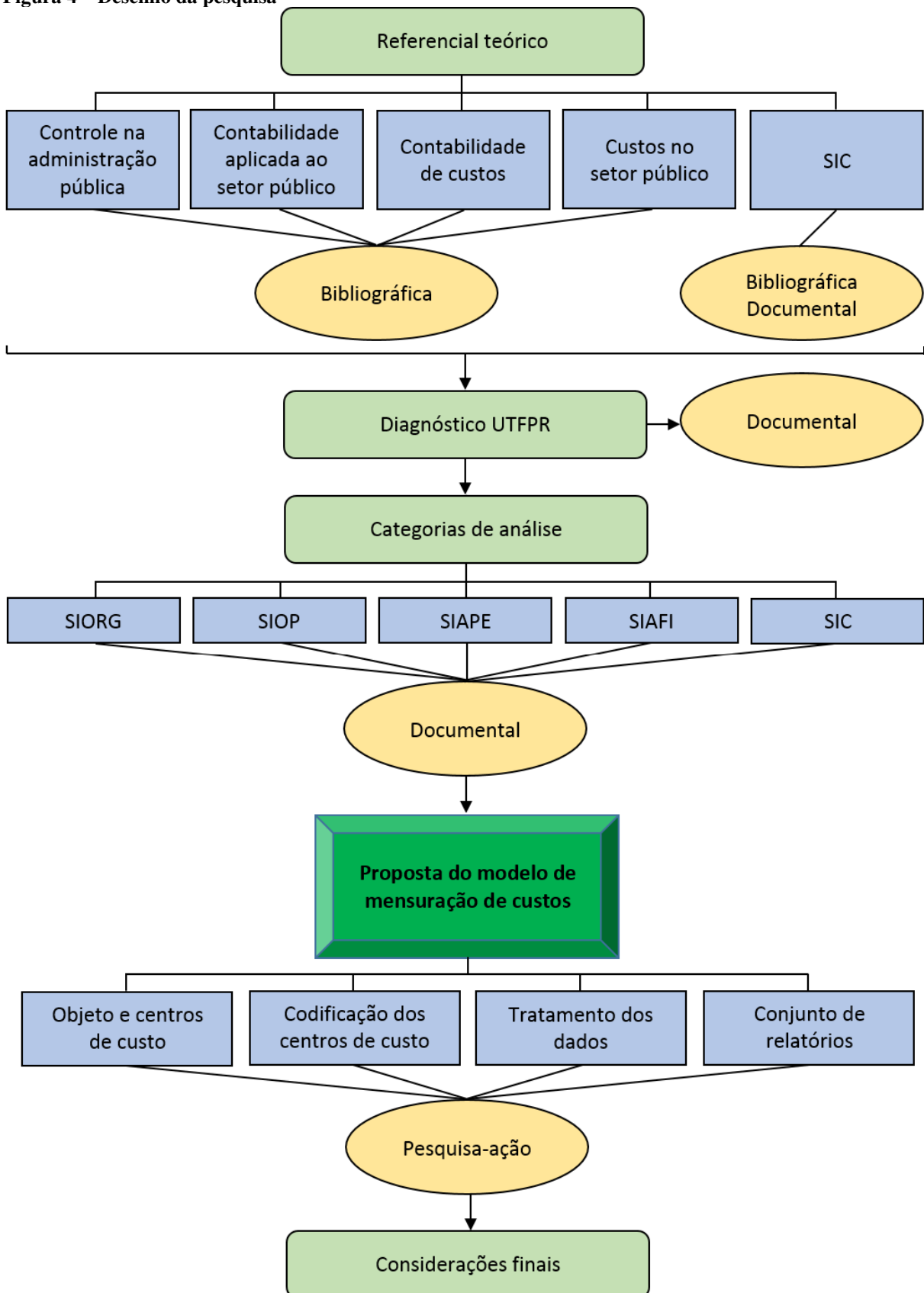
- Definição e principais aspectos de cada sistema.
- Identificação do tipo de informação fornecida pelos sistemas.
- Setor responsável por cada sistema estruturante no âmbito da UTFPR.

2. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC:

- Ferramentas disponíveis.
- Construção e geração de relatórios.

Feitas essas considerações, e tendo em vista a necessidade de tornar clara a visualização do caminho percorrido para a consecução do trabalho, a Figura 4 apresenta, de maneira sintética, o desenho da pesquisa, demonstrando a metodologia empregada em cada seção desta dissertação.

Figura 4 – Desenho da pesquisa



Fonte: A autora.

Cumprе salientar que o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal está em constante transformação para se adequar às necessidades da administração pública. Sendo assim, ao finalizar a pesquisa, alguns elementos poderão ter sofrido alterações, o que se constitui numa possível limitação, e não descaracterização, deste estudo.

Apresentados os aspectos metodológicos que balizaram a pesquisa, faz-se necessário, em apertada síntese, apresentar a Universidade Tecnológica Federal do Paraná, objeto deste estudo.

3.2 UTFPR: O CASO DE ESTUDO

A Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, é uma Instituição Federal de Ensino Superior, com natureza jurídica de autarquia, vinculada ao Ministério da Educação. A instituição foi criada pela Lei nº 11.184, de 7 de outubro de 2005, a partir da transformação do Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná – CEFET-PR, porém, sua origem remonta ao ano de 1909, quando foi criada a Escola de Aprendizes Artífices do Paraná (LEITE, 2010). Desde então, a instituição possuiu as seguintes denominações:

- 1909 – Escola de Aprendizes Artífices do Paraná;
- 1937 – Liceu Industrial do Paraná;
- 1942 – Escola Técnica de Curitiba;
- 1959 – Escola Técnica Federal do Paraná;
- 1978 – Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná – CEFET-PR;
- 2005 – Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR.

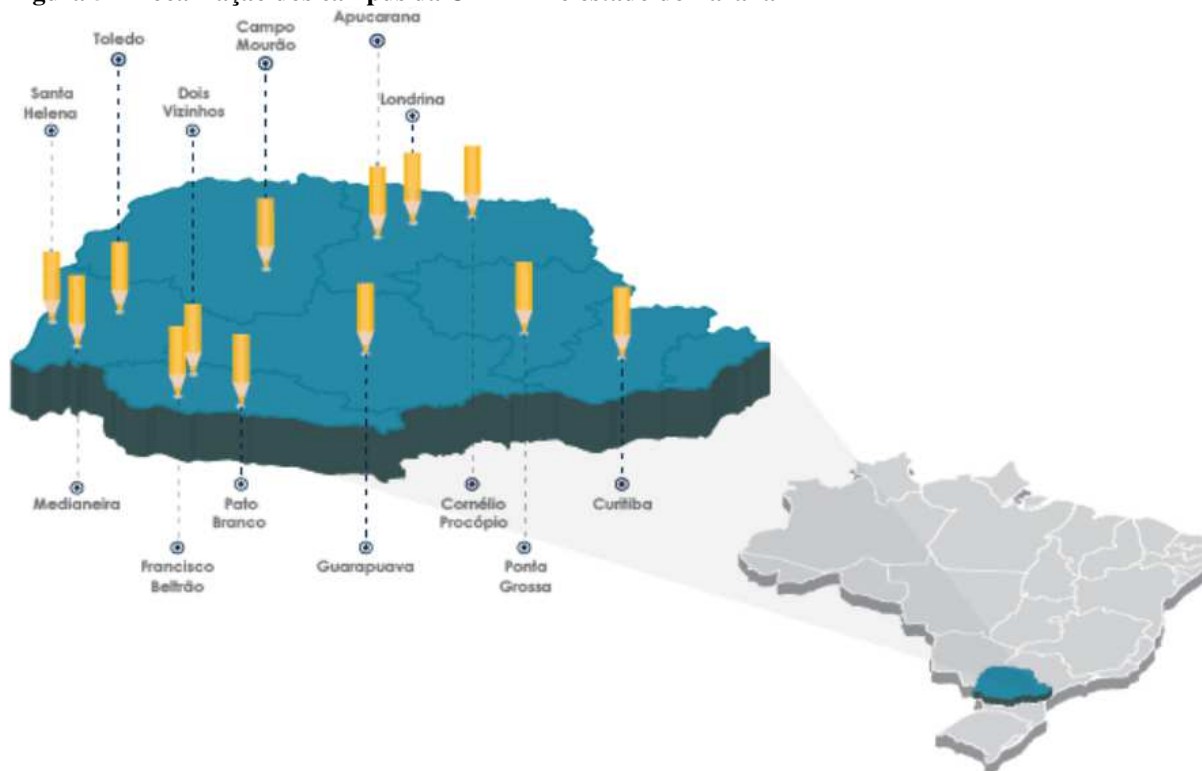
A UTFPR é a primeira e, até o presente momento, única universidade tecnológica do Brasil e, assim como as demais universidades, goza de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, de acordo com o art. 207 da Constituição Federal de 1988.

A universidade oferece cursos técnicos, cursos superiores de tecnologia, bacharelados, licenciaturas, especializações, mestrados, doutorados e atividades de pesquisa e de extensão. Atua também na área de relações empresariais e comunitárias, diretamente com a comunidade externa, por meio do desenvolvimento de pesquisa aplicada, da cultura empreendedora e de atividades sociais.

Atualmente, a UTFPR é composta pela Reitoria, situada na cidade de Curitiba, e por 13 câmpus, distribuídos nos municípios de: Apucarana, Campo Mourão, Cornélio Procópio, Curitiba, Dois Vizinhos, Francisco Beltrão, Guarapuava, Londrina, Medianeira, Pato Branco,

Ponta Grossa, Santa Helena e Toledo. A localização dos câmpus pode ser visualizada na Figura 5.

Figura 5 – Localização dos câmpus da UTFPR no estado do Paraná



Fonte: UTFPR (2018b).

De acordo com o Relatório de Gestão do ano de 2017, a UTFPR conta com uma força de trabalho de 1.182 técnicos administrativos e 2.838 docentes, sendo que destes, 298 referem-se a contratos temporários, totalizando 4.020 servidores.

O orçamento da instituição, no ano de 2017, foi de R\$ 953.259.997,59, sendo R\$ 772.689.195,61 referente às despesas com pessoal, R\$ 152.738.555,39 referente a custeio e R\$ 27.832.246,59 relativos a investimento (UTFPR, 2018a). Para 2018 o orçamento aprovado, de acordo com a Lei Orçamentária Anual, é de R\$ 950.447.259,00. Comparado ao orçamento dos 399 municípios paranaenses para o ano de 2018, o da UTFPR figura na 8ª posição, sendo, portanto, maior do que o de 392 municípios, conforme observado na Tabela 1.

Tabela 1 - Classificação dos maiores orçamentos dos municípios paranaenses relativos ao exercício de 2018

Colocação	Município	Receita Estimada 2018
1º	Curitiba	7.673.000.000,00
2º	Londrina	7.673.000.000,00
3º	Maringá	1.624.647.152,00
4º	Cascavel	1.170.000.000,00
5º	São José dos Pinhais	1.117.419.988,00
6º	Araucária	1.109.510.688,74
7º	Foz do Iguaçu	1.093.177.753,77
8º	Ponta Grossa	838.786.288,28

Fonte: A autora, com base em Curitiba (2017), Londrina (2017), Maringá (2017), Cascavel (2018), São José dos Pinhais (2017), Araucária (2017), Foz do Iguaçu (2017) e Ponta Grossa (2017).

A gestão orçamentária é realizada de forma descentralizada, de forma que cada um dos 13 câmpus tem autonomia para realizar as suas despesas. A descentralização do orçamento anual da UTFPR obedece a uma matriz de rateio baseada no quantitativo de alunos matriculados ponderados por peso de curso. No âmbito de cada câmpus também são realizadas descentralizações baseadas em matrizes aprovadas pelo Conselho de Planejamento e Administração – COPLAD, que levam em consideração as seguintes variáveis: a) quantidade de alunos matriculados e formados; b) quantidade de docentes e técnicos administrativos; c) titulação docente; d) peso por laboratório (UTFPR, 2018a).

O número de alunos de ensino técnico integrado de nível médio e de graduação, matriculados no exercício de 2017, foi de 32.422, considerando o quantitativo de matrículas do 1º semestre mais os ingressantes do 2º semestre. Esse número de alunos divide-se por 69 cursos (28 deles ofertados em mais de um câmpus), sendo 8 de técnico integrado, 19 de tecnologia, 32 de bacharelado e 10 de licenciatura (considerando-se os cursos que deixaram de ser ofertados mas que ainda possuem alunos matriculados) (UTFPR, 2018a).

No tocante à pós-graduação, a UTFPR conta com 48 programas *stricto sensu* próprios, que ofertam 53 cursos, sendo 35 de mestrado acadêmico, 11 de mestrado profissional e 7 de doutorado. Adicionalmente, a universidade participa de cinco programas de mestrado profissional em rede e um doutorado em associação com a Universidade Estadual de Londrina. Em 2017, estavam regularmente matriculados nesses cursos: 2.288 alunos nos mestrados acadêmicos e profissionais, 283 alunos nos mestrados em rede e 486 alunos nos doutorados, totalizando 3.057 alunos matriculados como regulares nos Programas de Pós-graduação *stricto sensu*. Além disso, a universidade oferece 62 cursos de especialização, com um total de 3.780 estudantes matriculados no ano de 2017 (UTFPR, 2018a).

Somando esses quantitativos, obtém-se o número total de 39.259 discentes. A título de comparação, dos 399 municípios do Paraná, 78% possuem uma população de até 20 mil habitantes (IPARDES, 2017). Portanto, em termos comparativos, pode-se afirmar que a UTFPR

apresenta um número de discentes superior ao de habitantes de, pelo menos, 78% dos municípios paranaenses.

Esses dados demonstram a complexidade da gestão da universidade em virtude de sua distribuição geográfica. Tendo em vista a amplitude da instituição, este trabalho pretende discorrer sobre um dos mecanismos que podem facilitar a função do controle dessa estrutura, tanto por parte da comunidade interna, quanto da sociedade.

4 ANÁLISE DAS CATEGORIAS

4.1 SISTEMA DE INFORMAÇÕES ORGANIZACIONAIS DO GOVERNO FEDERAL - SIORG

O Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal – SIORG, é um sistema que contém o cadastro oficial das informações organizacionais do Poder Executivo Federal (Administração Direta, Autarquias e Fundações). As informações apresentadas referem-se às estruturas organizacionais, como nomes, códigos e endereços de órgãos públicos e suas subdivisões administrativas. O sistema apresenta também as tabelas de remuneração dos cargos comissionados (BRASIL, 2014).

O sistema é gerido pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, por meio da Secretaria de Gestão Pública – SEGEP, e representa um dos sistemas de atividades auxiliares da administração federal dispostos no Decreto-lei nº 200/1967, estabelecendo relações de coordenação, articulação e supervisão técnica e normativa sobre os ministérios, autarquias e fundações. O catálogo de órgãos disponibilizado por esse sistema é utilizado por todos os sistemas estruturantes do governo federal (SERPRO, 2018b).

De acordo com o Manual do SIORG (BRASIL, 2014), o sistema possui em seu cadastro a descrição detalhada e as competências de 250 órgãos/entidades e mais de 69 mil unidades administrativas, e suas finalidades são:

[...] uniformizar e integrar ações das unidades administrativas, constituir rede colaborativa voltada à melhoria da gestão pública, desenvolver padrões de qualidade e de racionalidade, proporcionar meios para melhorar o desempenho institucional e otimizar a utilização dos recursos disponíveis, e reduzir custos operacionais e assegurar a continuidade dos processos de organização e inovação institucional (BRASIL, 2014).

Assim, o sistema organiza e torna públicas as informações sobre as estruturas, competências, finalidades, jurisdição e histórico legal dos órgãos da Administração Federal, atendendo ao disposto na Lei nº 12.527/2011, a Lei de Acesso à Informação.

As informações das Unidades Organizacionais são apresentadas pelo sistema por meio de alguns atributos, os quais são definidos pelo Manual do SIORG (BRASIL, 2014):

- **Categoria:** Categorias que caracterizam uma unidade organizacional. Exemplos: Administração Geral; Forças Armadas; Repartição no Exterior.
- **Código:** Código sequencial único que identifica uma unidade organizacional.
- **Competência:** Competência da unidade organizacional.

- **Denominação:** Nome da unidade organizacional.
- **Esfera:** É o domínio sobre o qual uma unidade administrativa exerce poder. O Poder Executivo é dividido em três esferas: Federal, Estadual/Distrital e Municipal.
- **Finalidade:** Finalidade da unidade organizacional.
- **Missão:** Missão da unidade organizacional.
- **Natureza Jurídica:** É uma classificação da constituição jurídico-institucional das entidades públicas nos cadastros da administração pública do País. Exemplo: Administração Direta.
- **Permite cargo por valor:** Indica se a unidade organizacional pode alocar cargos por valor. Valores possíveis: 0 - não permite cargos por valor; 1 - permite cargos por valor.
- **Poder:** Refere-se aos três poderes da União: Executivo, Legislativo e Judiciário.
- **Sigla:** Sigla da unidade organizacional.
- **Subnatureza Jurídica:** É um subconjunto de natureza jurídica. Exemplo: Autarquia Especial é uma subnatureza jurídica de Autarquia.
- **Superior Imediato:** Unidade Organizacional pai (superior) da Unidade.
- **Tipo de Unidade Organizacional:** Campo que define o tipo da unidade organizacional. Pode ser: Ente, Órgão, Entidade, Unidade Administrativa, ou Unidade Colegiada.

A Figura 6 apresenta uma visão geral do sistema, o qual pode ser acessado por meio do site <https://siorg.planejamento.gov.br/siorg-cidadao-webapp/apresentacao.jsf>.

Figura 6 – Visão geral do SIORG

Unidade Organizacional

The screenshot displays the SIORG system interface. On the left, a tree view titled 'Selecione a Unidade Organizacional' shows the hierarchy from the República Federativa do Brasil down to various campuses of the Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A legend below the tree explains the symbols used for hierarchy and normalization. On the right, a detailed view for the 'Unidade Organizacional' is shown, including 'Informações Básicas' (Basic Information) and 'Competência/Finalidade' (Competence/Purpose).

Selecione a Unidade Organizacional

- República Federativa do Brasil
 - União
 - Poder Executivo
 - Presidência da República
 - Ministério da Educação
 - Universidade Tecnológica Federal do Paraná**
 - Fórum Empresarial
 - Fórum de Desenvolvimento
 - Fórum dos Executivos
 - Auditoria Interna
 - Reitoria
 - Campus Apucarana
 - Campus Campo Mourão
 - Campus Cornélio Procopio
 - Campus Dois Vizinhos
 - Campus Francisco Beltrão

Legenda

Hierarquia: Órgão Unidade Administrativa
 Ente Entidade Unidade Colegiada
 Unidade Administrativa com Regulamento Específico

Normatização: Lei/Decreto Ato Interno

Unidade Organizacional | **Informações Complementares**

Informações Básicas

Código: 454 **Esfera:** Federal
 Denominação: Universidade Tecnológica Federal do Paraná **Poder:** Executivo
 Sigla: UTFPR **Nat. Jurídica:** Autarquia
 Categoria: Vinculado **Subnatureza**
Jurídica: Autarquia - IFES
Tipo de Alteração: Lei / Decreto

Competência/Finalidade

Competência:
 Ao Universidade Tecnológica Federal do Paraná compete:
 I - ministrar em nível de educação superior
 a) cursos de graduação e pós-graduação, visando à formação de profissionais para as diferentes áreas da educação tecnológica
 b) cursos de licenciatura, bem como programas especiais de formação pedagógica, com vistas à formação de professores e

Finalidade:
 O Universidade Tecnológica Federal do Paraná tem como finalidade:
 I - organizar-se internamente segundo suas peculiaridades, estabelecendo suas instâncias decisórias
 II - estabelecer a política geral de administração da Instituição
 III - reformar seu estatuto e regimento

Fonte: Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (2018).

No âmbito da UTFPR, o setor responsável pela manutenção das informações do SIORG é a Pró-Reitoria de Planejamento e Administração.

4.2 SISTEMA INTEGRADO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO – SIOP

O Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP, é a ferramenta tecnológica que presta suporte aos processos de Planejamento e Orçamento do Governo Federal. O SIOP foi desenvolvido pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF, em parceria com a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – SPI, e a Secretaria das Empresas Estatais – SEST, ambas vinculadas ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, e foi disponibilizado aos órgãos setoriais no ano de 2009. Esse sistema substituiu o SIDOR – Sistema Integrado de Dados Orçamentários, e o SIGPLAN – Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (BRASIL, 2018).

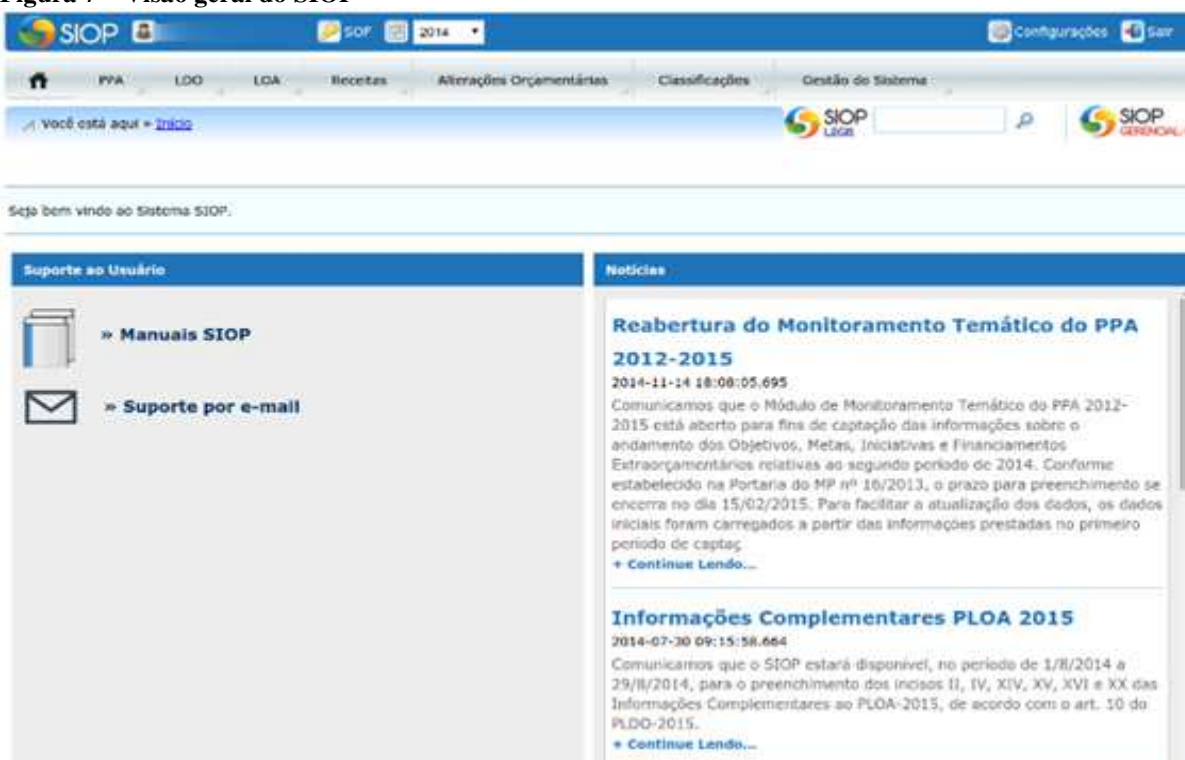
Além das atividades de planejamento e orçamento, essa ferramenta gerencia também as informações de execução física das metas dos projetos e atividades governamentais. O SIOP abrange os seguintes processos relacionados ao planejamento e orçamento:

- Elaboração e revisão do Projeto de Lei do Plano Plurianual – PLPPA;
- Elaboração do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO;
- Elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA;
- Alterações Orçamentárias/Créditos;
- Orçamento Impositivo;
- Receitas;
- Acompanhamento das Estatais;
- Acompanhamento Orçamentário;
- Monitoramento do PPA;
- Outras funcionalidades (BRASIL, 2018).

Estas funcionalidades apresentam-se em módulos dentro do SIOP-Operacional, que é a ferramenta utilizada no cotidiano para o registro das operações pelos diversos usuários do sistema e para acompanhamento de processos. Já as consultas são realizadas por meio do SIOP-Gerencial, o qual permite a criação de relatórios com viés de análise e acompanhamento gerencial (BRASIL, 2018).

O SIOP é acessado por meio da página <https://www.siop.gov.br/siop/>. A visão geral do sistema é exibida na Figura 7.

Figura 7 – Visão geral do SIOP



Fonte: Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (2018).

No âmbito da UTFPR, o setor responsável pela manutenção das informações do SIOF é a Assessoria de Orçamento e Finanças, em conjunto com a Diretoria de Orçamento, Finanças e Contabilidade.

4.3 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS – SIAPE

O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE, é o sistema responsável pelas atividades de gestão de recursos humanos do Poder Executivo Federal, que incluem o controle das informações cadastrais e o processamento da folha de pagamento dos servidores dos órgãos federais (SIAPENET, 2018).

Até 1989, a folha de pagamento era gerenciada no âmbito de cada órgão, em sistemas desenvolvidos internamente, e os valores gastos eram apenas informados ao Tesouro Nacional, portanto, o governo não tinha uma visão do todo. Por conta disso, havia uma dificuldade na aplicação uniforme da legislação de pessoal (RIBEIRO; FAÉ, 2017).

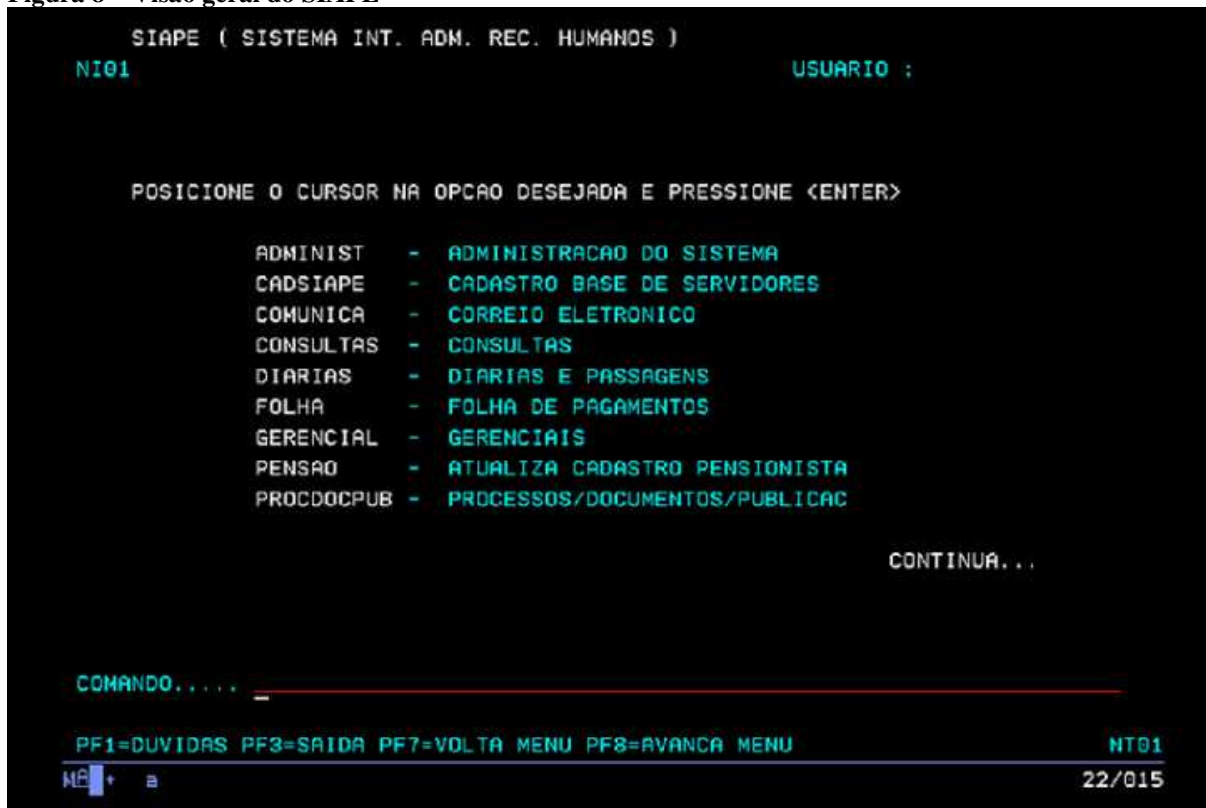
Em 19 de junho de 1990, o Decreto nº 99.328 instituiu o SIAPE, com a finalidade de viabilizar a integração sistêmica na área de Administração de Recursos Humanos e atender tanto às unidades de pessoal dos órgãos e entidades federais, quanto ao Departamento de Recursos Humanos da Secretaria da Administração Federal, no desenvolvimento de suas atividades.

A Secretaria de Gestão Pública do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão é a entidade responsável pelo desenvolvimento e a manutenção desse sistema (SIAPENET, 2018).

O SIAPE integra sistemicamente os órgãos pertencentes ao Sistema de Pessoal Civil da Administração Pública Federal e é responsável pelo envio das informações relativas ao pagamento de seus servidores (ativos, aposentados e beneficiários de pensão) às Unidades Pagadoras desses órgãos, além de enviar os arquivos de crédito para os bancos responsáveis pelo pagamento (SERPRO, 2018a).

De acordo com Ribeiro e Faé (2017), a estrutura do sistema é apresentada em módulos, também chamados de “árvores”, dentro dos quais existem ramificações, que são os comandos (transações) propriamente ditos. Alguns desses módulos podem ser visualizados na Figura 8.

Figura 8 – Visão geral do SIAPE



Fonte: Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (2018).

O sistema pode ser acessado por meio de duas plataformas: pelo serviço de Emulação via Web Browser (HOD), conforme demonstrado no Figura 8, ou pela Internet, acessando o SIAPEnet.

O SIAPEnet disponibiliza um conjunto representativo de funcionalidades de recursos humanos, como consultas, atualizações, envio e recebimento de arquivos a todos os usuários envolvidos com o SIAPE, atribuição de adicionais e gratificações específicas aos servidores e cadastro de beneficiários de pensão alimentícia (RIBEIRO; FAÉ, 2017). A tela inicial do SIAPEnet pode ser visualizada na Figura 9.

Figura 9 – Tela inicial do SIAPEnet Módulo Órgão

Fonte: Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (2018).

A operacionalização do SIAPE, no âmbito da UTFPR, está a cargo da Diretoria de Gestão de Pessoas, bem como das unidades organizacionais vinculadas a ela, tanto na Reitoria quanto nos câmpus.

Em termos de gestão de custos, o sistema pode fornecer informações relativas ao quantitativo de pessoal, alocação do pessoal dentro da estrutura da universidade, remuneração por servidor, por câmpus e por unidade organizacional.

4.4 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL – SIAFI

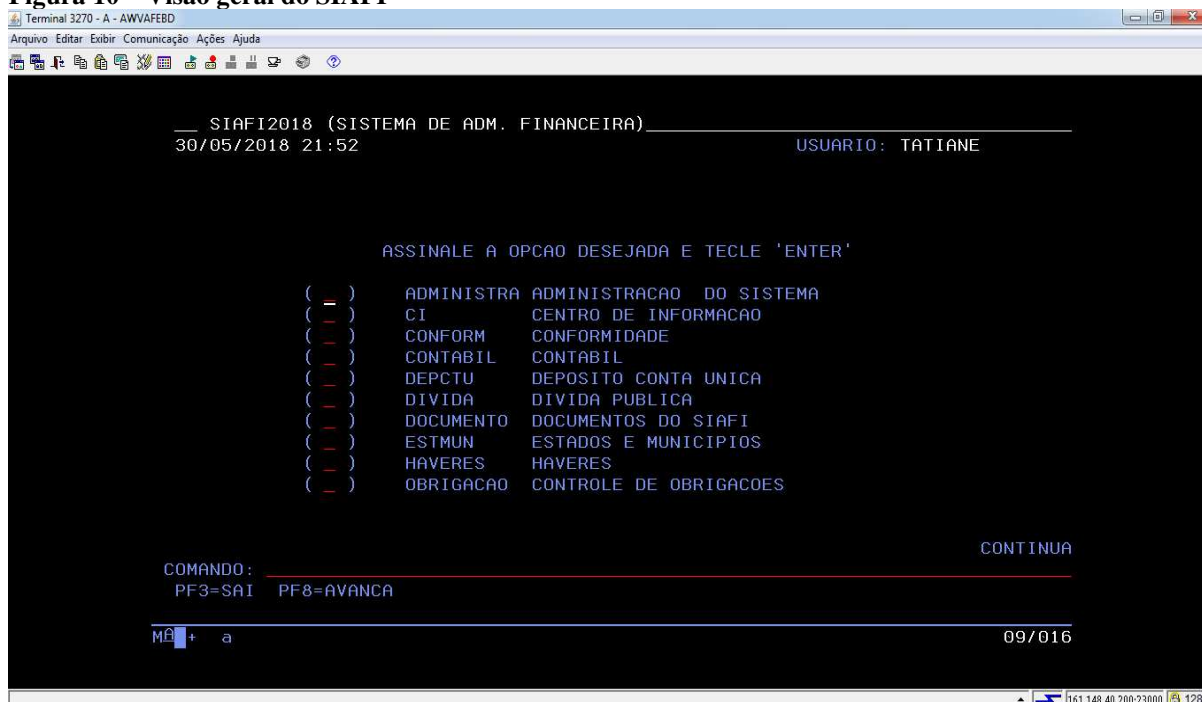
O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, é o sistema utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Esse sistema foi desenvolvido pela STN, em conjunto com o SERPRO, e foi implantado em janeiro de 1987 (TESOURO NACIONAL, 2018).

O SIAFI está estruturado por exercícios, para facilitar o trabalho das Unidades Gestoras, ou seja, cada ano equivale a um sistema diferente (SIAFI2015, SIAFI2016, SIAFI2017 e assim por diante). Cada sistema se divide em subsistemas, e estes, em módulos, os quais agrupam várias transações com características em comum (TESOURO NACIONAL,

2018). Abaixo, são apresentados os cinco grupos principais de subsistemas, com seus respectivos módulos:

- **Controle de Haveres e Obrigações:**
 - Dívida Pública - DIVIDA
 - Haveres – HAVERES
 - Controle de Obrigações – OBRIGACAO
 - Operações Oficiais de Crédito - O2C
- **Administração do Sistema:**
 - Administração do Sistema - ADMINISTRA
 - Auditoria - AUDITORIA
 - Centro de Informação - CI
 - Conformidade - CONFORM
 - Manual - MANUALMF
- **Execução Orçamentária e Financeira:**
 - Contábil – CONTABIL
 - Documentos do SIAFI – DOCUMENTO
 - Orçamentário e Financeiro - ORCFIN
- **Organização de Tabelas:**
 - Tabelas administrativas - TABADM
 - Tabelas de apoio – TABAPOIO
 - Tabelas do cadastro de obrigações – TABOBRIG
 - Tabelas orçamentárias –TABORC
 - Tabelas de receitas orçamentárias - TABRECEITA
- **Recursos Complementares com Aplicação Específica:**
 - Programação orçamentária - PROGORCAM
 - Convênios – CONVENIOS
 - Contas a pagar e a receber – CPR
 - Estados e Municípios – ESTMUN.

A forma de apresentação dessas funcionalidades pode ser visualizada na Figura 10.

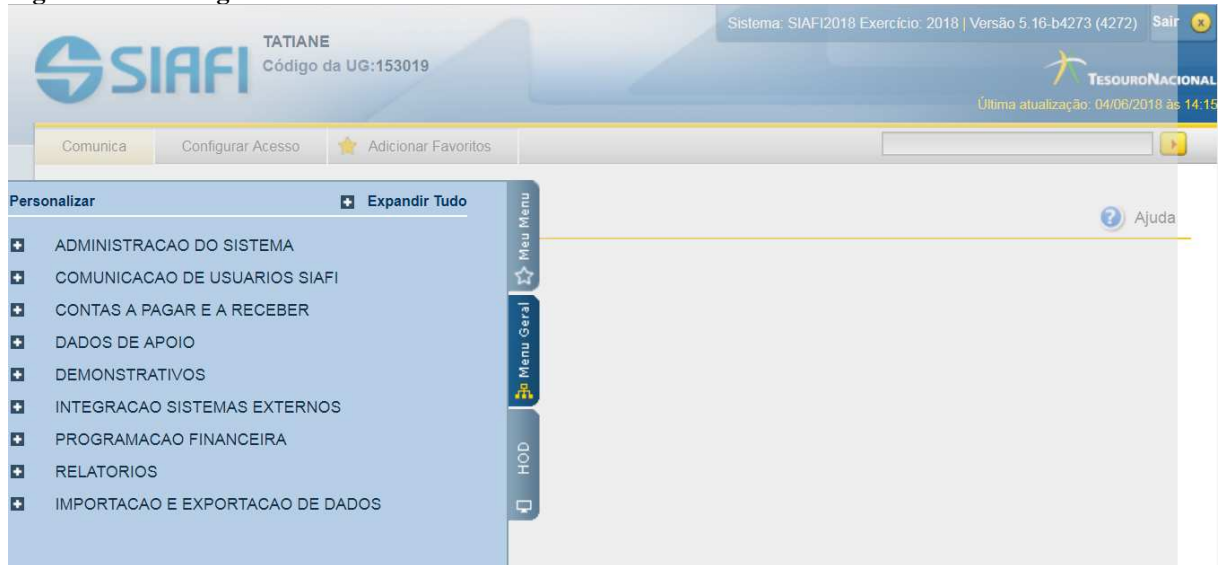
Figura 10 – Visão geral do SIAFI

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (2018).

Por meio da utilização dessas transações, os lançamentos contábeis são registrados de forma automática, no momento em que os fatos ocorrem. Os referidos lançamentos obedecem a um Plano de Contas estabelecido para toda a Administração Pública Federal, cujo objetivo é sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão. Essa sistemática permite que os dados relativos ao patrimônio da União sejam obtidos a qualquer momento, com precisão e clareza (TESOURO NACIONAL, 2018).

A maior parte das operações – tais como pagamentos, reclassificação de despesa, estorno de despesas após recebimento de GRU, registros patrimoniais, entre outros – têm sido executadas por meio do SIAFI Web, ou Novo SIAPE, que consiste na plataforma web do sistema. O SIAFI Web foi lançado em 2 de janeiro de 2012, com o objetivo de substituir gradativamente o SIAFI acessado por meio do serviço de Emulação via Web Browser – HOD (TESOURO NACIONAL, 2018). A Figura 11 apresenta a tela inicial do SIAFI Web.

Figura 11 – Visão geral do SIAFI Web



Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (2018).

Para fins de geração da informação de custos, foi inserida na rotina de apropriação de despesas no SIAFI uma nova funcionalidade. Desde abril de 2018, para todas as apropriações que se referirem a informações de custos, o sistema exige que seja preenchida uma aba chamada Centro de Custo, onde devem ser informados: o mês e o ano de referência do custo, o código SIORG e o código da Unidade Gestora beneficiada, conforme ilustrado na Figura 12.

Figura 12 – Aba Centro de Custos do SIAFI Web

The screenshot shows the 'Centro de Custos' tab selected. At the top, there are several tabs: 'Dados Básicos', 'Principal Com Orçamento', 'Principal Sem Orçamento', 'Dedução', 'Encargo', 'Crédito', 'Despesa a Anular', 'Outros Lançamentos', and 'Compensação'. Below these, there are sub-tabs: 'Dados de Pagamento', 'Centro de Custo', and 'Resumo'. The main content area shows a summary of costs:

- Centro de Custo a Informar 100,00
- Centro de Custo Informado 0,00
- Total apropriado: 100,00

Below this, there is a section titled 'Itens pendentes de informação de Centro de Custos' with a table:

Situação	Efeito	Nº do Empenho	Subitem	Natureza de Despesa Detalhada	Valor do Item Consolidado	Valor a Alocar	Valor Custo
Principal com Orçamento							
<input type="checkbox"/>	DFL011	Soma	2018NE000150	01	3.1.90.04.01	100,00	100,00
							Total de Custo: 0,00

At the bottom, there are input fields for:

- *Centro de Custo: CC-GENERIC0
- *Mês Referência:
- *Ano Referência:
- *Código SIORG:
- *UG Beneficiada:

 An 'Incluir' button is located to the right of these fields.

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (2018).

Até que seja criada uma codificação de centro de custos pela Unidade Gestora que está realizando a apropriação, ou pelo órgão ao qual ela está subordinada, o campo “Centro de Custo” virá preenchido de maneira automática com um código genérico.

O setor responsável pela operacionalização do SIAFI, no âmbito da UTFPR, é a Diretoria de Orçamento, Finanças e Contabilidade, por meio de seus departamentos subordinados: Departamento de Orçamento e Finanças e Departamento de Contabilidade, tanto da Reitoria quanto dos câmpus.

4.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL – SIC

Considerando que o SIC e seus principais aspectos já foram abordados no capítulo 2, neste ponto serão apresentadas somente as funcionalidades do sistema e a forma de geração de relatórios.

Conforme já adiantado, o SIC não possibilita a inclusão de dados por intervenção humana, apenas extrai dados dos sistemas estruturantes. O Quadro 6 apresenta uma síntese das informações fornecidas por cada um dos sistemas estruturantes.

Quadro 6 – Tipos de informações fornecidas ao SIC pelos sistemas estruturantes

SISTEMA	TIPO DE INFORMAÇÃO FORNECIDA AO SIC
SIORG	Unidades Organizacionais ao nível de Ente, Órgão, Entidade, Unidade Administrativa e Unidade Colegiada.
SIOP	Informações de execução física das metas dos projetos e atividades governamentais.
SIAPE	Informações relativas a quantitativo de pessoal, alocação do pessoal dentro da estrutura da universidade, remuneração por servidor, função, câmpus e unidade organizacional.
SIAFI	Execução da despesa por unidade organizacional, período, natureza de despesa e centro de custos.

Fonte: Autoria própria.

Os relatórios são criados, no SIC, a partir da seleção de elementos de informação presentes na pasta de contextos de cada sistema estruturante, conforme Figura 13. Não há uma pasta de contextos específica para o SIORG, pois suas informações estão inseridas nos contextos relativos a cada um dos outros sistemas.

Figura 13 – Contextos do SIC



Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Clicando na pasta “Contextos SIAFI”, são apresentadas três opções: Custo Direto Liquidação, Custo Direto VPD e Detalhamento de Custos, as quais já foram abordadas na subseção 2.5.3. A Figura 14 ilustra a forma como essas opções são apresentadas.

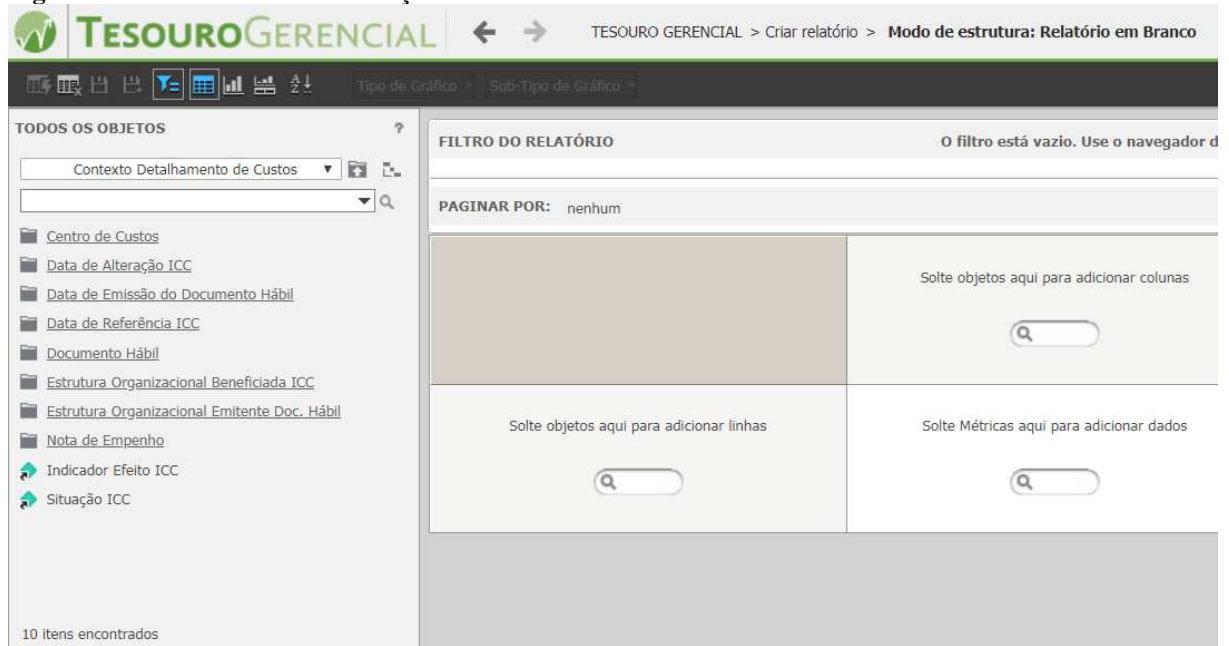
Figura 14 – Métricas de custo do SIC



Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Ao clicar em “Contexto Detalhamento de Custos”, são mostradas as informações disponíveis nessa pasta, conforme Figura 15.

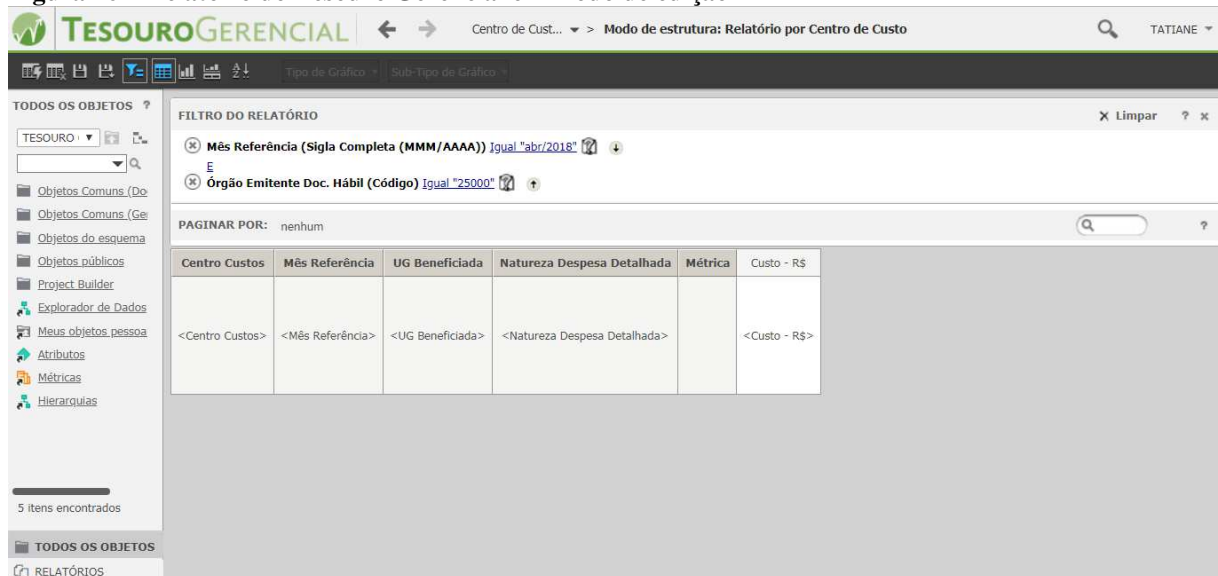
Figura 15 – Elementos de Informação do Contexto Detalhamento de Custos



Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Para a criação de relatórios, os elementos de informação devem ser selecionados e adicionados à planilha ou ao filtro do relatório, conforme Figura 16.

Figura 16 – Relatório do Tesouro Gerencial em modo de edição



Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Após a execução do relatório, este pode ser convertido para o formato PDF ou exportado para os formatos: Excel com texto simples, Arquivo em formato CVS, Excel com formatação, HTML ou texto simples. Dessa forma, os dados podem ser tratados conforme as

necessidades do usuário da informação. A Figura 17 mostra o resultado da execução do relatório referente à Figura 16.

Figura 17 – Relatório de custos gerado pelo SIC

Centro Custos	Mês Referência	UG Beneficiada	Natureza Despesa Detalhada	Custo - R\$		
14400115	ACOMP DA GEST FISCAL E FIN DE EST/MUN - STN	ABR/2018	170007	COORD.-GERAL DE DESENVOL.INSTITUCIONAL-CODIN/	33901414 DIARIAS NO PAIS	190,00
					33903301 PASSAGENS PARA O PAIS	2.664,01
					33904009 HOSPEDAGENS DE SISTEMAS	316.540,32
288010020	ADM E LOGISTICA - ALF AER. BRASILIA	ABR/2018	170018	SUPERINTENDENCIA REGIONAL DA RFB NA 1A RF	33903703 VIGILANCIA OSTENSIVA	36.720,20
					33903943 SERVICOS DE ENERGIA ELETRICA	5.082,75
					33903944 SERVICOS DE AGUA E ESGOTO	755,65
					33904014 TELEFONIA FIXA E MOVEL - PACOTE DE COMUNICACAO DE DADOS	133,00
					33904722 CONTRIBUICAO P/ CUSTEIO DE ILUMINACAO PUBLICA	393,70
288010333	ADM E LOGISTICA - ALF AER. EDUARDO GOMES	ABR/2018	170209	DELEGACIA DA RFB EM MANAUS	33903001 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS	532,97
					33903701 APOIO ADMINISTRATIVO, TECNICO E OPERACIONAL	11.174,54
					33903702 LIMPEZA E CONSERVACAO	12.037,50
					33904014 TELEFONIA FIXA E MOVEL - PACOTE DE COMUNICACAO DE DADOS	285,06
288010022	ADM E LOGISTICA - ALF RELEM	ABR/2018	170217	SUPERINTENDENCIA REGIONAL DA RFB NA 2A RF	33903001 COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS	1.703,88
					33903701 APOIO ADMINISTRATIVO, TECNICO E OPERACIONAL	17.872,99
					33903702 LIMPEZA E CONSERVACAO	4.122,89
					33903705 SERVICOS DE COPA E COZINHA	2.904,54
					33903912 LOCACAO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	234,00

Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

O sistema oferece, além da opção de criação de relatórios novos, a possibilidade de copiar ou utilizar relatórios já criados por outras Unidades Gestoras, por meio da pasta de Relatórios Compartilhados.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, levando em conta as categorias de análise apresentadas anteriormente. São resgatados os objetivos específicos elencados na Introdução, com o escopo de responder à questão de pesquisa e atingir o objetivo geral deste estudo.

5.1 OBJETOS DE CUSTOS, CENTROS DE CUSTOS E SUA CODIFICAÇÃO

Inicialmente é necessário identificar os objetos de custo da instituição, e posteriormente, definir os centros de custos, estabelecendo sua codificação. A utilização dos centros de custos será possível a partir da criação de seus respectivos códigos no SIAFI operacional.

Na Figura 12, apresentada alhures, pôde-se verificar as opções de informação possíveis de serem geradas utilizando-se a aba Centro de Custo: Natureza de Despesa Detalhada (trata-se do código que identifica o tipo de material ou serviço que está sendo adquirido/incorporado), Código SIORG (refere-se às unidades organizacionais) e a Unidade Gestora Beneficiada (representa cada câmpus da instituição). Dessa forma, não é necessário que esse tipo de informação conste na estrutura dos centros de custos, ou seja, o código do centro de custo não deve conter informação que já seja passível de ser obtida por meio dos outros campos da aba centro de custos.

A definição dos objetos de custos propostos neste trabalho apoia-se inicialmente nos macroprocessos finalísticos institucionais elencados no Relatório de Gestão da UTFPR. A opção por utilizar essa classificação decorre do fato de que os macroprocessos sintetizam as principais atividades desempenhadas no âmbito da instituição e estão diretamente relacionados com a missão institucional, que é “desenvolver a educação tecnológica de excelência por meio do ensino, pesquisa e extensão, interagindo de forma ética, sustentável, produtiva e inovadora com a comunidade para o avanço do conhecimento e da sociedade” (UTFPR, 2018a).

O Quadro 7 apresenta os macroprocessos, com sua descrição, produtos e serviços, principais clientes e subunidades responsáveis, conforme constam no Relatório de Gestão da UTFPR.

Quadro 7 – Macroprocessos finalísticos da UTFPR

continua

Macroprocessos	Descrição	Produtos e serviços	Principais clientes	Subunidades responsáveis
Graduação e Educação Profissional	Ofertar cursos técnicos, cursos superiores de tecnologia, bacharelados, licenciaturas e a EAD. O processo é conduzido pela PROGRAD e suas diretorias, as quais têm a responsabilidade de planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades do ensino de graduação e educação profissional e a EAD	Formar alunos nos cursos técnicos, técnicos integrados, tecnologias, bacharelados e licenciaturas	Comunidade em geral	PROGRAD e DIRGRADs
		Emitir diplomas		
		Revalidar diplomas de graduação		
Pesquisa e Pós-Graduação	Ofertar cursos de especialização, de mestrado e de doutorado. O processo é conduzido pela PROPPG e suas diretorias, as quais têm a responsabilidade de planejar, coordenar e supervisionar a execução de ações que envolvem o processo	Formar alunos nos cursos de pós-graduação <i>lato e stricto sensu</i>	Comunidade em geral	PROPPG e DIRPPGs
		Apoiar as atividades de Pesquisa desenvolvidas da UTFPR		
		Coordenar o Programa de Iniciação Científica e Tecnológica		
Relações Empresariais e Comunitárias	Ofertar cursos de educação continuada, estágio e emprego, acompanhamento de egressos, transferência de tecnologia, propriedade intelectual, empreendedorismo, extensão social e relações internacionais. O processo é conduzido pela PROREC e suas diretorias, tendo a responsabilidade de planejar, coordenar e supervisionar a execução das ações, além de promover a interação da Instituição com o setor produtivo e a comunidade	Ofertar cursos de extensão de curta duração	Comunidade em geral	PROREC e DIRECs
		Apoiar o SEI		
		Elaborar, divulgar e acompanhar os editais de fomento a projetos de extensão e inovação		
Planejamento e Administração	Planejar, executar e controlar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Instituição	Descentralizar e acompanhar o orçamento da UTFPR	Comunidade em geral	PROPLAD e DIRPLADs
		Efetuar a análise legal e técnica dos processos licitatórios realizados pela UTFPR		
Gestão da Comunicação	Definir, planejar, executar, acompanhar, registrar e avaliar os processos relacionados à comunicação da Universidade	Elaborar e efetuar a manutenção da <i>home page</i> da UTFPR	Comunidade em geral	DIRCOM e ASCOMs
		Realizar a assessoria de imprensa		
		Coordenar e produzir as seguintes obras: +UTFPR, Guia do		

continua

Macroprocessos	Descrição	Produtos e serviços	Principais clientes	Subunidades responsáveis
		estudante e Relatório de Gestão		
Gestão da Avaliação Institucional	Organizar, coordenar, avaliar e registrar os processos relacionados à avaliação externa, dos servidores, do docente pelo discente e clima organizacional	Assessorar a Reitoria no estabelecimento de políticas relacionadas à avaliação institucional	Comunidade interna	DIRAV e ASAVIs
		Orientar e acompanhar as avaliações da UTFPR		
		Apoiar as atividades da CPA		
Gestão de Pessoas	Planejar, supervisionar, executar e avaliar a política de Gestão de Pessoas da UTFPR	Propor, coordenar, acompanhar e avaliar as políticas e diretrizes relativas ao recrutamento e seleção, ao desenvolvimento, à capacitação, à avaliação de desempenho, saúde e qualidade de vida dos servidores	Servidores (docentes e TAs)	DIRGEP e COGERHs
		Subsidiar a elaboração de proposta orçamentária relativa às ações de Gestão de Pessoas		
		Coordenar os concursos públicos Institucionais		
Gestão de Tecnologia da Informação	Planejar, supervisionar, executar e avaliar a política de TI da UTFPR	Elaborar as políticas e diretrizes relativas à Governança de TI	Comunidade em geral	DIRGTI e COGETIs
		Desenvolver sistemas corporativos		
		Disponibilizar a infraestrutura para comunicação de dados e informação		
		Armazenar os dados institucionais e monitoramento de mecanismos de segurança da informação		
		Viabilizar o monitoramento dos processos operacionais que utilizam recursos de TI.		
Ouvidoria-Geral	Acolher e encaminhar as manifestações da comunidade interna e externa	Atender o cidadão em suas demandas.	Comunidade em geral	Ouvidoria-Geral e Ouvidorias dos câmpus

Macroprocessos	Descrição	Produtos e serviços	Principais clientes	Subunidades responsáveis
Assuntos Estudantis	Realizar ações atinentes aos estudantes da UTFPR, almejando o ingresso, a permanência e a conclusão de seus cursos na Instituição. É conduzido pela Assessoria de Projetos Acadêmicos, vinculada à PROGRAD, sendo de sua responsabilidade o planejamento, a coordenação e a supervisão da execução das ações atinentes aos estudantes	Suprir as demandas estudantis por meio de bolsas ou disponibilização de recursos	Estudantes da UTFPR	PROGRAD e parceiros institucionais conforme ação estabelecida

Fonte: UTFPR (2018a).

Para fins de composição do código de centro de custos, é atribuída a cada macroprocesso uma numeração sequencial, conforme Quadro 8.

Quadro 8 – Codificação dos macroprocessos

Código	Macroprocesso
01	Graduação e Educação Profissional
02	Pesquisa e Pós-Graduação
03	Relações Empresariais e Comunitárias
04	Planejamento e Administração
05	Gestão da Comunicação
06	Gestão da Avaliação Institucional
07	Gestão de Pessoas
08	Gestão de Tecnologia da Informação
09	Ouvidoria-Geral
10	Assuntos Estudantis

Fonte: A autora.

Além disso, é necessário que sejam criados centros de custos para as unidades que não estão vinculadas aos macroprocessos. Essas unidades – gabinete, vice-reitoria e assessorias – constam, no organograma da instituição, vinculadas diretamente à Reitoria ou às Diretorias-Gerais dos câmpus, dessa forma, deverão acumular custos nos centros de custos Reitoria e Diretoria-Geral. Assim também ocorre com a Auditoria Interna, que não se subordina à Reitoria e tampouco se enquadra nos macroprocessos. A codificação dessas unidades está demonstrada no Quadro 9.

Quadro 9 – Codificação das unidades não vinculadas aos macroprocessos

Código	Unidade
11	Reitoria
12	Diretoria-Geral
13	Auditoria Interna

Fonte: A autora.

A universidade possui 122 cursos, entre graduação e pós-graduação *stricto sensu*, sendo que muitos deles são ofertados em dois ou mais câmpus. Com o objetivo de estabelecer um comparativo entre o custo de cada curso da instituição, ou entre cursos ofertados em mais de um câmpus, definiu-se que estes também devem integrar os objetos de custo. Para isso, foi atribuído um código de quatro dígitos para cada curso, conforme Quadro 10, sendo que o primeiro dígito identifica o tipo de curso. Ressalte-se que os custos dos cursos de pós-graduação *lato sensu* não serão tratados nesta pesquisa, pois essa modalidade é mantida com recursos próprios, arrecadados por meio da cobrança de mensalidades e administrados pela fundação de apoio da universidade.

Quadro 10 – Codificação dos cursos

continua

Código	Curso
1001	Técnico Integrado - Agrimensura
1002	Técnico Integrado - Edificações
1003	Técnico Integrado - Eletrônica
1004	Técnico Integrado - Gestão de Pequenas e Médias Empresas
1005	Técnico Integrado - Informática
1006	Técnico Integrado - Mecânica
1007	Técnico Integrado - Modelagem de Vestuário
1008	Técnico Integrado - Segurança do Trabalho
2001	Tecnologia - Alimentos
2002	Tecnologia - Análise e Desenvolvimento de Sistemas
2003	Tecnologia - Artes Gráficas
2004	Tecnologia - Automação Industrial
2005	Tecnologia - Comunicação Institucional
2006	Tecnologia - Desenvolvimento em Sistema de Informação
2007	Tecnologia - Design de Moda
2008	Tecnologia - Design Gráfico
2009	Tecnologia - Eletrônica
2010	Tecnologia - Fabricação Mecânica
2011	Tecnologia - Gestão Ambiental
2012	Tecnologia - Manutenção Industrial
2013	Tecnologia - Manutenção Mecânica Industrial
2014	Tecnologia - Mecatrônica Industrial

continua

Código	Curso
2015	Tecnologia - Processos Ambientais
2016	Tecnologia - Processos Químicos
2017	Tecnologia - Radiologia
2018	Tecnologia - Sistemas de Telecomunicações
2019	Tecnologia - Sistemas para Internet
3001	Bacharelado - Administração
3002	Bacharelado - Agronomia
3003	Bacharelado - Arquitetura e Urbanismo
3004	Bacharelado - Ciência da Computação
3005	Bacharelado - Ciências Contábeis
3006	Bacharelado - Comunicação Organizacional
3007	Bacharelado - Design
3008	Bacharelado - Educação Física
3009	Bacharelado - Engenharia Ambiental
3010	Bacharelado - Engenharia Civil
3011	Bacharelado - Engenharia de Alimentos
3012	Bacharelado - Engenharia de Bioprocessos e Biotecnologia
3013	Bacharelado - Engenharia de Computação
3014	Bacharelado - Engenharia de Controle e Automação
3015	Bacharelado - Engenharia de Materiais
3016	Bacharelado - Engenharia de Produção
3017	Bacharelado - Engenharia de Produção Civil
3018	Bacharelado - Engenharia de Software
3019	Bacharelado - Engenharia Elétrica
3020	Bacharelado - Engenharia Eletrônica
3021	Bacharelado - Engenharia Florestal
3022	Bacharelado - Engenharia Industrial Elétrica – Ênfase em Automação
3023	Bacharelado - Engenharia Industrial Elétrica – Ênfase em Eletrônica Industrial e Telecomunicação
3024	Bacharelado - Engenharia Industrial Elétrica – Ênfase em Eletrotécnica
3025	Bacharelado - Engenharia Industrial Mecânica
3026	Bacharelado - Engenharia Mecânica
3027	Bacharelado - Engenharia Mecatrônica
3028	Bacharelado - Engenharia Química
3029	Bacharelado - Engenharia Têxtil
3030	Bacharelado - Química
3031	Bacharelado - Sistemas de Informação
3032	Bacharelado - Zootecnia
4001	Licenciatura - Ciências Biológicas
4002	Licenciatura - Educação do Campo
4003	Licenciatura - Física
4004	Licenciatura - Informática
4005	Licenciatura - Interdisciplinar em Ciências Naturais
4006	Licenciatura - Letras Inglês

continua

Código	Curso
4007	Licenciatura - Letras Português
4008	Licenciatura - Letras Português-Inglês
4009	Licenciatura - Matemática
4010	Licenciatura - Química
5001	Mestrado - Administração
5002	Mestrado - Administração Pública em Rede Nacional
5003	Mestrado - Agroecossistemas
5004	Mestrado - Agronomia
5005	Mestrado - Bioinformática
5006	Mestrado - Biotecnologia
5007	Mestrado - Ciência da Computação
5008	Mestrado - Ciência e Engenharia dos Materiais
5009	Mestrado - Ciência e Tecnologia Ambiental
5010	Mestrado - Computação Aplicada
5011	Mestrado - Desenvolvimento Regional
5012	Mestrado - Educação Física
5013	Mestrado - Engenharia Ambiental
5014	Mestrado - Engenharia Biomédica
5015	Mestrado - Engenharia Civil
5016	Mestrado - Engenharia de Produção
5017	Mestrado - Engenharia de Produção e Sistemas
5018	Mestrado - Engenharia Ambiental: Análise e Tecnologia Ambiental
5019	Mestrado - Engenharia Elétrica
5020	Mestrado - Engenharia Elétrica e Informática Industrial
5021	Mestrado - Engenharia Mecânica
5022	Mestrado - Engenharia Mecânica e de Materiais
5023	Mestrado - Engenharia Química
5024	Mestrado - Ensino de Ciência e Tecnologia
5025	Mestrado - Ensino de Ciências Humanas, Sociais e da Natureza
5026	Mestrado - Ensino de Física em Rede Nacional
5027	Mestrado - Ensino de Matemática
5028	Mestrado - Estudos de Linguagens
5029	Mestrado - Física e Astronomia
5030	Mestrado - Formação Científica, Educacional e Tecnológica
5031	Mestrado - Informática
5032	Mestrado - Inovações Tecnológicas
5033	Mestrado - Letras
5034	Mestrado - Matemática em Rede Nacional
5035	Mestrado - Planejamento e Governança Pública
5036	Mestrado - Processos Químicos e Biotecnológicos
5037	Mestrado - Química
5038	Mestrado - Química em Rede Nacional
5039	Mestrado - Sistemas de Energia

conclusão

Código	Curso
5040	Mestrado - Tecnologia e Sociedade
5041	Mestrado - Tecnologia de Alimentos
5042	Mestrado - Tecnologia de Processos Químicos e Bioquímicos
5043	Mestrado - Tecnologias Ambientais
5044	Mestrado - Tecnologias Computacionais para o Agronegócio
5045	Mestrado - Zootecnia
6001	Doutorado - Agronomia
6002	Doutorado - Engenharia Civil
6003	Doutorado - Engenharia de Produção
6004	Doutorado - Engenharia Elétrica
6005	Doutorado - Engenharia Elétrica e Informática Industrial
6006	Doutorado - Engenharia Mecânica e de Materiais
6007	Doutorado - Ensino de Ciência e Tecnologia
6008	Doutorado – Tecnologia e Sociedade

Fonte: A autora.

A partir dessas definições, o código dos centros de custos relativos aos cursos deve ser composto da seguinte maneira: os dois primeiros dígitos referem-se ao macroprocesso (Graduação ou Pesquisa e Pós-Graduação), e os quatro últimos referem-se ao código do curso. O Quadro 11 demonstra a codificação dos centros de custos, abrangendo todos os macroprocessos e, de maneira exemplificativa, alguns dos cursos.

Quadro 11 – Codificação dos centros de custos

continua

Código	Centro de Custos
01	Graduação e Educação Profissional
011001	Graduação e Educação Profissional - Técnico Integrado - Agrimensura
011002	Graduação e Educação Profissional - Técnico Integrado - Eletrônica
012001	Graduação e Educação Profissional - Tecnologia - Alimentos
012002	Graduação e Educação Profissional - Tecnologia - Análise e Desenvolvimento de Sistemas
013001	Graduação e Educação Profissional - Bacharelado - Administração
013002	Graduação e Educação Profissional - Bacharelado - Agronomia
014001	Graduação e Educação Profissional - Licenciatura - Ciências Biológicas
014002	Graduação e Educação Profissional - Licenciatura - Educação do Campo
02	Pesquisa e Pós-Graduação
025001	Pesquisa e Pós-Graduação - Mestrado - Administração
025002	Pesquisa e Pós-Graduação - Mestrado - Administração Pública em Rede Nacional
026001	Pesquisa e Pós-Graduação - Doutorado - Agronomia
026002	Pesquisa e Pós-Graduação - Doutorado - Engenharia Civil
03	Relações Empresariais e Comunitárias

conclusão

Código	Centro de Custos
04	Planejamento e Administração
05	Gestão da Comunicação
06	Gestão da Avaliação Institucional
07	Gestão de Pessoas
08	Gestão de Tecnologia da Informação
09	Ouvidoria-Geral
10	Assuntos Estudantis
11	Reitoria
12	Diretoria-Geral
13	Auditoria Interna
88	Desconsiderar para fins de custos
99	A detalhar

Fonte: A autora.

Como pode-se observar no Quadro 11, serão criados também os códigos 88 e 99. O código 88 será utilizado para as despesas que não possuem relação com as atividades da instituição, como no caso de auxílio funeral, aposentadorias e pensões. O código 99 será utilizado quando não for possível atribuir os custos aos centros de custos no momento da apropriação destes no SIAFI, como no caso da folha de pagamento. Neste caso, a realocação dos custos será realizada no mês seguinte ao da competência, quando estiver disponível, no SIC, o relatório contendo a remuneração por unidade de lotação do servidor.

5.2 PROPOSTA DE TRATAMENTO DOS DADOS QUE ALIMENTARÃO O SISTEMA

Para evidenciar os elementos que representarão os custos dos macroprocessos e cursos da instituição, foram analisadas as Variações Patrimoniais Diminutivas, as quais evidenciam as operações que impactam negativamente o patrimônio.

A Tabela 2 mostra as VPDs dos anos de 2015 a 2017, extraídas da Demonstração das Variações Patrimoniais relativas a esses anos, bem como o percentual que cada grupo de contas representava em relação ao total das VPDs.

Tabela 2 – Variações Patrimoniais Diminutivas dos anos de 2015, 2016 e 2017

VARIACÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	continua					
	2015		2016		2017	
	996.047.256,73	%	989.837.526,46	%	1.389.862.561,99	%
3.1.0.0.0.00.00 Pessoal e Encargos	566.733.974,79	56,90	634.236.583,47	64,07	723.032.436,40	52,02
3.1.1.0.0.00.00 Remuneração a Pessoal	449.273.302,59	45,11	497.031.996,80	50,21	573.570.313,08	41,27
3.1.2.0.0.00.00 Encargos Patronais	88.734.803,52	8,91	98.569.376,88	9,96	110.000.407,68	7,91

VARIÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS	conclusão					
	2015		2016		2017	
	996.047.256,73	%	989.837.526,46	%	1.389.862.561,99	%
3.1.3.0.0.00.00 Benefícios a Pessoal	28.343.385,04	2,85	37.808.169,43	3,82	38.349.179,52	2,76
3.1.9.0.0.00.00 Outras Var. Patrim. Diminutivas - Pessoal e Encargos	382.483,64	0,04	827.040,40	0,08	1.112.536,12	0,08
3.2.0.0.0.00.00 Benefícios Previdenciários e Assistenciais	63.054.741,84	6,33	80.399.447,49	8,12	97.677.212,20	7,03
3.2.1.0.0.00.00 Aposentadorias e Reformas	54.817.705,68	5,50	68.750.090,23	6,95	86.591.342,21	6,23
3.2.2.0.0.00.00 Pensões	8.107.442,58	0,81	11.451.496,89	1,16	10.909.166,36	0,78
3.2.9.0.0.00.00 Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais	129.593,58	0,01	197.860,37	0,02	176.703,63	0,01
3.3.0.0.0.00.00 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	82.763.697,91	8,31	88.878.169,97	8,98	94.305.686,87	6,79
3.3.1.0.0.00.00 Uso de Material de Consumo	7.988.534,09	0,80	8.702.666,13	0,88	9.075.983,66	0,65
3.3.2.0.0.00.00 Serviços	62.963.729,12	6,32	67.333.430,71	6,80	70.924.896,94	5,10
3.3.3.0.0.00.00 Depreciação, Amortização e Exaustão	11.811.434,70	1,19	12.842.073,13	1,30	14.304.806,27	1,03
3.4.0.0.0.00.00 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	12.071,82	0,00	97.716,48	0,01	15.782,35	0,00
3.4.2.0.0.00.00 Juros e Encargos de Mora	6.207,82	0,00	97.676,48	0,01	15.782,35	0,00
3.4.4.0.0.00.00 Descontos financeiros concedidos	5.864,00	0,00	40,00	0,00	-	0,00
3.5.0.0.0.00.00 Transferências e Delegações Concedidas	141.412.416,89	14,20	125.295.144,78	12,66	122.619.062,96	8,82
3.5.1.0.0.00.00 Transferências Intragovernamentais	122.513.208,80	12,30	124.702.335,66	12,60	121.321.708,49	8,73
3.5.3.0.0.00.00 Transferências a Instituições Privadas	89.520,32	0,01	84.834,76	0,01	84.635,76	0,01
3.5.9.0.0.00.00 Outras Transferências e Delegações Concedidas	18.809.687,77	1,89	507.974,36	0,05	1.212.718,71	0,09
3.6.0.0.0.00.00 Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	117.153.843,63	11,76	36.114.486,86	3,65	330.297.688,22	23,76
3.6.1.0.0.00.00 Reavaliação, Redução a Valor Recuperável e Ajustes p/ Perdas	71.122.331,68	7,14	4.760.221,68	0,48	275.190.963,37	19,80
3.6.3.0.0.00.00 Perdas Involuntárias	1.595.540,81	0,16	525.617,73	0,05	807.976,58	0,06
3.6.4.0.0.00.00 Incorporação de passivos	3.231.402,00	0,32	2.131,55	0,00	-	0,00
3.6.5.0.0.00.00 Desincorporação de Ativos	41.204.569,14	4,14	30.826.515,90	3,11	54.298.748,27	3,91
3.7.0.0.0.00.00 Tributárias	166.253,93	0,02	179.632,60	0,02	263.591,58	0,02
3.7.1.0.0.00.00 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	41.764,15	0,00	51.149,41	0,01	34.128,81	0,00
3.7.2.0.0.00.00 Contribuições	124.489,78	0,01	128.483,19	0,01	229.462,77	0,02
3.9.0.0.0.00.00 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	24.750.255,92	2,48	24.636.344,81	2,49	21.651.101,41	1,56
3.9.1.0.0.00.00 Premiações	1.212,00	0,00	371,00	0,00	1.300,00	0,00
3.9.4.0.0.00.00 Incentivos	24.026.530,80	2,41	23.740.299,25	2,40	20.563.554,22	1,48
3.9.9.0.0.00.00 Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas	722.513,12	0,07	895.674,56	0,09	1.086.247,19	0,08

Fonte: A autora, com base nas Demonstrações das Variações Patrimoniais da UTFPR extraídas do SIAFI.

A partir dessas informações, são tecidas considerações a respeito de cada grupo de contas que compõem as Variações Patrimoniais Diminutivas, as quais podem ser visualizadas no Quadro 12.

Quadro 12 – Análise dos Grupos de Contas de VPD

Grupo de contas de VPD	Análise	Afeta custos?
3.1.0.0.0.00.00 Pessoal e Encargos	A maior parte das VPDs refere-se a gastos com pessoal e encargos, os quais serão alocados conforme setor de lotação dos servidores. A informação será obtida por meio de relatório gerado no contexto SIAPE do SIC, que demonstra o valor total da remuneração por unidade organizacional onde os servidores estão lotados.	Sim
3.2.0.0.0.00.00 Benefícios Previdenciários e Assistenciais	Os benefícios previdenciários e assistenciais são compostos por despesas com aposentados, pensionistas e auxílio-funeral, os quais não devem ser considerados na apuração de custos, por não representarem dispêndio relacionado às atividades da instituição. Considerando que o SIAFI exige que essa despesa seja atribuída a um centro de custo, deverá ser utilizado o código 88, que será desconsiderado para fins de apuração de custos.	Não
3.3.0.0.0.00.00 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo	Os custos referentes a este grupo de contas serão atribuídos ao centro de custo indicado pelo requisitante dos materiais ou serviços, no momento do preenchimento da requisição de compra. Consumo de material de estoque e depreciação de bens móveis também fazem parte deste grupo de contas, e sua alocação será realizada conforme relatórios gerados pelos sistemas de almoxarifado e patrimônio.	Sim
3.4.0.0.0.00.00 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras	Grupo de contas composto basicamente pelo pagamento de juros e encargos de mora. A definição do centro de custos a ser utilizado acompanhará o principal, ou seja, o gasto que originou o pagamento dos juros e encargos de mora.	Sim
3.5.0.0.0.00.00 Transferências e Delegações Concedidas	Compõe-se essencialmente por transferências de recursos da reitoria para os câmpus, não se enquadrando no conceito de custo. Este grupo abrange também as transferências de bens móveis entre câmpus, gerando uma VPD no câmpus que transferiu o bem, e uma VPA no câmpus que o recebeu. Essa operação não exige preenchimento da aba Centro de Custos no SIAFI.	Não
3.6.0.0.0.00.00 Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	Este grupo é composto basicamente pelas baixas de bens móveis, decorrentes de perdas involuntárias, e pelas baixas de bens imóveis, decorrentes de operações de reclassificação contábil. Com relação aos bens imóveis, os pagamentos relativos à construção de novos blocos na universidade são acumulados na conta de obras em andamento. Com a conclusão da obra, é efetuado um lançamento de baixa nessa conta e uma inclusão na conta de imóveis de uso educacional. Dessa forma, um lançamento na conta de VPD relativo à baixa de bens imóveis tem como contrapartida um lançamento em uma conta de VPA. Sendo assim, os valores dessa conta não são considerados para efeito de custos.	Não
3.7.0.0.0.00.00 Tributárias	Os gastos decorrentes de obrigações tributárias serão alocados diretamente ao centro de custos informado pelo requisitante do pagamento.	Sim
3.9.0.0.0.00.00 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	Este grupo reúne principalmente pagamentos de bolsas de estudo e auxílio a pesquisadores, bem como indenizações e restituições, que serão alocados conforme informação constante nas requisições, para seus respectivos centros de custos.	Sim

Fonte: A autora.

A Tabela 3 permite verificar que os gastos com pessoal e encargos representam, em média, 85% do total das VPDs após exclusão dos itens que não farão parte da composição dos custos da universidade. Dessa maneira, a alocação dos gastos com pessoal aos centros de custos é importante devido à sua representatividade em relação aos gastos totais. Por se tratar de um percentual elevado, sugere-se que atenção especial seja conferida, pelos gestores, a essa categoria de gastos.

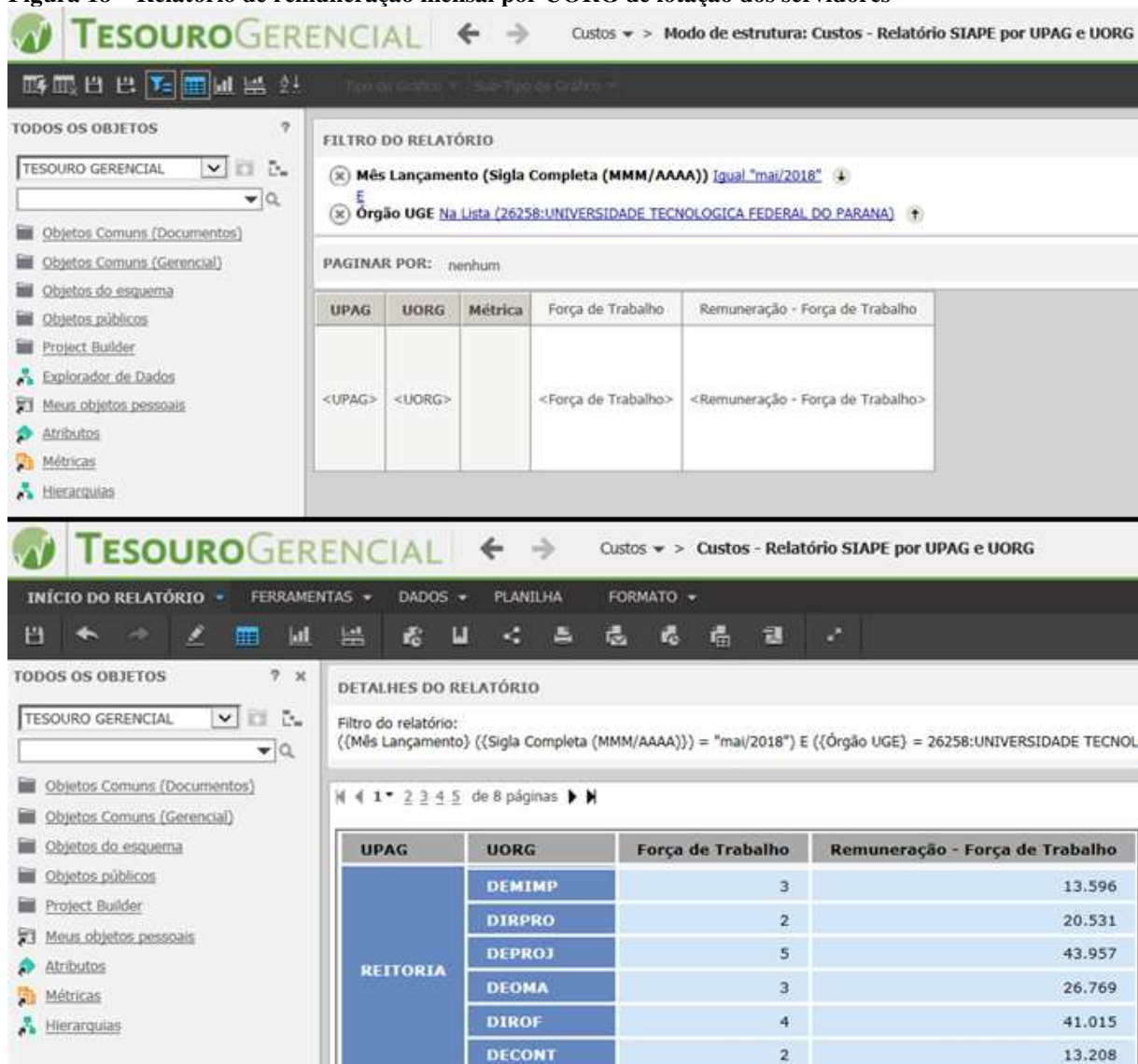
Tabela 3 – Percentual das despesas com Pessoal e Encargos em relação às VPDs ajustadas para custos

	2015	2016	2017
Total das VPDs	996.047.256,73	989.837.526,46	1.389.862.561,99
(-) 3.2.0.0.0.00.00 Benefícios Prev. e Assistenciais	63.054.741,84	80.399.447,49	97.677.212,20
(-) 3.5.0.0.0.00.00 Transferências e Deleg. Concedidas	141.412.416,89	125.295.144,78	122.619.062,96
(-) 3.6.0.0.0.00.00 Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	117.153.843,63	36.114.486,86	330.297.688,22
VPD ajustada para custos	674.426.254,37	748.028.447,33	839.268.598,61
3.1.0.0.0.00.00 Pessoal e Encargos	566.733.974,79	634.236.583,47	723.032.436,40
Percentual em relação à VPD ajustada	84%	85%	86%

Fonte: A autora.

A folha de pagamento será apropriada, ao final do mês, informando-se o código de centro de custos 99 – a detalhar. Depois disso, a contabilidade fará a devida distribuição dos valores pelos centros de custos correspondentes. A realocação dos custos será efetuada após a emissão do relatório SIAPE no SIC, contendo os valores por UORG de lotação dos servidores, conforme Figura 18, sendo que a carga de dados do SIAPE no SIC ocorre no mês subsequente ao da competência. O centro de custos será indicado a partir da verificação, no organograma da UTFPR, do macroprocesso ao qual a UORG está subordinada. O valor dos encargos será calculado utilizando-se o percentual que os salários de cada UORG representam do total da folha de pagamento.

Figura 18 – Relatório de remuneração mensal por UORG de lotação dos servidores



Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

Porém, existem algumas dificuldades operacionais, que se configuram em desafios na busca por uma alocação de custos aos cursos, que apresente o mínimo de arbitrariedade possível: grande parte dos docentes ministra aulas em mais de um curso, e os sistemas acadêmico e de pessoal não se comunicam entre si e, atualmente, não permitem obter, de forma direta, a informação sobre o gasto de pessoal referente a cada curso. Para superar esse desafio, propõe-se uma conciliação entre as informações fornecidas pelos sistemas, com o Sistema Acadêmico (um dos módulos dos Sistemas Corporativos internos) fornecendo informações relativas à distribuição das aulas aos professores, e o SIAPE, informações sobre a remuneração dos servidores.

A partir do relatório de remuneração mensal por UORG de lotação dos servidores (representado na Figura 18), tem-se a informação da remuneração por unidade organizacional.

Sugere-se que os custos com o pessoal vinculado aos departamentos acadêmicos e às coordenações de curso sejam alocados aos cursos atendidos por essas unidades. Recomenda-se, portanto, trabalhar com dados agrupados, e não com dados individuais do servidor, para não aumentar a complexidade do processo.

Propõe-se, como uma primeira tentativa de alocação dos custos com pessoal aos cursos, que seja considerado como parâmetro o número de aulas de cada professor. Deve-se apurar o número total de aulas ministradas pelos professores de cada departamento e, dentro destes, o número de aulas dedicadas a cada curso. Com esses dados, pode-se calcular o percentual de aulas dedicadas a cada curso em relação ao total das aulas do departamento/coordenação. O valor da remuneração total de cada departamento/coordenação será distribuído de acordo com essa estimativa.

Considerando-se que, em geral, as disciplinas são semestrais, sugere-se que o levantamento do total de aulas de cada departamento seja realizado semestralmente, por padrão no terceiro mês de cada semestre, quando os horários das disciplinas já estão fechados e não há previsão de alterações na distribuição das aulas.

Tendo em conta o elevado número de departamentos acadêmicos e coordenações de curso da universidade, e a inexistência, no presente momento, de um relatório que forneça esses dados de maneira compilada, para fins de demonstração neste trabalho, foi selecionado um dos departamentos para servir de modelo para o cálculo do percentual a ser utilizado na alocação dos custos. O modelo deverá ser replicado aos outros departamentos e coordenações de curso (considerando que, a depender do câmpus, os professores podem estar lotados em qualquer uma dessas unidades), a partir do desenvolvimento, pelo Departamento de Sistemas de Informação da UTFPR, de um relatório específico para essa finalidade. A unidade selecionada foi o Departamento de Gestão e Economia – DAGEE, do câmpus Curitiba, e o levantamento dos dados foi realizado com base no mapa de horários dos docentes, disponível na página da instituição, o qual extrai dados diretamente do sistema acadêmico.

Com base nesse levantamento, apurou-se que o total de aulas ministradas pelos professores lotados no DAGEE, no 2º semestre de 2018, é 4.340. Em seguida, foi realizado um levantamento do número de aulas de cada professor que são dedicadas a cada curso. Por fim, foram somadas as aulas de cada curso, ministradas por professores desse departamento acadêmico, e calculados os percentuais em relação ao total de aulas do departamento, obtendo-se os dados constantes na Tabela 4. A partir dos percentuais apurados, será realizada a distribuição da remuneração total do departamento aos cursos.

Tabela 4 – Carga horária dos professores vinculados ao DAGEE distribuída por curso

Departamento	Tipo de curso	Curso	CH total	% total
DAGEE - Departamento Acadêmico de Gestão e Economia	Bacharelado	Administração	2.310	53,2%
	Bacharelado	Arquitetura	60	1,4%
	Bacharelado	Comunicação Organizacional	330	7,6%
	Bacharelado	Design	60	1,4%
	Bacharelado	Educação Física	90	2,1%
	Bacharelado	Engenharia Civil	150	3,5%
	Bacharelado	Engenharia de Contr. e Automação	60	1,4%
	Bacharelado	Engenharia de Computação	60	1,4%
	Bacharelado	Engenharia Elétrica	90	2,1%
	Bacharelado	Engenharia Eletrônica	90	2,1%
	Bacharelado	Engenharia Mecânica	210	4,8%
	Bacharelado	Engenharia Mecatrônica	30	0,7%
	Bacharelado	Química	60	1,4%
	Bacharelado	Sistemas de Informação	165	3,8%
	Stricto Sensu (Mestrado Acad.)	Administração	255	5,9%
	Stricto Sensu (Mestrado Acad.)	Desenvolvimento Regional	60	1,4%
	Stricto Sensu (Mestrado Acad.)	Tecnologia e Sociedade	45	1,0%
	Stricto Sensu (Mestrado Profis.)	Planejamento e Governança Pública	105	2,4%
	Tecnologia	Tecnologia em Radiologia	62	1,4%
	Tecnologia	Tecnologia Processos Ambientais	48	1,1%
Total de aulas			4.340	100%

Fonte: A autora.

Quanto aos outros custos diretos, estes serão alocados conforme o centro de custos que irá consumir os bens ou serviços. No momento da requisição de compra de bens ou contratação de serviços, realizada nos sistemas internos da instituição, o requisitante deve informar, em campo próprio a ser criado, o código do centro de custos que irá se beneficiar daquele material ou serviço. O Departamento de Orçamento e Finanças, no momento da apropriação das notas fiscais ou recibos referentes a essas aquisições, consultará na requisição o código do centro de custos a ser informado no SIAFI.

No caso das requisições de materiais de almoxarifado, a alocação aos centros de custos será mensal, a partir dos relatórios de movimentação que são repassados à contabilidade ao final do mês. Deverá ser criado um relatório no sistema interno de almoxarifado, contendo os valores totais dos materiais consumidos pelos centros de custos naquele período.

Da mesma forma, o sistema interno de patrimônio deve ser adaptado para gerar relatórios de depreciação por unidade organizacional onde o bem está localizado, para aproveitar uma estrutura que o sistema já possui. Esse sistema já apresenta a informação da localização do bem, porém, atualmente, só é possível a emissão de relatórios de depreciação por bem ou por categorias de bens. Os valores relativos a cada unidade serão levados à aba

Centro de Custos do SIAFI após a verificação do macroprocesso a que essa unidade está vinculada.

Os custos indiretos não serão rateados. Os gastos com abastecimento de água, energia elétrica, telefonia, limpeza e conservação, manutenção predial, vigilância, serviços de motorista e copeiragem, serão atribuídos ao macroprocesso de Planejamento e Administração, e os gastos com internet serão atribuídos à Gestão de Tecnologia da Informação.

Dessa forma, observa-se que deverá ser adotado o custeio direto, ao menos inicialmente, até que se estabeleça uma rotina sólida de apuração e utilização da informação. O desenvolvimento se dará de maneira gradual, garantindo que as dificuldades na obtenção da informação não acabem por desencorajar uma continuidade do processo.

5.3 PROPOSTA DE RELATÓRIOS GERENCIAIS A PARTIR DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

Após a acumulação dos valores nos centros de custos, utilizando a aba Centro de Custos do SIAFI, ao final do período a ser analisado, podem ser gerados os relatórios que farão a exposição dos custos aos usuários da informação. Assim, são propostos alguns relatórios, emitidos por meio do SIC, para geração de informações de custos para os gestores, a partir de diferentes bases de comparação. As figuras serão apresentadas em duas partes, a primeira contendo a tela do modo design e a segunda com o relatório obtido após a execução.

- a) Custos totais dos macroprocessos: esse relatório permite uma visualização dos custos por macroprocessos, com a finalidade de facilitar a análise dos custos de cada câmpus em relação a esses macroprocessos. São agrupados, primeiramente, os centros de custos, em seguida, as Unidades Gestoras beneficiadas, que representam os câmpus da universidade, o mês de referência e finalmente, o montante dos custos.

Figura 19 – Relatório dos custos totais dos macroprocessos

FILTRO DO RELATÓRIO				
✕ Mês Referência ICC Na Lista (MAI/2018) ↓ ✕ ^E Órgão Emitente Doc. Hábil Na Lista (26258:UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA) ↑				
PAGINAR POR: nenhum				
Centro Custos	UG Beneficiada	Mês Referência ICC	Métrica	Custo - R\$
<Centro Custos>	<UG Beneficiada>	<Mês Referência ICC>		<Custo - R\$>
DETALHES DO RELATÓRIO				
Filtro do relatório: ({Mês Referência ICC} = MAI/2018) E ({Órgão Emitente Doc. Hábil} = 26258:UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA)				
Linhas de dados: 14 Colunas de dados: 1				
Centro Custos	UG Beneficiada	Mês Referência ICC	Custo - R\$	
CC- GENÉRICO	CÓDIGO INEXISTENTE NO SIAFI	150148	UTFPR - CAMPUS LONDRINA	484.798,12
		150149	UTFPR - CAMPUS APUCARANA	376.640,85
		150150	UTFPR - CAMPUS TOLEDO	415.340,41
		150151	UTFPR - CAMPUS FRANCISCO BELTRAO	298.111,17
		152134	UTFPR - CAMPUS GUARAPUAVA	279.092,01
		153019	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	68.096.401,44
		153029	UTFPR - CAMPUS MEDIANEIRA	673.619,39
		153176	UTFPR - CAMPUS CORNELIO PROCOPIO	829.703,86
		153177	UTFPR - CAMPUS PATO BRANCO	915.124,24
		153178	UTFPR - CAMPUS PONTA GROSSA	1.059.591,66
		153251	UTFPR - CAMPUS CAMPO MOURAO	647.934,50
		153991	UTFPR - CAMPUS DOIS VIZINHOS	867.391,94
		154358	UTFPR - CAMPUS CURITIBA	2.563.789,68
		154852	UTFPR CAMPUS SANTA HELENA	186.290,21

Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

- b) Custos dos macroprocessos por câmpus: permite a visualização dos valores dos centros de custos sob a perspectiva de cada câmpus. O primeiro item de agrupamento é a UG Beneficiada, seguida dos centros de custos, código SIORG (ou unidade organizacional) e mês de referência.

Figura 20 – Relatório dos custos dos macroprocessos por câmpus

FILTRO DO RELATÓRIO						
✕ Mês Referência Na Lista (MAI/2018) ↓ ✕ Órgão Emitente Doc. Hábil (Código) Iguar "26258" ↑						
PAGINAR POR: nenhum 🔍 ?						
UG Beneficiada	Centro Custos	ICC - SIORG (Sem Hierarquia)		Mês Referência	Métrica	Custo - R\$
<UG Beneficiada>	<Centro Custos>	<ICC - SIORG (Sem Hierarquia)>		<Mês Referência>		<Custo - R\$>
DETALHES DO RELATÓRIO						
Filtro do relatório: (Mês Referência ICC) = MAI/2018) E (Órgão Emitente Doc. Hábil) (Código) = "26258")						
Linhas de dados: 16 Colunas de dados: 1						
UG Beneficiada	Centro Custos	ICC - SIORG (Sem Hierarquia)		Mês Referência	Custo - R\$	
150148	UTFPR - CAMPUS LONDRINA	CC-GENERIC	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	MAI/2018 484.798,12
150149	UTFPR - CAMPUS APUCARANA	CC-GENERIC	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	MAI/2018 376.640,85
150150	UTFPR - CAMPUS TOLEDO	CC-GENERIC	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	MAI/2018 415.340,41
150151	UTFPR - CAMPUS FRANCISCO BELTRAO	CC-GENERIC	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	MAI/2018 298.111,17
152134	UTFPR - CAMPUS GUARAPUAVA	CC-GENERIC	CODIGO INEXISTENTE NO SIAFI	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANA	MAI/2018 279.092,01

Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

- c) Custos das unidades organizacionais (utilizando o código SIORG): esse relatório busca fornecer meios para a análise dos custos sob a ótica das unidades organizacionais – diretorias, departamentos, divisões etc. Os custos são agrupados, inicialmente, pela UG Beneficiada, em seguida pelo código SIORG e mês de referência.

Figura 21 – Relatório dos custos das unidades organizacionais

FILTRO DO RELATÓRIO				
X Limpar ? x X Mês Referência Na Lista (MAI/2018) ↓ E X Órgão Emitente Doc. Hábil (Código) Igual "26258" ↑				
PAGINAR POR: nenhum				
UG Beneficiada	ICC - SIORG (Sem Hierarquia)	Mês Referência	Métrica	Custo - R\$
<UG Beneficiada>	<ICC - SIORG (Sem Hierarquia)>	<Mês Referência>		<Custo - R\$>
DETALHES DO RELATÓRIO				
Filtro do relatório: ({Mês Referência ICC} = MAI/2018) E ({Órgão Emitente Doc. Hábil} (Código) = "26258")				
Linhas de dados: 16 Colunas de dados: 1				
UG Beneficiada	ICC - SIORG (Sem Hierarquia)	Mês Referência	Custo - R\$	
150148	UTFPR - CAMPUS LONDRINA	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	MAI/2018 484.798,12
150149	UTFPR - CAMPUS APUCARANA	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	MAI/2018 376.640,85
150150	UTFPR - CAMPUS TOLEDO	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	MAI/2018 415.340,41
150151	UTFPR - CAMPUS FRANCISCO BELTRAO	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	MAI/2018 298.111,17
152134	UTFPR - CAMPUS GUARAPUAVA	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	MAI/2018 279.092,01
153019	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	000454	UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ	MAI/2018 68.096.401,44

Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

- d) Custos por curso e por câmpus: esse relatório apresenta informações de custos referentes apenas aos macroprocessos que agrupam cursos, permitindo a comparação do quanto cada curso custa por câmpus. Nesse relatório, o sistema vai retornar somente as informações relativas aos centros de custos que iniciem com os dígitos 01 e 02, que se referem, respectivamente, aos macroprocessos “Graduação e Educação Profissional” e “Pesquisa e Pós-Graduação”. A primeira coluna do relatório apresenta os centros de custos, em seguida o mês de referência e a UG Beneficiada.

Figura 22 – Relatório dos custos por curso e por câmpus

FILTRO DO RELATÓRIO X Limpar ? X

Mês Referência [Na Lista \(MAI/2018, JUN/2018\)](#) ↓
 Órgão Emitente Doc. Hábil (Código) Igual "26258" ↑ ↓
 Centro Custos (Código Centro Custos) Não está entre "03" E "99" ↑

PAGINAR POR: nenhum ? X

Custo por Curso foi salvo com êxito. X

Centro Custos	Mês Referência	UG Beneficiada	Métrica	Custo - R\$
<Centro Custos>	<Mês Referência>	<UG Beneficiada>		<Custo - R\$>

DETALHES DO RELATÓRIO ? X

Filtro do relatório:
 (Mês Referência ICC) = MAI/2018) E (Órgão Emitente Doc. Hábil) (Código) = "26258") E ((Centro Custos) ((Código Centro Custos)) Não está Entre "03" E "99")

Linhas de dados: 14 | Colunas de dados: 1

Centro Custos	Mês Referência	UG Beneficiada	Custo - R\$	
CC- GENERIC	CODIGO INEXISTENTE NO STAFI	150148	UTFPR - CAMPUS LONDRINA	484.798,12
		150149	UTFPR - CAMPUS APUCARANA	376.640,85
		150150	UTFPR - CAMPUS TOLEDO	415.340,41
		150151	UTFPR - CAMPUS FRANCISCO BELTRAO	298.111,17
		152134	UTFPR - CAMPUS GUARAPUAVA	279.092,01
		153019	UNIVERSIDADE TECNOLOGICA FEDERAL DO PARANA	68.096.401,44
		153029	UTFPR - CAMPUS MEDIANEIRA	673.619,39
		153176	UTFPR - CAMPUS CORNELIO PROCOPIO	829.703,86
		153177	UTFPR - CAMPUS PATO BRANCO	915.124,24
		153178	UTFPR - CAMPUS PONTA GROSSA	1.059.591,66
153251	UTFPR - CAMPUS CAMPO MOURAO	647.934,50		

Fonte: Tesouro Gerencial/Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (2018).

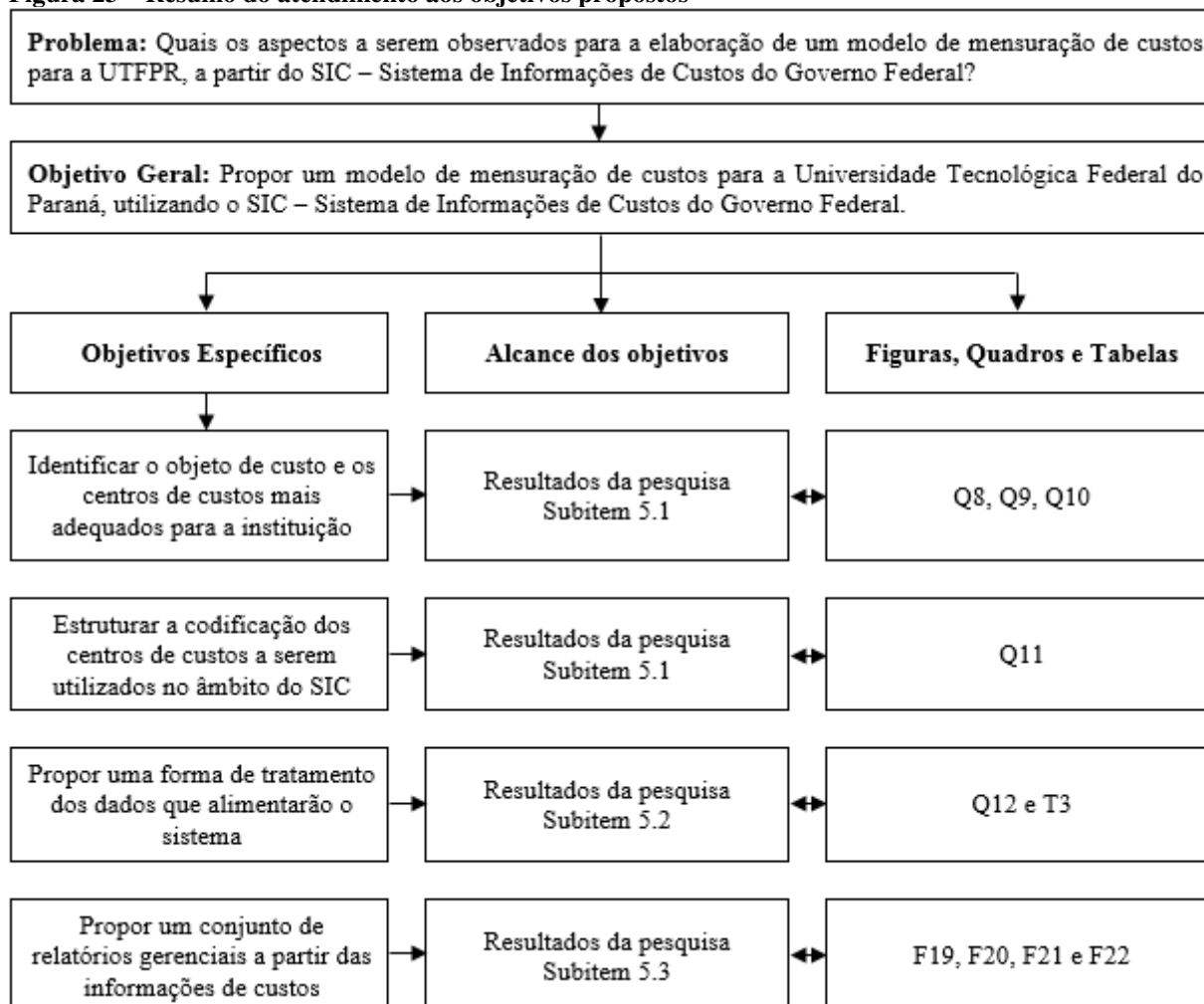
Algumas considerações devem ser tecidas a respeito da forma de apresentação dos relatórios neste trabalho: a) os relatórios foram compostos de maneira a demonstrar a informação de forma simples e clara, para uma informação mais detalhada, que permita a visualização do tipo de gasto incorrido em cada unidade de análise, pode ser inserida uma coluna contendo dados da Natureza de Despesa Detalhada; b) nos relatórios executados consta a informação CC-GENERICO devido aos centros de custos da UTFPR ainda não estarem cadastrados no SIAFI; c) consta, nos relatórios, apenas o código SIORG relativo à UTFPR (000454), porque ainda não foi iniciada a utilização dos códigos referentes aos outros níveis de detalhamento das unidades organizacionais.

Deve-se destacar que o sistema é flexível quanto aos elementos que podem ser utilizados, tanto na planilha quanto no filtro, bem como a disposição desses elementos no relatório. Portanto, os relatórios podem ser modificados a qualquer momento, dependendo da necessidade de informação dos usuários.

5.4 RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS

A fim de demonstrar, de maneira resumida, o cumprimento dos objetivos propostos para esta dissertação, os quais estão relacionados com a solução do problema de pesquisa, apresenta-se, na Figura 23, a visualização gráfica do atendimento aos objetivos.

Figura 23 – Resumo do atendimento aos objetivos propostos



Fonte: A autora.

Com base nas interpretações, dados e informações obtidos durante o desenvolvimento deste trabalho, apresentam-se as considerações finais, seguidas das limitações da pesquisa e sugestões para futuros trabalhos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve origem na demanda da gestão da UTFPR pela implantação de um sistema de custos na instituição. Considerando que a Secretaria do Tesouro Nacional desenvolveu o SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, o qual está disponível a todos os órgãos da administração pública, o escopo deste trabalho foi propor um modelo de mensuração de custos para a UTFPR utilizando esse sistema.

A questão de pesquisa deste trabalho diz respeito aos aspectos a serem observados para a elaboração do referido modelo. Para a identificação desses aspectos, levou-se em consideração a necessidade de se ter uma espécie de roteiro que levasse à geração da informação de custos de maneira completa, desde a definição dos objetos e centros de custos, até os relatórios que serão emitidos ao final do processo. A pesquisa envolveu o diagnóstico da instituição quanto às ferramentas e informações disponíveis, buscando abranger toda a estrutura e as categorias de gasto da universidade.

Para a consecução do objetivo geral, que foi a proposta de um modelo de mensuração de custos para a UTFPR utilizando o SIC, foram propostos quatro objetivos específicos, os quais serviram de norte para a pesquisa. O primeiro deles foi identificar o objeto de custo e os centros de custos mais adequados para a instituição. Definidos os centros de custos, o próximo passo foi estruturar sua codificação a ser cadastrada no SIAFI, para possibilitar sua utilização no âmbito do SIC. Após a realização do cadastro dos centros de custos no SIAFI, as unidades gestoras podem começar a alimentá-los com informações de custos, porém, é necessário que sejam estabelecidos alguns procedimentos quanto à operacionalização dessa sistemática, dessa forma, o terceiro objetivo específico buscou propor critérios para tratamento dos dados que alimentarão o sistema. Finalmente, o último objetivo foi propor um conjunto de relatórios gerenciais a partir das informações geradas.

Considerando que a contabilidade de custos aplicada ao setor público, com base no SIC, é recente, o trabalho se baseou na análise dos elementos disponíveis, tanto no que diz respeito ao referido sistema e suas ferramentas, quanto no tipo de informação que é fornecida pelos sistemas estruturantes que o alimentam.

Para introduzir e contextualizar o tema, o referencial teórico tratou inicialmente sobre as dificuldades de controle das finanças públicas no Brasil e a necessidade de se adotar ferramentas que auxiliem nessa questão, e que, ao mesmo tempo, permitam a melhoria da eficiência, eficácia e economicidade nas atividades do setor público. Na sequência, discorreu-se sobre a contabilidade aplicada ao setor público e sua utilidade como instrumento de gestão,

auxiliando no controle e na tomada de decisões. Foram apresentados os principais conceitos utilizados na contabilidade de custos para, em seguida, abordar especificamente os custos no setor público. O referencial teórico culminou com a explanação sobre o SIC, evidenciando seus principais aspectos e as evoluções desse sistema que se encontra em processo constante de aperfeiçoamento por parte da Secretaria do Tesouro Nacional.

Conforme observado no referencial teórico, muitas são as razões para se apurar custos no setor público. Os custos permitem a comparação e a avaliação do desempenho organizacional, a prestação de contas das ações dos gestores públicos, a avaliação dos representantes eleitos pelo povo, o controle e a redução dos custos, entre outras. Sendo assim, a informação de custos é importante tanto para fins gerenciais, servindo de base para a tomada de decisões que levem a uma melhoria da qualidade do gasto, quanto para fins de controle. Nesse contexto, frisa-se a importância deste trabalho para agregar informações das quais a universidade ainda não dispõe, que possam ser úteis ao processo decisório e que possam ser divulgadas à comunidade interna e externa, a fim de promover o controle social.

O trabalho teve como justificativa a necessidade de se contribuir para a construção do conhecimento sobre custos no setor público, um tema que vem ganhando espaço na administração pública e que precisa ser debatido no âmbito acadêmico, para que se possam alcançar níveis satisfatórios de evolução sobre o assunto. Ainda são poucas as experiências registradas de utilização de sistemas de custos pelos órgãos da administração pública, principalmente no âmbito das universidades públicas, por esse motivo é importante que sejam desenvolvidas pesquisas sobre o tema.

Além disso, o trabalho buscou trazer uma solução para que seja possível iniciar a aplicação prática da ferramenta de custos no âmbito de uma universidade pública federal, no caso a UTFPR, e que possa também ser replicada e aperfeiçoada em outras instituições federais de ensino.

No tocante aos objetos e centros de custos, sua definição baseou-se nos macroprocessos finalísticos institucionais elencados no Relatório de Gestão da UTFPR, por sintetizarem as principais atividades desempenhadas no âmbito da instituição e estarem diretamente relacionados com a missão institucional. Os objetos de custos também devem abranger os cursos ofertados, para que se possa estabelecer um comparativo entre o custo de cada curso da instituição, e entre cursos ofertados em mais de um câmpus.

Para a definição dos procedimentos a serem estabelecidos para a geração da informação de custos, partiu-se da análise dos tipos de gastos realizados pela instituição, a partir das variações patrimoniais diminutivas. Essa análise evidenciou que a categoria de gasto com

maior representatividade é a de pessoal e encargos, representando em média 85% do total das variações patrimoniais diminutivas ajustadas para custos. Diante disso, sugeriu-se que os gestores dispensem uma atenção especial a esses gastos, para que seja possível uma análise sobre a alocação de pessoal e melhor aproveitamento dos recursos humanos à disposição da instituição.

Os relatórios sugeridos buscaram abranger diferentes perspectivas para permitir o estabelecimento de bases de comparação entre os custos dos macroprocessos, dos cursos, de cursos iguais em câmpus diferentes, das Unidades Gestoras e entre as unidades organizacionais vinculadas a elas, fornecendo dados para o estabelecimento de padrões que possam servir de base para a melhoria do processo. Por meio da análise dos custos, da identificação dos motivos pelos quais uma unidade gasta mais do que a outra, e da evolução dos custos de cada unidade, pode-se buscar otimizar a alocação dos recursos.

Pelo exposto, conclui-se que o objetivo do estudo foi atingido ao apresentar-se uma proposta que abrange desde a definição dos objetos de custo, que são os macroprocessos apontados no Relatório de Gestão da instituição, seguidos dos cursos de cada câmpus, até a proposição dos relatórios que serão gerados periodicamente, passando pela codificação dos centros de custos e os critérios que devem nortear as atividades de geração da informação.

O modelo proposto buscou abranger todas as categorias de gasto, de todas as Unidades Gestoras da universidade. Apenas no caso do gasto com pessoal, o levantamento da distribuição de aulas aos cursos foi realizado por amostragem, ou seja, somente em um departamento, porém, o método é possível de ser testado e replicado para todas as outras unidades organizacionais da área de ensino, por meio do desenvolvimento de relatório específico dentro do Sistema Acadêmico.

Considerando que a instituição não possui nenhuma experiência em apuração de custos e que, segundo Martins (2006), a melhor forma de adoção de um sistema de custos é fazer a implantação de forma gradativa, com rotinas simples e números fáceis de se obter, optou-se por acompanhar as diretrizes estabelecidas pela STN para o SIC, de utilizar o custeio direto para apuração dos custos da instituição, evitando-se o rateio dos custos indiretos. Na medida em que o sistema for sendo utilizado, o grau de detalhamento das informações poderá evoluir conforme a necessidade dos gestores.

Levando-se em conta que um sistema de custos depende de vários personagens trabalhando para gerar a informação, faz-se necessário investir no treinamento e conscientização dos servidores que geram as requisições, bem como dos responsáveis pela apropriação das despesas, visando obter dados confiáveis para a tomada de decisão. Para

minimizar uma possível resistência por parte do pessoal envolvido com a geração da informação de custos, sugere-se, mais uma vez, que os trabalhos sejam iniciados de maneira simples e gradativa.

Cabe destacar que a contabilidade de custos não promete resolver todos os problemas de alocação de recursos e controle da atuação governamental, mas trata-se de uma das ferramentas que, utilizada concomitantemente a outras, pode auxiliar o gestor na tomada de decisão.

A aplicação prática poderá levar ao aperfeiçoamento da ferramenta, contribuindo para a melhoria da gestão pública ao promover uma alocação racional dos recursos financeiros e da força de trabalho. Assim, é necessário que haja um amadurecimento da apuração de custos dentro do órgão para que se possa avançar no detalhamento da informação.

Algumas limitações da pesquisa envolvem a escassez de material específico de apoio, tanto a respeito de implantação de sistemas de custos em outras universidades federais ou mesmo instituições de ensino privadas, quanto na administração pública como um todo. Outra limitação refere-se às diferenças entre a forma de trabalho e os objetivos do setor privado e os do setor público, que oferecem obstáculos a uma aplicação das teorias da esfera privada na esfera pública.

Como sugestões para futuros trabalhos, propõe-se: i) analisar e acompanhar o processo de implantação do SIC na instituição; ii) avaliar a conveniência de se detalhar melhor a informação que está sendo utilizada pelos gestores; iii) analisar a necessidade de se desenvolver uma metodologia de rateio dos custos comuns a todos os centros de custos, como manutenção, energia elétrica, água, entre outras; iv) desenvolver indicadores de desempenho, baseados nas informações de custos, que possam conduzir à melhoria da qualidade do gasto público.

REFERÊNCIAS

- ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 50, n. 1, p. 37-63, jan-mar, 1999. Disponível em: <[http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50\(1\).pdf](http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/99-Alonso50(1).pdf)>. Acesso em: 24 maio 2017.
- AMARAL, Nelton A. L.; BORGERT, Altair. O sistema de custos do Governo Federal e as responsabilidades dos contadores das IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro: UERJ, v. 19, n. 2, maio-ago, 2014.
- ARAUCÁRIA. Lei 3.252, de 21 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://portais.araucaria.pr.gov.br/giig/portais/portaldatransparencia/Templates/wfrmPaginaPublicacoes.aspx?IdLinkItem=148>>. Acesso em: 10 out. 2018.
- ARAUJO, Roberto P. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema de Informações de Custos - SIC**. 2011. 125 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.
- AUGUSTINHO, Sônia M. **A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Controle Social para a "Governança" do Estado: um estudo sobre a compreensão da evidenciação das demonstrações contábeis públicas pelos líderes comunitários da cidade de Curitiba no ano de 2013**. 2013. 171 f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba, 2013.
- BORGES, Thiago B.; MARIO, Pueri C.; CARNEIRO, Ricardo. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro: FGV, v. 47, n. 2, p. 469-491, mar./abr. 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 maio 2017.
- _____. Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, Sup. p. 4. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 25 abr. 2017.
- _____. Decreto nº 6.975, de 7 de outubro de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 out. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6975.htm>. Acesso em: 07 jan. 2018.
- _____. Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 dez. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm>. Acesso em: 07 jan. 2018.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 maio 2000, Seção 1, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 25 abril. 2017.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 fev. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 07 jan. 2018.

_____. Lei nº 13.587, de 2 de janeiro de 2018, v. I. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 jan. 2018. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/loa-2018/volume_i.pdf/view>. Acesso em: 10 out. 2018.

_____. Lei nº. 4.320/64, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 25 abr. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.cjf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual_Receita_Nacional.pdf/view>. Acesso em: 21 dez. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta nº 3**, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Brasília, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, 2008. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doc_1551406_PORTARIA_CONJUNTA_N_3_DE_14_DE_OUTUBRO_DE_2008.aspx>. Acesso em: 22 dez. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Portaria MOG nº 42**, de 14 de abril de 1999. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-mog-42_1999_atualizada_23jul2012-1.doc/view>. Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **SIOPDoc – Ambiente de Documentação Online**. Disponível em: <<https://www1.siop.planejamento.gov.br/siopdoc/doku.php>>. Acesso em: 19 maio 2018.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Manual do SIORG – Cadastro de Estruturas Organizacionais**. Brasília, 2014. Disponível em: <https://gestao.siorg.planejamento.gov.br/suporte/Manual_do_SIORG.pdf>. Acesso em: 12 maio 2018.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 7. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria n. 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília,

DF, 10 mar. 2011. Seção 1, p. 40. Disponível em:

<<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=40&data=10/03/2011>>. Acesso em: 25 abr. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.078/2014**. Plenário. Relator: Ministro-Substituto Lincoln Magalhães da Rocha. Sessão de 26/6/2014. Disponível em:

<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERAD O_TC-43154.pdf>. Acesso em: 19 maio 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz C. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro: FGV, v. 34, n. 4, p. 7-26, jul./ago. 2000.

CAMPOS, Sandra R. **Mecanismos de controle fiscal e de gestão orçamentária**: o caso do estado do Paraná. 2005. 107f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2005. Disponível em:

<<http://www.economia.ufpr.br/Teses%20Doutorado/Sandra%20do%20Rocio%20Campos.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

CARDOSO, Ricardo L., AQUINO, André C. B., BITTI, Eugênio J. S. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro: FGV, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, set./out. 2011.

CASCAVEL. Lei nº 6.798, de 20 de dezembro de 2018. Disponível em:

<<http://www.camaracascavel.pr.gov.br/images/stories/leis/files/LEI%20N%C2%BA%206%20798%20DE%2020%20DE%20DEZEMBRO%20DE%202017a.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

CASTRO, Domingos P.; GARCIA, Leice M. **Contabilidade pública no Governo Federal**: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

COMISSÃO INTERMINISTERIAL DE CUSTOS. **Relatório Final**. Brasília, 2005.

Disponível em:

<http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes_tecnicas/publicacoes/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf>. Acesso em: 19 maio 2017.

CONCEIÇÃO. Kelly B. **Estudo evolutivo da Contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público**. 2012. 111 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em:

<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 06 set. 2018.

_____. **Resolução nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade,

2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2017.

COSTA, Abimael J. B.; NOGUEIRA, Lucas E. C. Sistema de Custos no Setor Público: Discussão Sobre o Uso das Informações Geradas para a Tomada de Decisão no Governo Federal. **Revista de Administração e Contabilidade**, Feira de Santana, v. 7, n. 2, maio/ago. 2015.

CURITIBA. Lei nº 15.157, de 27 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-ordinaria/2017/1516/15157/lei-ordinaria-n-15157-2017-estima-a-receita-e-fixar-a-despesa-do-municipio-de-curitiba-para-o-exercicio-financeiro-de-2018?q=15157>>. Acesso em: 10 out. 2018.

DANTAS, José M. M.; CROZATTI, Jaime. Implantação do sistema de custos no governo federal: percepção da maturidade das setoriais de custos. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 14, p. 221-264, dez. 2014.

FERNANDES, Júlio C. C. O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública. Brasília, 2011. IV Congresso Consad de Gestão Pública. **Anais Eletrônicos...** Brasília, 2011. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/662>>. Acesso em: 12 nov. 2017.

FERNANDES, Júlio C. C.; SLOMSKI, Valmor. A gestão de Custos no Contexto da Qualidade no serviço público: um estudo entre organizações Brasileiras. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 8. 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/473.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2016.

FOZ DO IGUAÇU. Lei nº 4.579, de 20 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://www.pmf.pr.gov.br/ArquivosDB?idMidia=103462>>. Acesso em: 10 out. 2018.

GARCIA, Ronaldo C. **A Reorganização do Processo de Planejamento do Governo Federal**: o PPA 2000-2003. Brasília: IPEA, 2000. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0726.pdf>. Acesso em: 06 jan. 2018.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana C. D. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. 4. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Campus, 2011.

GNISCI, Eduardo F. S. **A implementação do sistema de informação de custos do setor público**: o caso do governo federal. 2010. 81 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2010.

GODOY, Arlinda S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38183>>. Acesso em: 07 mar. 2018.

HOLANDA, Victor B. LATTMAN-WELTMAN, Fernando. GUIMARÃES, Fabrícia (Org.). **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal: uma Política de Estado**. Rio de Janeiro, Editora FGV, 2010.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. Tradução: Robert B. Taylor. Revisão técnica: Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. M. Oliveira e Fabio G. Garcia. v. 1. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IFAC. **Perspectives on Cost Accounting for Government: International Public Sector Study**. Study 12, IFAC, 2000. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdffiles/ifac_perspectives.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2018.

IPARDES. **Projeção da população dos municípios do paraná, por Sexo e grupos de idades, para o período 2017-2040**. Curitiba, 2017. Disponível em: <http://www.ipardes.pr.gov.br/ipardes/pdf/nota_tecnica_populacao_projetada.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2018.

KLADI, Maria C. E.; FERRARI, André L. S. O sistema de custos do Governo Federal e o macro processo orçamentário e financeiro da Administração Pública Federal. IV Congresso Consad de Gestão Pública. **Anais Eletrônicos...** Brasília/DF. 2011. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/661>>. Acesso em: 23 nov. 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

LEITE, José C. C. (org.). **UTFPR: uma história de 100 anos**. 2. ed. Curitiba: Editora UTFPR, 2010.

LONDRINA. Lei n  12.646, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://www.londrina.pr.gov.br/dados/images/stories/Storage/sec_planejamento/orcamentos/orcamento2018/LOA_jornal_3421_extra_volume%20i_assinado.pdf>. Acesso em: 10 out. 2018.

LOVATO, Ederson L. et al. Cost information systems in the public sector in Brazil: An analysis of user perception under the focus of government management. **Journal Globalization, Competitiveness and Governability**, v. 10, p. 16-41, 2016. Disponível em: <<https://gcg.universia.net/article/viewFile/1556/1831>>. Acesso em: 02 dez. 2017.

LOVATO, Ederson L. **Sistema de informações de custos no setor público: percepção dos usuários sobre a adoção, implementação e utilidade das informações de custos na gestão municipal**. 2015. 138f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Programa de Pós-Graduação em Planejamento e Governança Pública (PPGPGP), Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba, 2015. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/1155/1/CT_PPGPGP_M_Lovato%2C%20Ederson%20Luiz_2015.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2017.

LUTILSKY, Ivana D.; VAŠIĆEK, Vesna; VAŠIĆEK, Davor. Cost planning and control in Croatian public sector. **Ekonomska Istrazivanja**, 2012.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em

Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro: FGV, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. Tradução: Lene Belon Ribeiro, Monica Stefani. Revisão técnica: Janaina de Moura Engracia Giraldi. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARINGÁ. Lei nº 10.547, de 20 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://sapl.cmm.pr.gov.br:8080/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/13024_texto_integral>. Acesso em: 10 out. 2018.

MARION, José C. **Contabilidade Empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**: a política orçamentária no Brasil. 5 ed. revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTOS, Pedro L. Dissertações não-acadêmicas em mestrados profissionais: isso é possível? **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 1, n. 2, maio-ago. 1997. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65551997000200009>. Acesso em: 07 mar. 2018.

MAUSS, César V.; DIEHL, Carlos A.; BLEIL, Claudecir. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT**, v. 6, n. 3, p. 595-609, jan./jul. 2015.

McPHEE, Ian. Financial Management in the Public Sector: How accrual accounting enhances governance and accountability. **CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference**. Melbourne – Austrália, 2006. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net616/f/McPhee_financial_management_in_the_public_sector_2006.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2017.

OLIVEIRA NETTO, Alvim A. **Metodologia da Pesquisa Científica**: guia prático para a apresentação de trabalhos acadêmicos. 3. ed. rev. e atual. Florianópolis: Visual Books, 2008.

PADOVEZE, Luis C. **Curso básico gerencial de custos**: textos e exercícios. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PADRONES, Kellen G. S. A. **Custos no setor público e sua utilização como subsídio à tomada de decisão**. 2014. 118 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade

de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

PADRONES, Kellen G. S. A.; SILVA, César A. T. Custos no setor Público: Estado da Arte das Dissertações e Teses sobre o tema nas Universidades Federais Brasileiras de 2008 a 2014. XXII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais Eletrônicos...** Foz do Iguaçu, nov. 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/4037/4038>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

PARISI, Cláudio. MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PIGATTO, José A. M. et al. A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro: FGV, v. 44, n. 4, p. 821-37, jul./ago. 2010.

PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z. F. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 13. ed. revista, ampliada e atualizada até maio de 2014. São Paulo: Atlas, 2014.

PONTA GROSSA. Lei nº 13.053, de 27 de dezembro de 2017. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/pr/p/ponta-grossa/lei-ordinaria/2017/1305/13053/lei-ordinaria-n-13053-2017-estabelece-o-orcamento-geral-do-municipio-de-ponta-grossa-para-o-exercicio-de-2018>>. Acesso em: 10 out. 2018.

PRODANOV, Cleber C.; FREITAS, Ernani C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 08 mar. 2017.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro: FGV, v. 44, n. 4, p. 959-92, jul./ago. 2010.

RIBEIRO, Claudiomar O.; FAÉ, Cleison. **O Siape, sua administração e tabelas**. Apostila do curso SIAPE Folha da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, 2017.

RIBEIRO, Sheila M. R. **Controle interno e paradigma gerencial**. Texto para discussão n. 17, Brasília: MARE/ENAP, 1997. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/documents/586010/601535/17texto.pdf/06bc8100-c365-47b1-91e0-0e70be65ffc7>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

ROMANOVA, Tatyana F. et al. Increasing of cost efficiency as a trend of public law entities' activity intensification in a public administration sector. **European Research Studies**. v. XX. Pireu, 2017.

SANTOS, Welinton V. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. IV Congresso CONSAD de Gestão Pública. **Anais Eletrônicos...** Brasília, maio 2011. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/765>>. Acesso em: 24 nov. 2017.

SÃO JOSÉ DOS PINHAIS. Lei nº 2.950, de 15 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://www.sjp.pr.gov.br/wp-content/uploads/2017/12/1.-LOA-2018-Lei-n%C2%BA-2.950.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

SCHNEIDER, Gary P.; BRUTON, Carol M. Cost accounting: does it apply to government? **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**. v. 4. Londres – Inglaterra, 2000. Disponível em: <<http://www.freepatentsonline.com/article/Academy-Accounting-Financial-Studies-Journal/179817600.html>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN. **Guia Rápido do SIC**. Brasília, 2016. Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/modules/mod_pdf_manual/pdf/grsic.pdf. Acesso em: 01 fev. 2018.

_____. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/626062/Minuta+MIC+-+GF/ed05e8da-e6c3-4c9d-a2f6-e951d2bc88f5>>. Acesso em: 10 mar. 2018.

_____. **Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/custos>. Acesso em: 13 mar. 2018.

SERPRO. **Siape – Sistema Integrado de Administracao de Recursos Humanos**. Disponível em: <<https://intra.serpro.gov.br/linhas-negocio/catalogo-de-solucoes/solucoes/principais-solucoes/siape-sistema-integrado-de-administracao-de-recursos-humanos>>. Acesso em: 25 maio 2018a.

_____. **Siorg – Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal**. Disponível em: <<https://intra.serpro.gov.br/linhas-negocio/catalogo-de-solucoes/solucoes/outras-solucoes/siorg-sistema-de-informacoes-organizacionais-do-governo-federal>>. Acesso em: 12 maio 2018b.

SIAPENET. Disponível em: <<https://treinamento1.siapenet.gov.br/orgao/Login.do?method=inicio>>. Acesso em: 25 maio 2018.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011a.

_____. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no Governo Federal**. Tesouro Nacional, Brasília, 2011b.

SOTHE, Ari; KREUZBERG, Fernanda; SCARPIN, Jorge E. Custos no setor público: análise dos artigos posteriores a publicação estudo nº 12 do IFAC. In: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 2012, Salvador. **Anais...** Salvador, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_EnAPG416.pdf>. Acesso em 19 dez. 2017.

TESOURO NACIONAL. **SIAFI**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>>. Acesso em: 31 maio 2018.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da Pesquisa-Ação**. São Paulo: Cortez, 2011.

UTFPR – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. **Relatório de Gestão**: exercício de 2017. Curitiba, 2018a. Disponível em:
<<http://portal.utfpr.edu.br/documentos/conselhos/couni/deliberacoes/deli03.pdf/view>>.
Acesso em: 04 maio 2018.

_____. **Sobre a UTFPR**. Curitiba, 2018b. Disponível em:
<<http://portal.utfpr.edu.br/institucional/sobre-a-utfpr-1>>. Acesso em: 04 maio 2018.

ZYMLER, B. Questões de controle, controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 76, p.15-42, 1998.