

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA**

**Igor Rafael de Oliveira**

**Proposta de um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos para  
a Universidade Federal de Juiz de Fora**

Juiz de Fora  
2019

Igor Rafael de Oliveira

**Proposta de um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos para  
a Universidade Federal de Juiz de Fora**

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional em Administração Pública, da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Vinícius David

Juiz de Fora  
2019

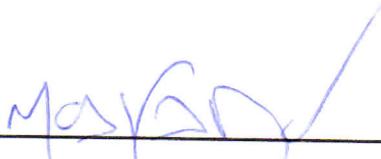
**IGOR RAFAEL DE OLIVEIRA**

**PROPOSTA DE UM MODELO DE IDENTIFICAÇÃO,  
MENSURAÇÃO E ACUMULAÇÃO DE CUSTOS PARA A  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA**

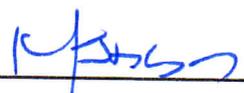
Dissertação de Mestrado submetida à banca examinadora do Curso de Pós-Graduação em Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional na Universidade Federal de Juiz de Fora, como parte dos requisitos necessários para obtenção do Grau de Mestre em Administração Pública.

Aprovada em: 18 / 10 / 2019.

**BANCA EXAMINADORA:**



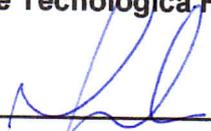
**Prof. Dr. Marcus Vinicius David**  
Orientador  
Universidade Federal de Juiz de Fora



**Prof. Dr. Marcos Tanure Sanábio**  
Universidade Federal de Juiz de Fora



**Prof.ª Dr.ª Kátia Regina Hopfer**  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná



**Prof. Dr. Celso Souza de Moraes Júnior**  
Fundação de Apoio e Desenvolvimento ao Ensino, Pesquisa e Extensão

Dedico este trabalho aos meus pais, Admar de Oliveira e Rosemeira Maria que sempre incentivaram meus estudos, à minha esposa, Jhamine, que está sempre ao meu lado me apoiando e aos meus colegas de trabalho que tanto me ajudam na UFJF.

## **AGRADECIMENTOS**

A todos que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho, fica expresso aqui a minha sincera gratidão, especialmente:

Aos meus pais que sempre me apoiaram e me incentivaram a continuar estudando.

À Jhamine, pessoa com quem amo viver e partilhar a vida. Com você tenho me sentido mais vivo de verdade. Obrigado pelo carinho, pela paciência e pela companhia.

Aos professores do Mestrado em Administração Pública da UFJF, em especial ao professor Marcus David, pela orientação, pelo aprendizado e apoio nos momentos necessários.

A todos aqueles que de alguma forma estiveram e estão próximos de mim, fazendo a vida valer de verdade.

## RESUMO

O objetivo deste trabalho foi o de verificar e analisar métodos de apuração de custos em instituições públicas de ensino superior, visando a proposição de um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos a ser utilizado na Universidade Federal de Juiz de Fora, por meio do Sistema de Informações de Custos. Para tanto, constituiu-se em um estudo de caso, utilizando a pesquisa bibliográfica, para o levantamento de conceitos teóricos que norteiam a utilização de um sistema de custos e a pesquisa documental, para a coleta de informações e documentos institucionais da Universidade Federal de Juiz de Fora e do Sistema de Informações de Custos. Apesar de terem sido produzidos alguns estudos nos últimos 20 anos propondo metodologias para a apuração de custos em instituições públicas de ensino superior, ainda não houve a institucionalização de uma metodologia que atenda todo o grupo, uma vez que há muitas peculiaridades em cada instituição. Desta forma, este trabalho apresenta as metodologias propostas pelo Tribunal de Contas da União em 2002, por Clio Reinert em 2005, por Soares et al em 2009, por Magalhães et al em 2010 e por Medeiros e Duarte em 2018, para em seguida demonstrar de maneira comparativa os principais pontos de cada modelo. Posteriormente, utilizando as contribuições dos autores pesquisados, foi elaborado um plano de ação contendo uma proposta de modelo de custos para a Universidade Federal de Juiz de Fora, tendo como método de custeio o método de absorção com departamentalização, o sistema de acumulação de custos por processo e como sistema de custeio o custo histórico. Ademais, tal modelo baseia-se na cadeia de valor e na estrutura organizacional da UFJF, resultando em 12 grupos de custos e dezenas de centros de custos vinculados a estes grupos. Espera-se que com a adoção do modelo proposto sejam geradas informações fidedignas e que sejam úteis às tomadas de decisões dos gestores da instituição, além de mais transparência e controle social ao público externo. Destaca-se que a utilização do SIC deve ser feita de forma gradual e com rotinas simples, para que a medida que as informações forem sendo geradas, o sistema seja retroalimentado e gere maior amadurecimento na mensuração e apuração dos custos da universidade.

Palavras-chave: Sistemas de Custos, Contabilidade de Custos, Contabilidade Pública, Administração Pública.

## **ABSTRACT**

The objective of this work was to verify and analyze costing methods in public higher education institutions, aiming at proposing a model of identification, measurement and accumulation of costs to be used at the Federal University of Juiz de Fora, through the Cost Information System. Therefore, it was a case study, using bibliographic research, to survey theoretical concepts that guide the use of a cost system and documentary research, to collect information and institutional documents from the Federal University of Juiz de Fora and the Cost Information System. Although some studies have been produced in the last 20 years proposing methodologies for costing in public higher education institutions, there has not yet been the institutionalization of a methodology that meets the entire group, since there are many peculiarities in each institution. Thus, this paper presents the methodologies proposed by the Tribunal de Contas da União in 2002, by Clio Reinert in 2005, by Soares et al in 2009, by Magalhães et al in 2010 and by Medeiros and Duarte in 2018, comparative way the main points of each model. Subsequently, using the contributions of the researched authors, an action plan was elaborated containing a proposal of cost model for the Federal University of Juiz de Fora, having as costing method the absorption method with departmentalization, the system of cost accumulation by process and as a costing system the historical cost. Moreover, such a model is based on the UFJF value chain and organizational structure, resulting in 12 cost groups and dozens of cost centers linked to these groups. With the adoption of the proposed model, it is expected that reliable information will be generated and useful for decision-making by the institution's managers, as well as more transparency and social control to the external public. It is noteworthy that the use of the Cost Information System should be done gradually and with simple routines, so that as the information is generated, the system is fed back and generates greater maturity in the measurement and calculation of university costs.

**Keywords:** Cost Systems, Cost Accounting, Public Accounting, Public Administration.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Activity-Based Costing - Custeio Baseado em Atividades
ABCd-Universidade	Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades
AGE	Número de Alunos Equivalentes da Graduação
APGTI	Número de Alunos Tempo Integral de Pós-Graduação
ARTI	Número de Alunos Tempo Integral de Residência
BACEN	Banco Central do Brasil
CAEd	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação
CBR	Centro de Biologia da Reprodução
CC	Centro de Custo
CDARA	Coordenação de Registros Acadêmicos
CDC	Centro de Difusão do Conhecimento
CEAD	Centro de Ensino à Distância
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGCO	Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional
CONGRAD	Conselho Setorial de Graduação
COPESE	Coordenação Geral de Processos de Seletivos
CPA	Centro de Psicologia Aplicada
CPS	Centro de Pesquisas Sociais
CRITT	Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia
CSARH	Conselho Setorial de Administração e Recursos Humanos
CSEXC	Conselho Setorial de Extensão e Cultura
CSPP	Conselho Setorial de Pesquisa e Pós-Graduação
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCGV	Diretoria do Campus de Governador Valadares
DEaD	Diretoria de Educação à Distância
DI	Diretoria de Inovação
DIAAF	Diretoria de Ações Afirmativas
DIAMI	Diretoria de Avaliação Institucional
DIMAG	Diretoria de Imagem Institucional
DOU	Diário Oficial da União
DRI	Diretoria de Relações Internacionais

EaD	Educação à Distância
EBSERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
GV	Governador Valadares
HU	Hospital Universitário
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
ND	Naturezas de Despesa
OFSS	Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União
PARTEC	Parque Tecnológico
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PNAES	Programa Nacional de Assistência Estudantil
PIT	Plano Individual de Trabalho - PIT
PROAE	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil e Educação Inclusiva
PROCULT	Pró-Reitoria de Cultura
PROEX	Pró-Reitoria de Extensão
PROGEPE	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas
PROGRAD	Pró-Reitoria de Graduação
PROINFRA	Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão
PROPLAN	Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças
PROPP	Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
PTRES	Planos de Trabalho Resumidos
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
RP	Restos a Pagar
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIADS	Sistema Integrado de Administração e Serviços

SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custos
SIGA	Sistema Integrado de Gestão Acadêmica
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Informações Organizacionais
SPUnet	Sistema de Gestão Integrada dos Bens Imóveis Públicos Federais
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TED	Termo de Execução Descentralizada
UAs	Unidades Acadêmicas
UEP	Unidade de Esforço de Produção
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFT	Universidade Federal de Tocantins
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UG	Unidade Gestora
UO	Unidade Organizacional

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	-	Estrutura organizacional UFJF .....	18
Figura 2	-	Cadeia de Valor da UFJF - Macroprocessos Institucionais .....	20
Figura 3	-	Tela do relatório de liquidação do SIGA .....	23
Figura 4	-	Tela do relatório de depreciação mensal do SIGA .....	24
Figura 5	-	Tela do relatório de consumo mensal dos almoxarifados .....	25
Figura 6	-	Sistemas estruturantes do SIC .....	26
Figura 7	-	Fluxo de apuração de custos no SIC .....	28
Figura 8	-	Interação entre o SIC e os sistemas estruturantes .....	29
Figura 9	-	Fluxo de Custos e Despesas no Custeio por Absorção .....	50
Figura 10	-	Fluxo de Custos e Despesas no Custeio por Absorção, utilizando a Departamentalização .....	51
Figura 11	-	Representação gráfica método Projeto ABC .....	66
Figura 12	-	Aba Centro de Custo (SIAFI) .....	71
Figura 13	-	Fluxo de apuração de custos, com base na departamentalização .....	76
Figura 14	-	Resumo do atendimento aos objetivos da pesquisa .....	94

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1	- Lei Orçamentária Anual UFJF - 2014 a 2018 .....	21
Quadro 1	- Composição da Administração Pública Indireta .....	32
Quadro 2	- Princípios norteadores da Administração Pública.....	33
Quadro 3	- Resoluções contábeis vigentes aplicadas ao setor público.....	39
Quadro 4	- Linha do tempo até a disponibilização do SIC.....	42
Quadro 5	- Nomenclaturas aplicadas à custos .....	43
Quadro 6	- Utilidade das informações de custos conforme o agente e suas responsabilidades.....	45
Quadro 7	- Classificação metodológica.....	55
Quadro 8	- Metodologia para cálculo de Custo Corrente do TCU.....	58
Quadro 9	- Metodologia de cálculo do custo das atividades de nível universitário de Clio Reinert .....	61
Quadro 10	- Estrutura de custo em IESs de Soares et al .....	63
Quadro 11	- Análise comparativa das propostas .....	67
Quadro 12	- Grupos de Custos .....	71
Quadro 13	- Vinculação entre os Grupos de Custos e as Unidades Organizacionais.....	73
Quadro 14	- Codificação dos Centros de Custos e Unidades Organizacionais.....	78

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	14
<b>1. A UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, SUA GESTÃO DE GASTOS E O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS.....</b>	<b>17</b>
1.1. A UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA E SEUS MACROPROCESSOS INSTITUCIONAIS .....	17
1.2. ORÇAMENTOS ANUAIS DA UFJF E GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL .....	21
1.3. SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS - SIC.....	25
1.4. INTERAÇÕES ENTRE O SIC E SEUS SISTEMAS ESTRUTURANTES ....	29
<b>2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA, METODOLOGIA E ANÁLISE.....</b>	<b>31</b>
2.1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	31
2.1.1. <i>Administração Pública Direta e Indireta.....</i>	<i>32</i>
2.1.2. <i>Princípios norteadores da Administração Pública.....</i>	<i>33</i>
2.1.3. <i>Governança no setor público .....</i>	<i>34</i>
2.1.4. <i>Accountability.....</i>	<i>36</i>
2.2. CONTABILIDADE PÚBLICA E A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS .....	38
2.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	40
2.3.1. <i>Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público .....</i>	<i>41</i>
2.3.2. <i>Terminologia aplicável à Contabilidade de Custos.....</i>	<i>43</i>
2.3.3. <i>Utilidade das Informações de Custos no Setor público .....</i>	<i>45</i>
2.4. SISTEMA DE CUSTOS .....	46
2.4.1. <i>Sistema de Custeio e Sistema de Acumulação de Custos.....</i>	<i>47</i>
2.4.2. <i>Metodologias de Custeio.....</i>	<i>48</i>
2.4.2.1. Custeio por Absorção .....	49
2.4.2.2. Custeio Variável.....	52
2.4.2.3. Custeio Direto.....	53

2.4.2.4. Custeio Baseado em Atividades - ABC .....	53
2.5. METODOLOGIA CIENTÍFICA APLICADA À PESQUISA .....	54
2.5.1. <i>Procedimentos, critérios e delimitações</i> .....	55
2.5.2. <i>Planejamento da pesquisa</i> .....	57
2.6. ANÁLISE DE PROPOSTAS DE METODOLOGIAS DE OUTROS PESQUISADORES/AUTORES PARA APURAÇÃO DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES FEDERAIS .....	58
2.6.1. <i>Principais aspectos da proposta do Tribunal de Contas da União – TCU (2002)</i> 58	
2.6.2. <i>Principais aspectos da proposta de Clio Reinert (2005)</i> .....	60
2.6.3. <i>Principais aspectos da proposta de Soares et al (2009)</i> .....	62
2.6.4. <i>Principais aspectos da proposta de Magalhães et al (2010)</i> .....	63
2.6.5. <i>Principais aspectos da proposta de Medeiros e Duarte (2018)</i> .....	65
2.6.6. <i>Análise comparativa entre as propostas abordadas</i> .....	67
<b>3. PLANO DE AÇÃO</b> .....	<b>70</b>
3.1. DEFINIÇÃO DOS GRUPOS DE CUSTOS E UTILIZAÇÃO DOS CÓDIGOS SIORG (1ª FASE).....	71
3.2. DEFINIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS E UTILIZAÇÃO DOS CÓDIGOS SIORG (2ª FASE).....	78
3.3. IDENTIFICAÇÃO E APURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO (3ª FASE) ...	92
3.4. RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS DA PESQUISA .....	93
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>97</b>
<b>ANEXO A – Plano Individual de Trabalho (PIT)</b> .....	<b>105</b>

## INTRODUÇÃO

A partir dos anos 2000 a contabilidade no Brasil vem passando por uma grande transformação, incentivada principalmente pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Tais mudanças abrangem tanto a área privada, quanto a governamental e almejam a geração de informações de maior qualidade, confiabilidade e baseadas em conceitos semelhantes, de modo a possibilitar comparabilidade à nível nacional e internacional.

O marco inicial do processo de convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade ocorreu em agosto de 2008, por meio da Portaria Ministerial 184, do Ministério da Fazenda, que determinava dentre outras coisas a edição de normativos e manuais destinados aos entes públicos com o intuito de aproximar a contabilidade brasileira à realidade internacional. Desde então o tema sobre a implantação de um sistema de custos e a estruturação de um modelo de custos para a uma gestão mais eficiente e transparente vem ganhando bastante destaque.

As experiências de países como Nova Zelândia, Holanda, França, Austrália, Alemanha e Canadá revelam que a utilização das informações de custos é capaz de promover mais qualidade e eficiência aos gastos públicos, além de maior transparência (ANDRADE; CARVALHO, 2013; MAUSS; DIEHL; BLEIL, 2015; NASCIMENTO; NOVAES, 2015). Mauss, Diehl e Bleil (2015) apontam que na Nova Zelândia as informações da contabilidade de custos são estratégicas no que tange a tomada de decisões dos gestores. Já na França, a contribuição das informações de custos ocorre na promoção da qualidade, transparência e confiabilidade das contas públicas (NASCIMENTO; NOVAES, 2015).

No Brasil, a necessidade da adoção e implantação de sistema de custos nos entes públicos brasileiros data de 1964, onde a Lei 4.320 determina que os serviços públicos industriais mantenham contabilidade especial para a determinação de seus custos. Ademais, a Lei Complementar 101 de 2.000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, amplia a obrigatoriedade de se manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial a toda a Administração Pública.

Sendo preocupação recorrente para a população brasileira durante os últimos anos, os gastos públicos brasileiros foram objeto de estudo do Banco Mundial em 2017, por meio da elaboração de relatório sobre a eficiência do gasto público brasileiro. Apesar de

controverso, o relatório concluiu que o Brasil gasta mal e mais do que pode, tendo sugerido a institucionalização de um sistema regular de monitoramento e avaliação dos gastos, para que desta forma fosse possível a formulação de políticas públicas eficientes e com foco nos resultados (BANCO MUNDIAL, 2017). Neste contexto, a sistematização, apuração e divulgação dos custos dos serviços e produtos públicos é um importante passo para o controle e avaliação de tais gastos e políticas, pois subsidia a tomada de decisões, além de propiciar a melhora da alocação de recursos orçamentários e financeiros.

A Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF faz o acompanhamento de seus gastos mensalmente, entretanto, sem a segregação entre custos e despesas. Este acompanhamento é efetuado por meio do Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - SIGA, programa criado pela própria instituição, e por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, programa criado em 1986 pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO, com o intuito de solucionar uma série de problemas de natureza administrativa que dificultavam a gestão dos recursos públicos brasileiros.

O SIAFI, apesar de processar e controlar toda a execução, orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos públicos federais, não foi idealizado para apurar o custo dos produtos e serviços públicos. Assim, visando preencher esta lacuna a STN criou em 2011, por meio da Portaria nº 157, o Sistema de Informações de Custos - SIC, que é uma ferramenta que utiliza a tecnologia de Data Warehouse para armazenar, em meio digital, dados e informações de diversos sistemas utilizados pelo Governo Federal, para posterior geração de relatórios (BRASIL, 2011).

O SIC utiliza dados extraídos dos sistemas estruturantes da Administração Pública Federal, como do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - SIAPE, do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento - SIOP, do Sistema de Informações Organizacionais - SIORG, além de ter a expectativa de utilizar futuramente os dados do Sistema de Gestão Integrada dos Bens Imóveis Públicos Federais - SPUnet e do Sistema Integrado de Administração e Serviços - SIADS (BRASIL, 2017b). Tem como objetivo o subsídio às decisões governamentais e organizacionais, por meio do acompanhamento, da avaliação e da gestão dos custos dos programas e dos entes da Administração Pública Federal, com vistas a melhoria dos gastos públicos (BRASIL, 2018a).

Considerando as necessidades gerenciais acima citadas e também as determinações legais quanto à apuração de custos, o presente trabalho se propõe a

responder o seguinte questionamento: “Qual modelo de custos atende as necessidades de identificação, mensuração, acumulação e gestão dos custos da Universidade Federal de Juiz de Fora? ”.

O objetivo geral do trabalho, é o de propor um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos, utilizando o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, de forma a atender às necessidades da Universidade Federal de Juiz de Fora. Já os objetivos específicos são: Identificar os aspectos norteadores a serem observados para a elaboração de um modelo de custos; identificar métodos para a apuração de custos em universidades públicas; verificar e analisar as contribuições de pesquisadores/autores sobre apuração de custos em Instituições Públicas de Ensino Superior; identificar os objetos e centros de custos da UFJF e codificá-los.

Para o desenvolvimento do trabalho, a abordagem textual divide-se em três capítulos, contendo no primeiro a caracterização da UFJF, suas atividades e macroprocessos, além de demonstração dos relatórios e informações utilizadas para a gestão de seus recursos. O segundo capítulo contém a revisão bibliográfica, destacando a contribuição de autores que subsidiaram o trabalho desenvolvido e a análise de propostas metodológicas para a apuração de custos em Instituições de Públicas de Ensino Superior, enquanto o terceiro apresenta o plano de ação proposto e suas respectivas fases de implantação.

## **1. A UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, SUA GESTÃO DE GASTOS E O SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS**

A Universidade Federal de Juiz de Fora, assim como as demais Instituições Federais de Ensino Superior, caracteriza-se por sua complexidade e pluralidade, executando diversas atividades por meio de diferentes fontes de custeio. Sendo assim, é importante que existam meios de administração e controle para que a instituição possa otimizar a utilização de seus gastos. Neste sentido, a primeira seção deste capítulo apresenta a UFJF, discorrendo sobre sua estrutura, objetivos, atividades e macroprocessos, enquanto a segunda apresenta o montante de recursos previstos nas Leis Orçamentárias Anuais da UFJF nos últimos 5 anos, juntamente com os relatórios e informações utilizados pela instituição para a gestão destes recursos. Já a terceira seção apresenta o SIC e suas características. Para finalizar este capítulo, a quarta seção demonstra as interações entre o SIC e seus sistemas estruturantes.

### **1.1. A UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA E SEUS MACROPROCESSOS INSTITUCIONAIS**

A UFJF foi constituída sob forma de Autarquia Federal, por meio do Decreto nº 3.858, de dezembro de 1960. Inicialmente foi criada pela agregação de estabelecimentos de Ensino Superior de Juiz de Fora que promoviam os cursos de Medicina, Engenharia, Ciências Econômicas, Direito, Farmácia e Odontologia. Conforme dados extraídos de seu portal institucional, a UFJF ofertou em 2018, mais de 90 cursos de graduação presenciais e a distância em seus dois campi, Juiz de Fora e Governador Valadares, além de 39 cursos de mestrado e 18 de doutorado (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2018a).

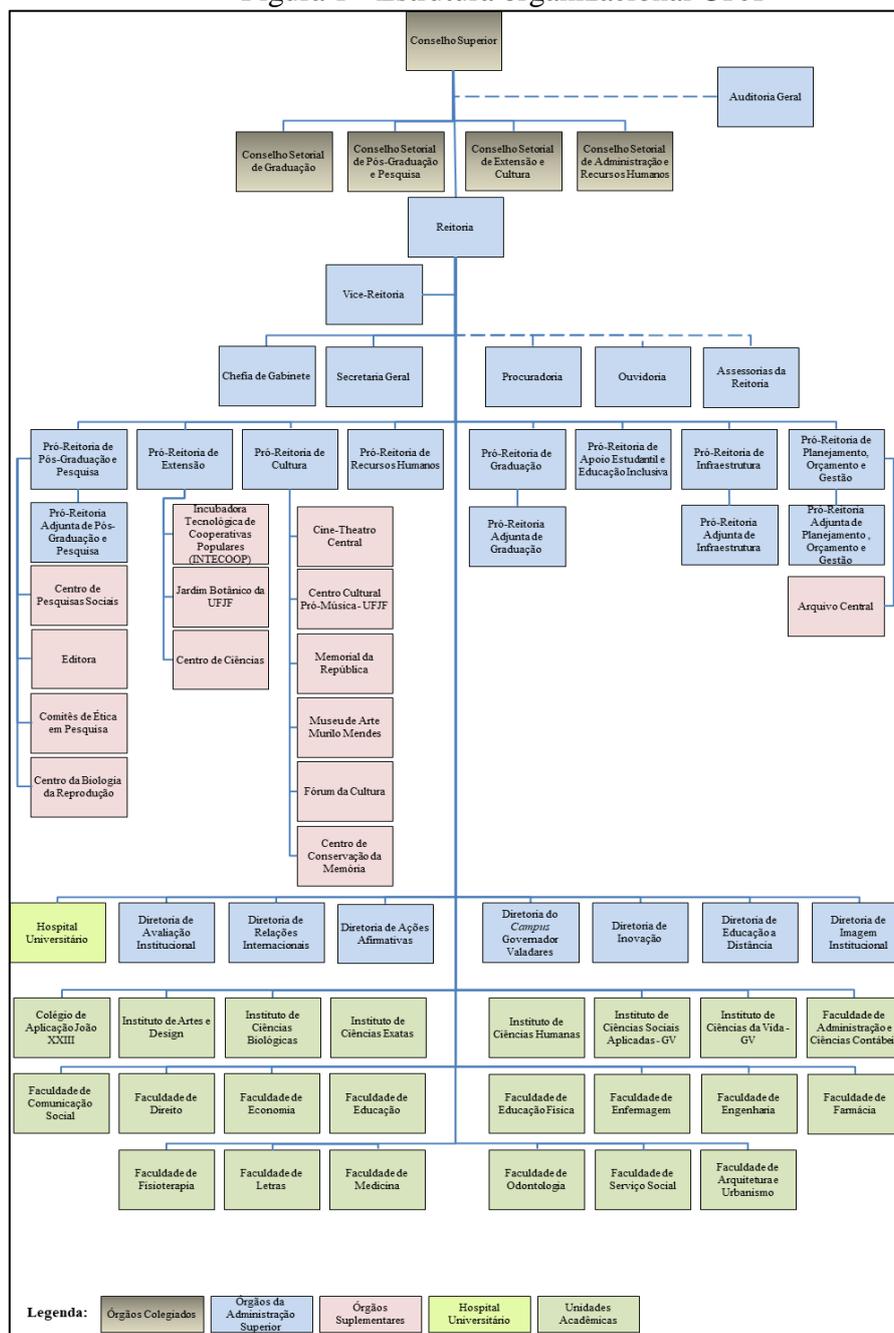
Conforme seu estatuto, a UFJF tem como finalidades a produção, a sistematização e a socialização do saber filosófico, científico, artístico e tecnológico, ampliando e aprofundando a formação do ser humano para o exercício profissional, a reflexão crítica, a solidariedade nacional e internacional, na perspectiva da construção de uma sociedade justa e democrática e na defesa da qualidade de vida (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2018b).

Norteando-se por tais finalidades, a UFJF, além da disponibilização dos cursos citados, possui ainda: hospital universitário, colégio de aplicação (ensinos fundamental e

médio), jardim botânico, editora universitária, farmácia universitária, centro de biologia da reprodução, centro de ciências, diversos grupos de pesquisa nas mais diversas áreas, programas de extensão para a articulação entre ensino, pesquisa e as demandas da sociedade e também opções de cultura e lazer, como museus e teatros.

A figura 1 apresenta a estrutura organizacional da UFJF, contemplando os Órgãos Colegiados, os Órgãos da Administração Central, o Hospital Universitário e as Unidades Acadêmicas.

Figura 1 - Estrutura organizacional UFJF



Fonte: Adaptado de Universidade Federal de Juiz De Fora (2017)

Os Órgãos Colegiados possuem caráter deliberativo e normativo na UFJF e referem-se ao Conselho Superior e aos Conselhos Setoriais. O Conselho Superior é o órgão máximo da instituição e possui funções normativa, deliberativa e de planejamento, enquanto os Conselhos Setoriais são compostos pelo Conselho de Graduação, pelo Conselho de Pós-Graduação e Pesquisa, pelo Conselho de Extensão e Cultura e pelo Conselho de Administração e Recursos Humanos. Tais conselhos têm funções de propor e estabelecer diretrizes para a UFJF e são compostos por representantes da Administração Central/Superior, dos técnico-administrativos, dos discentes e da comunidade (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2018b).

A Reitoria, a Vice-Reitoria, as Pró-Reitorias, as Diretorias e as Assessorias compõem o grupo de Órgãos da Administração Central/Superior. A Reitoria é o órgão executivo que coordena e supervisiona todas as atividades da universidade, sendo auxiliado pela Vice-Reitoria e apoiado/assessorado pelas Pró-Reitorias, Diretorias e Assessorias (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2018c). As atividades dos Órgãos da Administração Central/Superior possuem características administrativas e/ou de apoio à consecução das finalidades previstas no estatuto da UFJF.

O conjunto de Órgãos Suplementares destina-se a desenvolver atividades de apoio com objetivos específicos de natureza científica, técnica, cultural, recreativa e assistencial. Conforme a Resolução 25/2017 do Conselho Superior da UFJF, existem 14 órgãos suplementares na universidade, a saber: Centro de Pesquisas Sociais, Editora Universitária, Comitês de Ética em Pesquisa e Centro de Biologia da Reprodução, vinculados à Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa; Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares, Jardim Botânico e Centro de Ciências, vinculados à Pró-Reitoria de Extensão; Centro Cultural Pró-Música, Cine Theatro Central, Museu de Artes Murilo Mendes, Memorial da República, Fórum da Cultura e Centro de Conservação da Memória, vinculados à Pró-Reitoria de Cultura; e Arquivo Central, vinculado à Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2017). Os Órgãos Suplementares da UFJF possuem grande relevância no contexto local, pois constituem-se como opções de cultura, recreação e assistência à comunidade, apresentando, entretanto, atividades diversas daquelas prestadas pelas Unidades Acadêmicas.

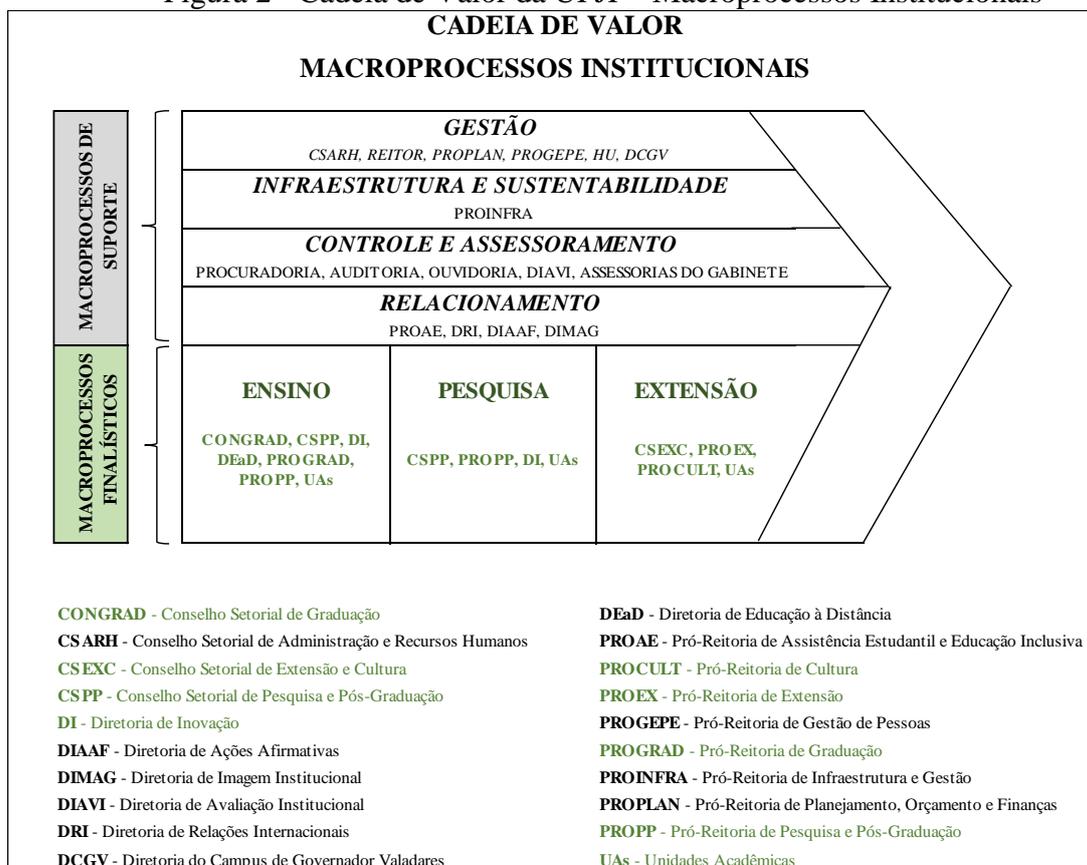
O Hospital Universitário da UFJF tem como objetivo a oferta, à população, de assistência médico-hospitalar, ambulatorial e de apoio diagnóstico e terapêutico, no âmbito do Sistema Único de Saúde - SUS, além do apoio ao ensino, à pesquisa, à

extensão, ao ensino-aprendizagem e à formação de pessoas no campo da saúde pública. Conforme a figura 1, HU/UFJF encontra-se vinculado diretamente à Reitoria da UFJF, entretanto, desde 2015 sua gestão passou a ser realizada pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - EBSEH, ficando sob a responsabilidade da UFJF apenas algumas funções, como por exemplo, o pagamento dos servidores vinculados ao Hospital Universitário (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2014).

As Unidades Acadêmicas são os órgãos da universidade responsáveis pela execução das atividades fins da UFJF, ou seja, a promoção do ensino, da pesquisa e da extensão. Atualmente, as Unidades Acadêmicas são compostas por 6 institutos e 15 faculdades, além do Colégio João XXIII.

Conforme o Plano de Desenvolvimento Institucional - PDI para o período de 2016 a 2020 (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2016), as unidades organizacionais, acima descritas, executam macroprocessos de suporte e macroprocessos finalísticos, conforme figura 2, abaixo:

Figura 2 - Cadeia de Valor da UFJF - Macroprocessos Institucionais



Fonte: Adaptado de Universidade Federal de Juiz de Fora (2016)

Os macroprocessos finalísticos são compostos por Ensino, Pesquisa e Extensão sendo executados diretamente pelas Unidades Acadêmicas, com diretrizes dos Conselhos Setoriais de Graduação, Pesquisa e Pós-Graduação, Extensão e Cultura, além do apoio das Pró-Reitorias de Graduação, de Pós-Graduação e Pesquisa, de Extensão e de Cultura. Já os macroprocessos de suporte são compostos por Gestão, Infraestrutura e Sustentabilidade, Controle e Assessoramento e Relacionamento.

## 1.2. ORÇAMENTOS ANUAIS DA UFJF E GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

Para a execução das atividades expostas na seção anterior e a manutenção de sua estrutura, a UFJF, recebe anualmente recursos orçamentários por meio da Lei Orçamentária Anual - LOA, destinados ao custeio dos gastos com pessoal, encargos sociais, despesas correntes e investimentos.

Abaixo, a tabela 1 apresenta os recursos orçamentários recebidos pela UFJF, por meio da LOA, nos últimos 5 anos.

Tabela 1 - Lei Orçamentária Anual UFJF - 2014 a 2018

Grupo de Despesa	Detalhamento	LOA 2014	LOA 2015	LOA 2016	LOA 2017	LOA 2018
Pessoal e Encargos Sociais	Pessoal Ativo	218.277.146,00	302.730.548,00	293.933.172,00	347.778.811,00	439.664.323,00
	Pessoal Inativo	122.918.881,00	136.394.752,00	147.276.753,00	170.720.891,00	179.000.354,00
	Encargos Pessoal Ativo	43.049.559,00	52.707.285,00	57.801.419,00	66.243.450,00	73.334.457,00
	Precatórios	2.291.700,00	2.487.980,00	905.667,00	94.690,00	266.597,00
<b>Subtotal Pessoal e Encargos Sociais</b>		<b>386.537.286,00</b>	<b>494.320.565,00</b>	<b>499.917.011,00</b>	<b>584.837.842,00</b>	<b>692.265.731,00</b>
Outras Despesas Correntes	Funcionamento/Fomento	173.946.771,00	176.087.002,00	225.018.728,00	259.383.858,00	197.135.709,00
	Assistência Estudantil	11.655.960,00	13.502.013,00	15.006.738,00	14.586.732,00	14.729.049,00
	Benefícios Pessoal Ativo	22.370.362,00	20.380.529,00	22.633.884,00	28.685.276,00	28.955.261,00
	Capacitação Pessoal Ativo	3.000.000,00	500.000,00	2.040.000,00	3.000.000,00	2.000.000,00
	Anuidades	-	80.000,00	200.000,00	200.000,00	117.000,00
<b>Subtotal Outras Despesas Correntes</b>		<b>210.973.093,00</b>	<b>210.549.544,00</b>	<b>264.899.350,00</b>	<b>305.855.866,00</b>	<b>242.937.019,00</b>
Investimentos	Investimentos	72.138.742,00	61.852.398,00	37.346.926,00	41.027.553,00	7.636.053,00
<b>Subtotal Investimentos</b>		<b>72.138.742,00</b>	<b>61.852.398,00</b>	<b>37.346.926,00</b>	<b>41.027.553,00</b>	<b>7.636.053,00</b>
Reserva de Contingência	Reserva de Contingência	-	-	4.320,00	-	-
<b>Subtotal Reserva de Contingência</b>		<b>-</b>	<b>-</b>	<b>4.320,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Total Geral</b>		<b>669.649.121,00</b>	<b>766.722.507,00</b>	<b>802.167.607,00</b>	<b>931.721.261,00</b>	<b>942.838.803,00</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com dados extraídos de Brasil (2018b)

Nota-se que pouco mais de 73% de todo o orçamento recebido pela UFJF em 2018 referem-se a despesas orçamentárias do grupo de Pessoal e Encargos Sociais, sendo aproximadamente R\$ 513 milhões para pessoal ativo e R\$ 179 milhões para pessoal inativo.

Já o grupo de despesa “Outras Despesas Correntes”, que contempla as despesas orçamentárias referentes ao funcionamento da UFJF, como aquisição de materiais de consumo, pagamento de gastos com água, energia e outros fixos, contratação de serviços diversos, inclusive os terceirizados, capacitação de servidores, oferta de assistência estudantil aos alunos, pagamentos de auxílio-alimentação, auxílio-transporte e assistência médica aos servidores, dentre outros, obteve cerca de 243 milhões 2018. Deste total, aproximadamente 176 milhões referem-se a despesas discricionárias da UFJF, sendo importante frisar que as informações sobre custos poderão municiar a gestão superior com informações sobre a alocação destes gastos e conseqüentemente melhorar os resultados obtidos.

O grupo de despesa “Investimentos”, que contempla a dotação orçamentária destinada ao planejamento e execução de obras, além da aquisição de instalações, equipamentos e material permanente, recebeu cerca de R\$ 7,5 milhões durante o ano de 2018. Por meio da tabela 1, nota-se que houve grande redução no orçamento destinado a este grupo no ano de 2018 em relação ao ano de 2017, representando menos de 1% da dotação total.

O acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial destes grupos de despesa é realizado mensalmente por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI e do Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - SIGA, entretanto, sem a segregação entre custos e despesas.

O SIAFI é um sistema criado em 1986 pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO, com o intuito de solucionar uma série de problemas de natureza administrativa que dificultavam a gestão dos recursos públicos brasileiros. Todavia, apesar de processar e controlar toda a execução, orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos públicos federais, não foi idealizado para apurar o custo dos produtos e serviços públicos (BRASIL, 2018c).

Já o SIGA é um sistema desenvolvido em software livre, pelo setor encarregado de criar e gerir sistemas de informação na UFJF, denominado Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional - CGCO. Possui os módulos acadêmico, administrativo, recursos humanos e biblioteca, que por sua vez, são compostos por diversas rotinas de cadastro, consulta, relatórios e outros tipos de transações que podem ser acessadas pelos usuários do sistema, de acordo com as permissões específicas de cada tipo de usuário (UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA, 2019).

Desta forma, ambos os sistemas são utilizados para a geração de informações e relatórios que subsidiam a tomada de decisões, sendo o SIGA um complemento das informações obtidas por meio do SIAFI por apresentá-las de forma mais detalhadas e tempestivas, como por exemplo na aquisição de materiais de consumo, itens patrimoniais e contratação de serviços, onde todo o processo, desde a requisição até o pagamento da nota fiscal, pode ser acompanhado pelo SIGA.

Nas figuras abaixo são demonstrados alguns exemplos de relatórios gerados pela SIGA e que serão de suma importância para a utilização dos centros de custos no SIAFI:

Figura 3 - Tela do relatório de liquidação do SIGA

 Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional - CGCO Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - SIGA					
RELATÓRIO DE LIQUIDAÇÃO					
Fornecedor: CPF/CNPJ: Banco: Proc. Pgto: Doc. Fiscal: Data Emissão:	Agência:		Conta Corrente:		
<b>Empenho</b>	<b>PTRES</b>	<b>Fonte</b>	<b>Nat. Desp.</b>	<b>R\$ Valor</b>	<b>R\$ Saldo</b>
<b>Total:</b> Optante SIMPLES: SIM( ) NÃO ( )					
Contrato: Licitação:		Total Licitado:		Saldo Licitação:	
Em 12 de junho de 2019 _____ Responsável pela liquidação					
Autorizamos o pagamento acima:					
Em 12 de junho de 2019 _____ Ordenador de Despesa (Por delegação)					
Este pagamento gerou:					
Documento CPR: _____					
Ordem(ns) Bancária(s) nº: _____					
DARF nº: _____					
GPS nº: _____					
Em ___ de _____ de _____ _____ Responsável pela Execução Financeira					
Conformidade de Registro de Gestão:					
Em ___ de _____ de _____ _____ Responsável pela Conformidade de Registro de Gestão					

Fonte: Universidade Federal de Juiz De Fora (2019)

O relatório de liquidação (figura 3) é gerado no módulo administrativo do SIGA e é emitido após a verificação do documento fiscal emitido pelo fornecedor do serviço ou

material e do respectivo ateste. Apresenta ainda, os dados do fornecedor, incluindo os dados bancários e opção pelo regime tributário, o número do empenho, com os respectivos Planos de Trabalho Resumidos – PTRES, Naturezas de Despesa (ND) e Fontes de recursos, além de campos para assinatura dos responsáveis por cada uma das fases do processo de pagamento. Posteriormente, tal relatório é utilizado pelo setor financeiro da universidade para efetuar a liquidação destas despesas no SIAFI.

Figura 4 – Tela do relatório de depreciação mensal do SIGA

 Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional - CGCO Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - SIGA <b>Balancete Sintético entre 01/05/2019 a 31/05/2019</b>									
SE	Descrição do Subelemento	Itens	Saldo Anterior	Aquisições	Baixas	Saldo Atual	Depreciação Acumulada	Depreciação no Período	Saldo Líquido
02	AERONAVES	5	138.961,00	0,00	0,00	138.961,00	0,00	0,00	138.961,00
04	APARELHOS DE MEDICAO	3785	4.889.936,37	0,00	0,00	4.889.936,37	1.512.662,14	19.853,56	3.377.274,23
06	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICACAO	2732	1.641.380,24	0,00	0,00	1.641.380,24	653.319,85	9.848,75	988.060,39
08	APARELHOS EQUIPAMENTOS UTENS. MED., ODONT. LABOR. HOSPIT.	13298	31.001.485,02	284.486,37	0,00	31.285.971,39	6.947.614,30	112.340,03	24.338.357,09
10	APARELHOS E EQUIPAMENTOS PARA ESPORTES E DIVERSOES	1757	2.180.580,90	4.499,00	0,00	2.185.079,90	795.848,90	15.140,49	1.389.231,00
12	APARELHOS E UTENSILIOS DOMESTICO	3015	3.518.683,32	10.377,44	0,00	3.529.060,76	1.047.065,29	23.096,01	2.481.995,47
18	COLECOES E MATERIAIS BIBLIOGRAFICOS	77702	7.664.758,42	2.805,09	0,00	7.667.563,51	3.156.071,50	53.309,95	4.511.492,01
19	DISCOTECAS E FILMOTECAS	150	38.400,00	0,00	0,00	38.400,00	34.560,00	0,00	3.840,00
22	EQUIPAMENTOS DE MANOBRA E PATRULHAMENTO	52	1.799.176,50	0,00	0,00	1.799.176,50	403.295,40	6.721,59	1.395.881,10
24	EQUIPAMENTO DE PROTECAO, SEGURANCA E SOCORRO	1930	970.683,04	0,00	0,00	970.683,04	296.725,08	6.800,32	673.957,96
26	INSTRUMENTOS MUSICAIS E ARTISTICOS	676	677.365,36	0,00	0,00	677.365,36	212.859,24	2.516,41	464.506,12
28	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS DE NATUREZA INDUSTRIAL	785	2.692.058,86	232.456,14	0,00	2.924.515,00	469.817,27	7.349,83	2.454.697,73
30	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGETICOS	4505	8.479.948,59	0,00	0,00	8.479.948,59	3.332.378,46	53.949,06	5.147.570,13
32	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS GRAFICOS	217	1.554.293,42	0,00	0,00	1.554.293,42	63.115,35	1.096,10	1.491.178,07
33	EQUIPAMENTOS PARA AUDIO, VIDE E FOTO	9288	19.908.096,13	0,00	0,00	19.908.096,13	7.442.523,56	118.076,97	12.463.572,57
34	MAQUINAS, UTENSILIOS E EQUIPAMENTOS DIVERSOS	9237	4.073.761,08	0,00	0,00	4.073.761,08	520.957,68	8.128,48	3.552.803,40
35	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS	24792	40.697.249,75	0,00	0,00	40.697.249,75	23.833.812,80	242.705,72	16.863.436,95
36	MAQUINAS, INSTALACOES E UTENS. DE ESCRITORIO	2725	135.440,53	0,00	0,00	135.440,53	27.105,66	479,16	108.334,87
38	MAQ. FERRAMENTAS E UTENSILIOS DE OFICINA	3007	3.486.650,52	0,00	0,00	3.486.650,52	1.468.553,04	24.939,97	2.018.097,48
39	EQUIPAMENTOS HIDRAULICOS E ELETRICOS	163	323.941,66	0,00	0,00	323.941,66	141.840,02	2.270,12	182.101,64
40	MAQUINAS E EQUIPAMENTOS AGRIC. E RODOVIARIOS	27	44.146,93	0,00	0,00	44.146,93	19.011,81	278,50	25.135,12
42	MOBILIARIO EM GERAL	10007 2	17.828.111,17	54.061,34	0,00	17.882.172,51	7.487.581,87	114.072,97	10.394.590,64
44	OBRAS DE ARTE E PECAS PARA MUSEU	609	6.193.003,18	0,00	0,00	6.193.003,18	0,00	0,00	6.193.003,18
46	SEMOVENTES E EQUIPAMENTOS DE MONTARIA	29	2.756,00	0,00	0,00	2.756,00	510,91	20,67	2.245,09
48	VEICULOS DIVERSOS	250	615.916,42	0,00	0,00	615.916,42	200.624,52	3.012,37	415.291,90
51	PECAS NAO INCORPORAVEIS A IMOVEIS	8663	1.099.147,13	0,00	0,00	1.099.147,13	347.137,35	5.164,85	752.009,78
52	VEICULOS DE TRACAO MECANICA	147	13.902.833,05	0,00	0,00	13.902.833,05	3.110.522,61	49.401,21	10.792.310,44
57	ACESSORIOS PARA AUTOMOVEIS	1	5.999,00	0,00	0,00	5.999,00	0,00	0,00	5.999,00
87	MATERIAL DE CONSUMO DE USO DURADOURO	474	26.076,33	0,00	0,00	26.076,33	0,00	0,00	26.076,33
93	BENS MOVEIS EM PODER DE TERCEIROS	11	53,61	0,00	0,00	53,61	0,00	0,00	53,61

TOTAIS	
Itens:	270.104
Saldo Anterior:	175.588.893,53
Aquisições:	588.685,38
Baixas:	0,00
Saldo Atual:	176.177.578,91
Depreciação Acumulada:	63.525.514,61
Depreciação no Período:	880.373,09
Saldo Líquido:	111.771.691,21

Fonte: Universidade Federal de Juiz de Fora (2019)

Já o relatório de depreciação mensal dos bens móveis (figura 4) também é gerado a partir do módulo administrativo do SIGA e nele são demonstrados os valores dos bens

agrupados por subelemento, suas respectivas quantidades, sua depreciação mensal, sua depreciação acumulada e seu valor líquido por subelemento. Desta forma, os valores mensais de depreciação são lançados no SIAFI por meio deste relatório.

Figura 5 - Tela do relatório de consumo mensal dos almoxarifados

SE	SubElemento	Saldo Inicial	Entradas	Saídas	Saldo Final
01	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES AUTOMOTIVOS	0,00	259,87	259,87	0,00
03	MATERIAL DESTINADO A ASSISTENCIA SOCIAL	0,00	2.145,00	2.145,00	0,00
04	GAS ENGARRAFADO	342,88	23.187,91	23.530,79	0,00
06	ALIMENTOS PARA ANIMAIS	0,00	25.980,00	25.980,00	0,00
07	GENEROS DE ALIMENTACAO	3.406,09	38.547,92	33.861,31	8.092,70
09	MATERIAL FARMACOLOGICO	0,00	3.516,19	3.516,19	0,00
10	MATERIAL ODONTOLOGICO	0,00	5.769,81	5.769,81	0,00
11	MATERIAL QUIMICO	0,00	43.566,40	43.566,40	0,00
14	MATERIAL ESPORTIVO	0,00	1.442,60	1.442,60	0,00
16	MATERIAL DE EXPEDIENTE	88.093,33	47.139,66	22.282,89	112.950,10
17	MATERIAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS	123.163,91	48.283,66	7.966,76	163.480,81
19	MATERIAL DE ACONDICIONAMENTO E EMBALAGEM	1.217,10	240,00	472,95	984,15
21	MATERIAL DE COPA E COZINHA	38.330,39	5.755,50	8.872,63	35.213,26
22	MATERIAL DE LIMPEZA E PRODUTOS DE HIGIENIZACAO	37.159,21	43.854,90	11.450,07	69.564,04
23	UNIFORMES, TECIDOS E AVIAMENTOS	263,29	0,00	76,16	187,13
24	MATERIAL PARA MANUTENCAO DE BENS IMOVEIS	2.480,79	108.748,64	108.748,64	2.480,79
25	MATERIAL PARA MANUTENCAO DE BENS MOVEIS	0,00	55.124,14	55.124,14	0,00
26	MATERIAL ELETRICO	0,00	3.268,23	3.268,23	0,00
29	MATERIAL PARA AUDIO, VIDEO E FOTO	0,00	740,00	740,00	0,00
35	MATERIAL LABORATORIAL	93,93	29.838,31	29.885,26	46,98
36	MATERIAL HOSPITALAR	4.068,75	16.047,18	17.162,07	2.953,86
42	FERRAMENTAS	0,00	494,54	494,54	0,00
<b>Total Geral:</b>		298.619,67	503.950,46	406.616,31	395.953,82

Fonte: Universidade Federal de Juiz de Fora (2019)

O relatório de consumo de materiais dos almoxarifados (figura 5) também é gerado no módulo administrativo do SIGA e apresenta os controles quantitativos e monetários dos itens estocados. Contém os saldos iniciais dos materiais em estoque por subelemento, além da movimentação mensal e dos saldos finais. Assim, a coluna de saídas é utilizada para o lançamento no SIAFI do consumo mensal dos itens armazenados nos almoxarifados.

### 1.3. SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS - SIC

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC foi criado em 2011, por meio da Portaria 157 da Secretaria do Tesouro Nacional, tendo como objetivo

o subsídio às decisões governamentais e organizacionais que conduzam a gastos públicos mais racionais e eficientes (BRASIL, 2011).

Caracteriza-se como um sistema gerencial, utilizando dados de diversos sistemas estruturantes do governo federal, como do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, que processa e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União; do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE, que integra todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos federais; do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP, que suporta os processos de Planejamento e Orçamento do Governo Federal; do Sistema de Informações Organizacionais – SIORG, que é um sistema das atividades de desenvolvimento organizacional; além do Sistema de Gestão Integrada dos Bens Imóveis Públicos Federais - SPUnet, do Sistema Integrado de Administração de Serviços - SIADS e do Sistema de Concessão de diárias e Passagens – SCDP que estão em processo de integração ou em estudo de viabilidade para compor sua base de dados (BRASIL, 2018a). A figura 6 demonstra os sistemas já integrados ao SIC por meio das setas pretas e os sistemas que ainda estão em processo de integração ou em análise de viabilidade por meio das setas pontilhadas na cor cinza.

Figura 6 – Sistemas estruturantes do SIC



Fonte: Brasil (2017b)

O SIC é resultado do esforço e da contribuição de diversos atores, dentre eles pesquisadores, profissionais técnicos e grupos de trabalhos do setor público, que o idealizaram como um sistema que organiza as informações de custos recebidas dos sistemas estruturantes do governo, utilizando a tecnologia de Data Warehouse, ou seja,

armazenando, em meio digital, dados e informações, para posteriormente possibilitar a geração de relatórios. Assim, o seu diferencial está na sua capacidade de integrar diversos sistemas em uma única base de dados e conseguir atender a todos os órgãos e entidades da estrutura federal pertencentes aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União (OFSS) de maneira uniforme (BRASIL, 2017b; MACHADO; HOLANDA, 2010).

Conforme Machado e Holanda (2010), o SIC possui duas abordagens, uma sistêmica, macro, generalizante e outra específica, micro, que respeita as especificidades de cada órgão ou entidade. Ainda segundo os autores, esta concepção proporciona informações de custos sintéticas e comparáveis entre toda a administração pública federal, por meio da abordagem macro, sendo mais útil aos órgãos centrais de planejamento e controle, enquanto a abordagem micro proporciona a possibilidade de adaptação à realidade física e operacional dos diversos órgãos e entes públicos, sendo, desta forma, mais útil aos órgãos ou entes executores das políticas públicas.

As finalidades e utilidades do SIC, tanto para os órgãos centrais de planejamento e controle, quanto para os órgãos executores são listadas por Machado e Holanda (2010) como:

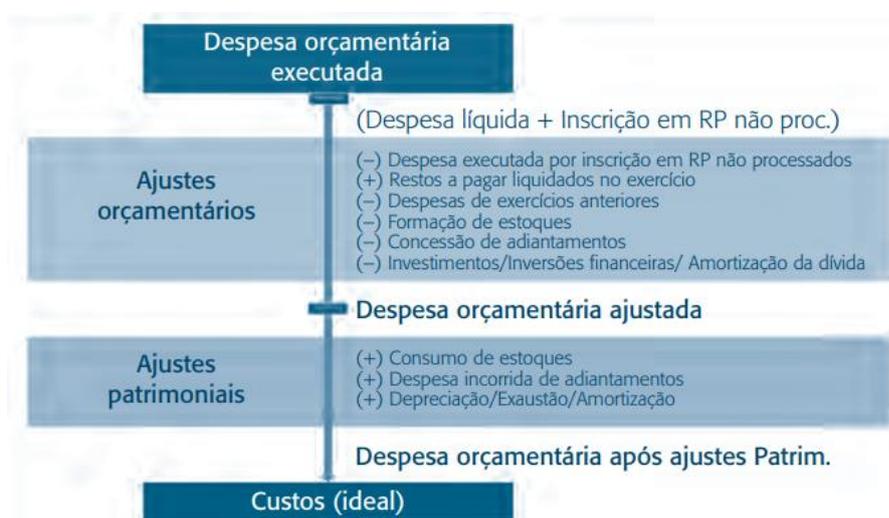
- a) Maior eficiência no processo de alocação de recursos, avaliando se os bens e serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes ou se há melhores alternativas;
- b) Maior eficiência operacional, avaliando as diferentes maneiras de se produzir o mesmo produto ou serviço a custos menores, identificando ineficiências, avaliando os resultados e identificando atividades de baixo valor agregado;
- c) Fixação de preços públicos e taxas, conhecendo o custo do produto ou serviço fornecido para o estabelecimento de preço justo a ser cobrado ou para que se conheça o resultado financeiro obtido (lucro ou prejuízo);
- d) Apoio ao processo de planejamento e orçamentação, utilizando dados e informações de custos como base para a defesa de dotações necessárias às suas ações e projetos.

Para o alcance destas finalidades os autores apontam que a adoção do regime de competência pela contabilidade pública brasileira é um pressuposto básico para a utilização do SIC. Ademais, para sua construção foi necessária uma aproximação terminológica entre a contabilidade governamental e a de custos, ficando definido que a liquidação da despesa orçamentária - proveniente do SIAFI - equivaleria ao conceito de

gasto da contabilidade de custos, sendo desta forma, o ponto de partida para a apuração de custos. Entretanto, em função da grande influência do controle orçamentário em detrimento ao controle patrimonial existente no SIAFI, há a necessidade de realização de ajustes para que as informações de custos sejam adequadas, excluindo valores orçamentários que não se referem a custos do período ou que não se referem a custos e incluindo valores patrimoniais que não decorrem da execução orçamentária (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN E GUIMARÃES, 2010).

A figura 7 demonstra este fluxo de ajustes contábeis para a apuração de custos no SIC, de forma a retratar de maneira mais adequada as informações de geradas.

Figura 7 – Fluxo de apuração de custos no SIC



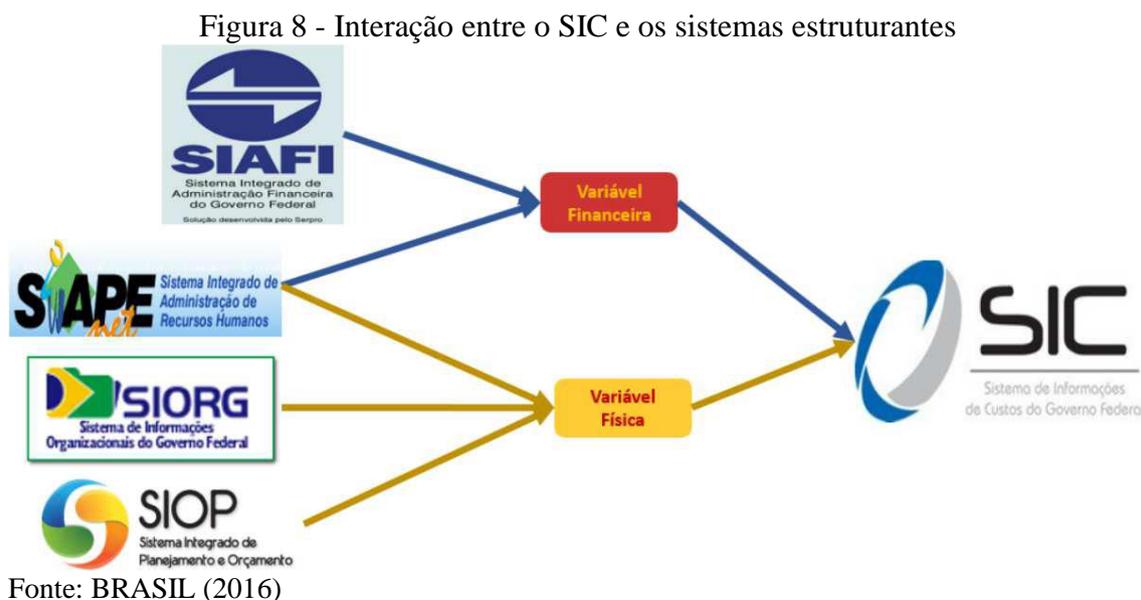
Fonte: Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010)

Compras de materiais para estoques ou ativo imobilizado, despesas de exercícios anteriores e adiantamentos realizados são exemplos de despesas orçamentárias que devem ser ajustadas para apuração de custos, uma vez que, os materiais em estoque só se tornarão custos quando efetivamente consumidos, os custos dos ativos imobilizados serão reconhecidos por meio da depreciação/amortização/exaustão e as despesas de exercícios anteriores juntamente com os adiantamentos realizados referem-se a despesas de outros períodos (MACHADO; HOLANDA, 2010).

#### 1.4. INTERAÇÕES ENTRE O SIC E SEUS SISTEMAS ESTRUTURANTES

Conforme exposto na subseção anterior, o SIC funciona a partir da coleta e combinação de dados dos sistemas estruturantes do governo para a geração de relatórios de custos. Desta forma o SIC foi concebido com base no SIORG, para que as estruturas dos sistemas estruturantes fossem uniformizadas e a partir daí o SIAFI fornecesse as informações orçamentárias e financeiras, enquanto o SIOP forneceria informações físicas e o SIAPE as informações de pessoal, possibilitando que no próximo passo tais informações sejam articuladas, tratadas e convertidas em informações de custos (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Assim, o SIAFI constitui-se como o principal fornecedor de dados financeiros ao SIC, sendo acompanhado pelo SIAPE, enquanto os dados do SIOP, do SIORG e também do SIAPE fornecem as variáveis físicas, conforme figura 8, abaixo:



Paralelamente ao uso destes 4 sistemas estruturantes, a STN estuda a viabilidade de utilização de dados de outros sistemas estruturantes, como o SIADS que forneceria dados financeiros e variáveis físicas bens móveis e serviços, o SCDP que forneceria dados financeiros e variáveis físicas sobre diárias e passagens e o SPUnet que forneceria dados físicos sobre os bens imóveis.

Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) afirmam que por utilizar os sistemas estruturantes como base, o SIC apresenta algumas vantagens em sua abordagem, como o fato de não gerar retrabalho ou duplicação de esforços, por integrar informações

dos diversos sistemas estruturantes e também por representar um esforço no aprimoramento da gestão dos recursos públicos.

## 2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA, METODOLOGIA E ANÁLISE

A revisão bibliográfica é caracterizada pelo relato do que já foi abordado sobre o tema e quais são as suas delimitações, contribuições e lacunas (MARCONI; LAKATOS, 2003). Neste sentido, todo o capítulo 2 versará sobre tópicos que basearão a compreensão sobre pesquisa ora proposta e seus respectivos resultados.

O ponto inicial abordado é o da Administração Pública, passando por seus princípios norteadores, governança pública e accountability. Posteriormente serão abordados Contabilidade Pública, Contabilidade de Custos, Sistema de Custos e contribuições de outros autores sobre metodologias de custos para universidades públicas.

### 2.1. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração pública apresenta dois empregos bastante comuns em sua caracterização: uma enquanto área de investigação intelectual, disciplina ou estudo e outra enquanto um processo ou atividade da administração dos negócios públicos (WALDO, 1964). Considerando a distinção proposta, para esta pesquisa a Administração Pública será abordada enquanto processo ou atividade.

Para Hack (2017) a Administração Pública é o nome genérico dado ao conjunto de órgãos e entes administrativos, que podem ou não ter personalidade jurídica própria, que desempenham a função de administrar do Estado, por meio de atividades e políticas que concretizem seus objetivos. Complementando tal definição, Horvath (2011), caracteriza a Administração Pública como um conjunto de atividades administrativas, que são complementares entre si, e que devem ser realizadas para satisfazer as necessidades da sociedade.

Matias-Pereira (2018), conceitua a Administração Pública como a gama de serviços e entidades incumbidos de executar as atividades administrativas, as decisões políticas e legislativas, com o propósito de gerir os bens e interesses da sociedade, além de visar o bem comum.

No sentido facilitar as decisões e a execução das atividades administrativas, ter maior controle sobre o território e subdividir responsabilidades, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) prevê que organização político-administrativa do Brasil, ou seja, a Administração Pública brasileira será composta pela União, pelos Estados, pelo

Distrito Federal e pelos Municípios, sendo ainda subdividida em Administração Direta e Administração Indireta (BRASIL, 1967).

### 2.1.1. Administração Pública Direta e Indireta

A Administração Pública Direta é caracterizada por órgãos sem personalidade jurídica própria, patrimônio ou autonomia administrativa, que tem como objetivos a prestação de serviços à sociedade e é composta pelo conjunto dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 1967). Compõem a Administração Direta em âmbito federal: a Presidência da República, que exerce as direções política e superior da Administração Federal; e os Ministérios, que pertencem a estrutura básica da Administração Direta Federal e atuam em campos específicos, como Fazenda, Justiça e Educação. No âmbito estadual, a Administração Direta é composta pelo chefe do executivo (governador) e pelos secretários de Estado. Por último, nos municípios, a composição é constituída pelo chefe do executivo (prefeito) e secretários municipais. (HORVATH, 2011).

Já a Administração Indireta é composta pelas autarquias, pelas empresas públicas, pelas sociedades de economia mista e pelas fundações públicas, conforme disposto no quadro 2:

Quadro 1 - Composição da Administração Pública Indireta

Entidade	Definição
Autarquias	São entes criados por lei, que possuem personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, além de possuírem gestão administrativa e financeira descentralizada.
Empresas Públicas	São entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União. Ademais, são criadas por lei para a exploração de atividades econômicas que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa.
Sociedades de Economia Mista	São entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, criadas por lei para a exploração de atividade econômica, sob forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam, em sua maioria, à União ou a entidade da Administração Indireta, mas somente à União, em caráter permanente, quando a atividade for submetida a regime de monopólio estatal.

Fundações Públicas	São entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criadas em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público. Possuem autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.
--------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Adaptado de Brasil (1967)

Nota-se que as principais diferenças entre a Administração Direta e a Indireta referem-se à personalidade jurídica e à autonomia, onde os órgãos integrantes da Administração Direta não os possuem, enquanto os da Indireta possuem. Tendo como base o quadro 2, a UFJF enquadra-se como uma Autarquia, gozando por isso de personalidade jurídica e patrimônio próprios, além de gestão administrativa e financeira descentralizada.

Na sequência serão abordados alguns princípios que norteiam Administração Pública enquanto processo ou atividade, conforme definição tratada anteriormente.

### 2.1.2. Princípios norteadores da Administração Pública

Para o exercício de suas atividades, a Administração Pública, tanto direta, quanto indireta, deve observar alguns princípios que delimitam os contornos das atividades administrativas. São eles: o princípio da legalidade; o da impessoalidade; o da moralidade; o da publicidade; e o da eficiência (BRASIL, 1988)

Quadro 2 - Princípios norteadores da Administração Pública

Princípio	Definição
Legalidade	Estabelece as prerrogativas da Administração Pública ao mesmo tempo em que se torna seu limitador. Em outras palavras, diz respeito a atuação da Administração Pública, que está sujeita a agir quando a lei lhe possibilita tal atuação e lhe dá poderes para tanto.
Impessoalidade	Determina que a Administração Pública deve tratar a todos de forma indistinta, impessoal, em igualdade de condições, não favorecendo ou prejudicando alguns.
Moralidade	Exige que a Administração Pública aja dentro de padrões éticos, com boa-fé e não pratique atos com finalidades diversas daquelas que transparece.

Publicidade	Exige que a Administração Pública seja transparente e que divulgue de forma ampla todos os seus atos, julgamentos, decisões e informações públicas, como em relação aos gastos e utilização do dinheiro público. Este princípio permite a fiscalização da Administração Pública pela população.
Eficiência	Zela pela melhor utilização possível dos recursos públicos, tentando reduzir os desperdícios e atender aos anseios da sociedade. Referindo-se ainda à obtenção dos melhores resultados tanto pelo modo de atuação dos agentes públicos, quanto do modo de organização e estruturação da Administração Pública.

Fonte: Adaptado de Hack (2017); Di Pietro (2018)

No que concerne ao tema pesquisado, ou seja, a adoção de um sistema de custos, dois dos princípios acima possuem maior relevância em relação aos demais. O primeiro deles é o princípio da eficiência, que conforme conceituação no quadro 3, refere-se à atuação da Administração Pública no sentido de prover resultados que atendam às necessidades da sociedade, de forma satisfatória e eficaz. Há distintas formas de se analisar a eficiência de um órgão público, sendo uma delas por meio da utilização das informações da Contabilidade de Custos. Conforme Mauss, Diehl e Bleil (2015), o foco em eficiência e bons resultados, utilizando como base as informações de custos, são uma tendência em diversos países, tendo como objetivo uma gestão pública voltada para os resultados.

O outro refere-se ao princípio da publicidade, que versa sobre a divulgação de forma ampla e compreensível das informações de caráter público, além de estar diretamente ligado à transparência dos atos de gestão públicos. É por meio dele que se tornam possíveis o acompanhamento, o controle e a fiscalização da Administração Pública pela sociedade, denominado de Controle Social (MENDES; BAHL; FEGER, 2017).

Nos dois próximos subcapítulos serão tratados os assuntos de governança no setor público e *accountability*, ambos relacionados com os princípios da publicidade e da eficiência, por buscarem a promoção de melhores resultados e maior transparência no setor público.

### **2.1.3. Governança no setor público**

O conceito de governança no setor público é uma derivação da governança corporativa utilizada na administração de empresas privadas. A partir da década de 1980, com a nova gestão pública (New Public Management), o termo passou a ser aplicado ao

setor público como resposta à crise econômico-financeira mundial vivida à época, tendo como objetivos a ampliação da eficiência, efetividade e eficácia das ações e políticas públicas, por meio de princípios como equidade, transparência, integridade, responsabilidade por prestar contas e participação social (SILVA, 2018).

Desde então, a governança na esfera pública tem sido amplamente discutida em todo o mundo, fato este que possibilitou o estabelecimento de princípios básicos e linhas gerais que regem as boas práticas de governança nas instituições públicas, como transparência, integridade e *accountability* ou prestação de contas (BRASIL, 2014).

No Brasil, a governança no setor público foi normatizada em 2017, por meio do Decreto 9.203/17, que dispõe que a Governança Pública é um “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (BRASIL, 2017a).

Neste mesmo decreto, foram elencados seis princípios, dentre eles a Transparência e a Prestação de contas e responsabilização, além de diretrizes que norteiam as boas práticas da Governança Pública brasileira.

A Transparência, pelo viés da Governança Pública, significa a disponibilização de todas as informações relativas a organização pública às partes interessadas e não somente aquelas informações impostas por leis ou regulamentos, enquanto a prestação de contas e responsabilização refere-se à forma de atuação dos agentes públicos em seus respectivos papéis, assumindo a responsabilidade por seus atos e omissões (INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNAÇÃO COPORATIVA, 2015).

Dentre as diretrizes elencadas no Decreto 9.203/17, quatro possuem características relevantes para a gestão de custos, são elas:

- a) O direcionamento de ações para a busca de resultados para a sociedade, por meio de soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos;
- b) O monitoramento do desempenho e a avaliação de resultados;
- c) A avaliação de propostas de criação, expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas, por meio da aferição de custos e benefícios; e
- d) A promoção de comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e resultados.

Neste íterim, governança relaciona-se com gestão, comunicação, análise, direção, controle, monitoramento e prestação de contas, preocupando-se com eficácia,

eficiência e efetividade, ou seja, cumprir o que foi planejado, com o melhor custo-benefício (BRASIL, 2014).

Para melhor contextualização, os termos eficácia, eficiência e efetividade podem ser definidos como indicadores de desempenho, que avaliam ou representam, respectivamente (CASTRO, 2006):

- a) A relação entre os objetivos e instrumentos explícitos de uma dada política, programa, projeto ou ação e seus resultados efetivos, ou seja, o atendimento de forma satisfatória àquilo que foi previsto;
- b) A relação entre o esforço empregado na implementação de uma dada política, programa, projeto ou ação e os resultados alcançados, relacionando o que foi entregue, com o que foi consumido de recursos, usualmente sob a forma de custos ou produtividade, ou seja, a obtenção dos mesmos resultados com menor utilização de recursos; e
- c) O critério de aferição da mudança quantitativa entre o antes e depois da execução de um programa, projeto ou ação, ou seja, o valor agregado aliado ao nível de satisfação com os impactos gerados pelos produtos e serviços disponibilizados.

#### **2.1.4. Accountability**

*Accountability* refere-se a um termo emprestado da língua inglesa e que não possui tradução literal para o português, sendo desta forma relacionado principalmente a conceitos de prestação de contas e responsabilização, além de outros, como participação, transparência, controle e supervisão (DUARTE et al., 2018).

Conforme Duarte et al. (2018) no contexto da área pública, há diversas formas de se classificar os tipos de *accountability*, entretanto, no presente estudo será utilizada a proposta de classificação efetuada por Romzek e Ingraham (2000), que categoriza *accountability* em 4 tipos diferentes de relações: hierárquica, legal, profissional e política, variando conforme a fonte de expectativa e/ou controle – se interna ou externa – e conforme o grau de autonomia – se alto ou baixo.

Baixa autonomia e fonte de controle interno - Relações de *accountability* hierárquico referem-se à supervisão de indivíduos que possuem baixa autonomia de trabalho, sendo regras, diretrizes e regulamentos organizacionais exemplos deste tipo de

*accountability* e tendo como comportamento esperado a obediência às diretrizes organizacionais (ROMZEK; INGRAHAM, 2000).

Baixa autonomia e fonte de controle externo - Relações de *accountability* legal referem-se à supervisão externa de desempenho para o cumprimento dos mandatos estabelecidos. As estruturas legislativas, assim como as auditorias fiscais são exemplos deste tipo de *accountability*, que tem como comportamento esperado a conformidade com os mandatos externos (ROMZEK; INGRAHAM, 2000).

Alta autonomia e fonte de controle interno - Sistemas de *accountability* profissional refletem em acordos de trabalho que proporcionam alto grau de autonomia para os indivíduos, que baseiam suas decisões em normas internalizadas de práticas apropriadas. Tais normas podem derivar de socialização profissional, convicção pessoal, formação organizacional ou experiência de trabalho. Nesse tipo de *accountability*, os empregados têm poder de escolher as respostas adequadas, e são avaliados conforme seu julgamento, sendo este, consistente ou não, com os protocolos aceitos e com as melhores práticas (ROMZEK; INGRAHAM, 2000).

Alta autonomia e fonte de controle externo - Relações de *accountability* política proporcionam aos gestores a possibilidade de serem sensíveis às preocupações de *stakeholders*, tais como funcionários eleitos, grupos de clientes e público em geral. Gestores que trabalham sob este tipo de *accountability* têm como comportamento esperado a antecipação das necessidades dos desejos dos interessados e têm como ênfase a orientação de serviço ao cliente e a capacidade de resposta às suas necessidades (ROMZEK; INGRAHAM, 2000).

Segundo Duarte et al. (2018), a estrutura da administração pública brasileira está fortemente ligada ao cumprimento de leis, regulamentos e procedimentos, deixando em evidência a *accountability* legal, que pressupõe a avaliação a partir do ambiente externo, por meio de órgãos de controle, como os tribunais de contas e o Ministério Público. Além da *accountability* legal, a política também possui grande destaque, uma vez que desde os anos 2010, iniciativas de democratização do acesso às informações públicas por meio da internet tornaram-se mais comuns, indicando a necessidade de resposta dos gestores aos anseios e preocupações dos cidadãos.

Neste sentido, o Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2014) exemplifica algumas práticas de *Accountability*, como proporcionar a transparência da organização às partes interessadas; prestar contas sobre a implementação e os resultados dos sistemas de governança e de gestão; avaliar a imagem da organização e a satisfação das partes

interessadas com os serviços prestados e/ou produtos oferecidos; e garantir que sejam apurados os indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

## 2.2. CONTABILIDADE PÚBLICA E A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que estuda, registra, controla e demonstra os atos e fatos administrativos, o patrimônio público e suas variações. Os princípios gerais da contabilidade pública brasileira estão dispostos na Lei 4.320/64, sendo aplicável às entidades autárquicas ou fundacionais, empresas estatais dependentes, além dos órgãos da administração direta, de Municípios, Estados, Distrito Federal e União.

A contabilidade pública brasileira, desde a instituição da Lei 4.320/64, deu bastante ênfase ao aspecto orçamentário em detrimento ao principal objeto da contabilidade, o patrimônio. Entretanto, desde o início do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, há um grande esforço para que o foco principal volte a ser o patrimônio público (BRASIL, 2013).

O processo de convergência brasileira aos padrões contábeis internacionais teve início em 2008, por meio da Portaria 184/08, do Ministério da Fazenda, que previu as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto as práticas, procedimentos, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, com intuito de torná-las convergentes às normas internacionais (BRASIL, 2008).

Os motivos para a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais são variados. Dentre eles pode-se destacar a busca por informações padronizadas e de maior qualidade, acarretando na emissão de relatórios contábeis que sejam comparáveis, transparentes e que possam ser compreendidos por analistas, investidores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua localização e/ou origem (BRASIL, 2013).

Internacionalmente, as normas contábeis são editadas pela International Federation of Accountants – IFAC, sendo chamadas de International Public Sector Accounting Standards – IPSAS. Já em âmbito nacional, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON efetuam a tradução das normas internacionais e contam com o apoio técnico da Secretaria

do Tesouro Nacional – STN para a implantação das normas, por meio da edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, que estipula as regras e procedimentos contábeis a serem seguidos por toda Administração Pública.

Com o intuito de promover a transição para a nova contabilidade pública, o Comitê Gestor de Convergência do Brasil, grupo composto pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e pelo Banco Central do Brasil – BACEN, desde 2008, efetua a tradução das IPSAS e posterior publicação, tendo 24 resoluções em vigor (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019a), conforme quadro 3:

Quadro 3 - Resoluções contábeis vigentes aplicadas ao setor público

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 09
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35

NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de 1º/1/21)	não há
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

Fonte: Adaptado de Conselho Federal de Contabilidade (2019b)

A partir do quadro 4, percebe-se que as resoluções NBC T 16.7 e 16.11 não possuem correspondência com as normas internacionais, justamente por este ser um momento de transição e os novos procedimentos estarem sendo implantados gradualmente.

### 2.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS

Previamente à discussão sobre sistemas de custos, necessita-se discorrer um pouco sobre a Contabilidade de Custos, seu histórico e suas aplicações.

Para Padoveze (2013), a Contabilidade de Custos é o ramo da ciência contábil que trata da gestão econômica dos custos e dos preços de venda dos produtos e serviços ofertados pelas organizações. De maneira geral, pode-se dizer que a Contabilidade de Custos nasceu com a Revolução Industrial iniciada no século XVIII, quando se iniciou a produção em massa, em substituição à produção artesanal, por meio de processos automatizados. A partir deste momento, houve a adaptação de metodologias já existentes na Contabilidade Comercial e o desenvolvimento de outras para a gestão de custos do setor industrial, que necessitava apurar o custo dos produtos fabricados para a avaliação de estoques e a determinação dos lucros na venda destes produtos.

Seguindo este mesmo raciocínio, Martins (2010) discorre que a Contabilidade de Custos nasce a partir do advento das indústrias com o intuito inicial de atribuir valor aos estoques de produtos fabricados e apurar o resultado do exercício. Posteriormente, a Contabilidade de Custos passou a ter outras duas funções relevantes: o auxílio ao controle, por meio do fornecimento de dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e

previsões; e a ajuda às tomadas de decisões, por meio da comparação entre o ocorrido e o previsto anteriormente.

Ferreira (2007), expõe que a Contabilidade de Custos é um desdobramento da Contabilidade Geral, desenvolvida na era mercantilista. Ademais, surgiu da necessidade de avaliação do desempenho de processos e de gestores do setor industrial, tendo como principais objetivos a determinação do lucro da empresa, o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.

Já para Padoveze (2013), a Contabilidade de Custos tem como funções predominantes; a apuração de custos para atendimento das necessidades legais, de acordo com os princípios contábeis aceitos; o controle dos custos por meio da adoção de métodos, procedimentos e conceitos básicos, como por exemplo a adoção do custo padrão, a estruturação do sistema de custos e a elaboração de relatórios gerenciais de acompanhamento de gastos; a análise dos custos para a tomada de decisões; e a análise dos custos para a avaliação do desempenho.

Desta forma a Contabilidade de Custos pode ser definida como um instrumento desenvolvido para o fornecimento de dados, de modo a prover informações sobre custos para a tomada de decisões, para fins de controle e avaliação de operações e atividades executadas e também para planejamento (FERREIRA, 2007).

### **2.3.1. Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público**

A evolução da Contabilidade de Custos, descrita anteriormente, possibilitou que sua utilização fosse ampliada para outros campos, dentre eles, a da Contabilidade Pública. No Brasil, a previsão inicial ocorreu por meio da Lei 4.320/1964, que exige que os serviços públicos industriais mantenham contabilidade especial para a determinação de seus custos, ingressos e resultados. Três anos mais tarde, verificando a importância das informações de custos, foi editado o Decreto-Lei 200/1967, que expandiu a obrigatoriedade das informações de custos a todos os entes públicos, com o intuito de apurar os custos dos serviços públicos e evidenciar os resultados da gestão. Já em 1986, o Decreto 93.872/1986, acrescenta a necessidade de se apurar e evidenciar os custos dos projetos e atividades, além dos custos dos serviços previstos anteriormente. Durante os anos 2000, outras duas importantes leis foram aprovadas: A Lei Complementar 101/2000, ou Lei de Responsabilidade Fiscal, e a Lei 10.180/2001 que tratam, respectivamente, da utilização de sistema de custos para a avaliação e acompanhamento da gestão

orçamentária, financeira e patrimonial, e do controle de custos de programas e unidades da Administração Pública Federal (BRASIL, 1964, 1967, 1986, 2000 e 2001). No quadro 4 pode ser observada toda esta trajetória, culminando na criação do SIC, por meio da portaria STN 157 de 2011 e no lançamento do Tesouro Gerencial para a geração de relatórios dinâmicos do SIC.

Quadro 4 - Linha do tempo até a disponibilização do SIC

<b>Data</b>	<b>Evento</b>
Lei 4.320, de 17/03/1964	Prevê a obrigatoriedade de apuração dos custos do setor industrial da Administração Pública;
Decreto-Lei 200, de 25/02/1967	Estende a abrangência do dever de apuração dos custos para toda a Administração Pública;
Decreto 93.872, de 23/12/1986	Estipula que os custos dos projetos e atividades devem ser apurados e prevê punição às unidades administrativas que não disponibilizarem informações para sua mensuração;
Lei Complementar 101, de 04/05/2000 (LRF)	Determina que a Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
Lei 10.180, de 06/02/2001	Prevê a Secretaria do Tesouro Nacional como órgão responsável para tratar de custos na Administração Pública;
Acórdão 1.078 Tribunal de Contas da União, de 05/07/2004	Determina que a Secretaria de Orçamento e Finanças – SOF, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG, adote providências quanto à disponibilização de um sistema de custos à toda a Administração Pública, que permita, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira;
Portaria Interministerial 945, de 26/10/2005	Institui comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal;
Decreto 6.944, de 21/08/2009	Prevê o SIORG como sistema de referência cadastral para os demais sistemas da Administração Pública, como Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - SIAPE, Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais - SIASG, Sistema de Concessão de Passagens e Diárias - SCDP e outros;
Portaria STN 157, de 09/03/2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal;
Portaria STN 716, de 24/10/2011	Estabelece à STN, como Órgão Central do SIC, as competências de normatizar e criar procedimentos quanto a evidenciação dos custos da Administração Pública Federal;
Resolução CFC 1.366, de 25/11/2011	Estabelece os conceitos, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público;
2015	Lançamento em 2015 do Tesouro Gerencial, sistema desenvolvido pela STN em parceria com o Serpro, ampliando a abrangência e a geração de relatórios dinâmicos do SIC, que passou a ser efetuada neste ambiente;
2017	Lançamento em 2017 do Portal de Custos do Governo Federal, objetivando fortalecer a transparência da gestão pública e fomentar a prática da gestão de custos do setor público.

Fonte: Adaptado de Brasil (2012)

Conforme a legislação vigente, acima descrita, a geração da informação de custos é exigida desde 1964. Nesse contexto e somando-se o fato de que a geração destas informações no setor público materializa parte do processo de convergência contábil brasileiro, possibilita a *accountability* e melhora a transparência, não restam dúvidas quanto à necessidade de levantá-las e utilizá-las para avaliar os resultados de programas e projetos, identificar pontos de melhoria, tratar desvios e evitar ou mitigar desperdícios de recursos. Em suma, o ponto principal de Contabilidade de Custos Aplicada ao Setor Público é gerar informações do quanto de recursos econômicos foram consumidos ou serão necessários consumir para o atendimento de determinada demanda social, prestação de serviços ou entrega de produtos (BRASIL, 2017b).

Para Souza et al (2011), o ente público que identificar seus custos poderá avaliar se há eficiência ou não em seus serviços e produtos, além de possibilitar melhor planejamento e controle sobre os resultados.

### 2.3.2. Terminologia aplicável à Contabilidade de Custos

Para Padoveze (2013, p.12), termos como custos, despesas, gastos, dispêndios, consumo são amplamente utilizadas como sinônimas e por isso faz-se necessário distinguir as principais terminologias, para que estejam claras no momento de sua utilização.

No quadro 5 são conceituadas as principais nomenclaturas utilizadas no âmbito da Contabilidade de Custos:

Quadro 5 - Nomenclaturas aplicadas à custos

Nomenclatura	Conceito
Gasto	Aquisição de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
Desembolso	É o pagamento que resulta da aquisição de um bem ou serviço.
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a período (s) futuro (s).
Custo	Gasto relativo aos bens ou serviços empregados na produção de outros bens e serviços.
Despesa	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.
Custo direto	É todo o custo que é identificado ou associado diretamente ao objeto do custo.
Custo indireto	É o custo incorrido, mas que não pode ser identificado de forma direta ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização de rateios ou direcionadores de custos.
Custo fixo	É aquele que não se modifica em função de maior ou menor grau de atividade desenvolvida pela entidade, mantendo-se constante durante um intervalo relevante de tempo.
Custo variável	É o custo que varia proporcionalmente à quantidade produzida/ofertada.

Custo padrão	É o custo ideal de produção de determinado produto ou serviço.
Custo de oportunidade	É o custo objetivamente mensurável da melhor alternativa desprezada relacionado à escolha adotada
Objeto de custo	É a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos, podendo ser serviços, produtos, programas, órgãos, dentre outros.
Apropriação do custo	É o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido.
Sistema de acumulação	Refere-se à forma como os custos são acumulados e alocados aos bens e serviços. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e também de forma contínua.
Sistema de custeio	Está associado ao modelo de mensuração da entidade, compondo a base de dados utilizada para verificar suas informações sobre custos. Pode utilizar como unidades de medida o custo-histórico, o custo-corrente, o custo de reposição, etc.
Método de custeio	Refere-se ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado.
Centro de custos	É o nível onde serão acumulados os custos, conforme a definição dos objetos de custos. Pode ser criado baseando-se em unidades organizacionais, produto ou serviço, programa, atividade, etc.

Fonte: Adaptado de MARTINS (2010) e CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2011)

Para melhor entendimento dos custos no setor público, além das nomenclaturas descritas no quadro 5, é necessário que se faça um paralelo entre a contabilidade de custos empresarial e o ciclo de execução das despesas orçamentárias.

Conforme previsto na Lei 4.320/1964, a execução das despesas no âmbito do setor público é realizada em três estágios: O empenho, que cria a obrigação de determinado ente pagar por um bem ou serviço contratado; a liquidação, que é a confirmação do direito adquirido pelo credor, por meio de documentos comprobatórios, após a entrega dos bens ou serviços contratados; e o pagamento, que é o desembolso financeiro do ente público em prol do credor.

A partir desta definição, Machado (2002) conclui que a fase de “empenho” do ciclo orçamentário não possui correspondência na contabilidade empresarial, enquanto a fase de “liquidação” corresponde ao conceito de “gasto”, uma vez que a despesa liquidada corresponde ao sacrifício financeiro da entidade para a obtenção de um novo bem ou serviço e a fase de “pagamento” equivale ao conceito de “desembolso”. Considerando esta equivalência entre “gasto” e “liquidação”, o autor afirma que este é o ponto inicial para a apuração dos custos em uma entidade pública, tendo o cuidado em segregar os custos operacionais e os custos com investimentos. Mais adiante, na seção 2.4.3, que abordará sobre o SIC, estarão detalhados os demais ajustes a serem efetuados quando da apuração dos custos.

### 2.3.3. Utilidade das Informações de Custos no Setor público

Conforme Cardoso, Aquino e Bitti (2011), as informações de custos no âmbito público possuem diversas utilidades e variam de acordo com os agentes que as utilizam, conforme detalhamento no quadro 6:

Quadro 6 - Utilidade das informações de custos conforme o agente e suas responsabilidades

Agentes	Responsabilidades	Utilidades
- Gestores de unidades setoriais (onde os serviços são executados).	- Eficiência e economicidade na alocação de recursos na sua respectiva unidade setorial.	- Comparabilidade 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; e - Avaliação das cláusulas dos contratos de gestão propostas pela unidade central e monitoramento interno do alcance das respectivas metas.
- Gestores de unidades centrais (congregam duas ou mais unidades setoriais).	- Eficiência e economicidade na alocação de recursos na entre as unidades setoriais sob sua jurisdição.	- Comparabilidade de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre as unidades setoriais; - Avaliação de desempenho das unidades setoriais; - Acompanhamento do preço de transferência praticado entre as unidades setoriais; - Avaliação de propostas orçamentárias e decisão quanto contingenciamentos orçamentários; e - Estabelecimento de cláusulas dos contratos de gestão com as unidades setoriais, bem como o monitoramento do alcance das respectivas metas.
- Auditores dos órgãos de controle	- Monitoramento externo dos gestores das unidades setoriais e centrais; - Aprimoramento das técnicas de controle.	- Comparabilidade e avaliação de desempenho, quer ao longo do tempo, quer entre unidades semelhantes; - Avaliação de nível de conformidade.
- Pesquisadores e analistas	- Levantar questões relevantes à eficiência da gestão pública e difundir o <i>status quo</i> ; - Gerar conhecimento; - Induzir o aprimoramento das práticas de gestão.	- Avaliar o efetivo uso da informação; - Testar hipóteses e suposições que desafiam as teorias vigentes
- Sociedade em geral	- Exercer o voto; - Exigir a prestação de contas por parte do gestor público (accountability);	- Avaliar os representantes que escolheu mediante voto; - Formar opinião para votar nas próximas eleições; - Avaliar o custo-benefício dos bens e serviços oferecidos pelo setor público.

Fonte: Elaborado com base em Cardoso, Aquino e Bitti (2011)

Segundo os autores, os agentes valorizam atributos diferentes das informações de custos, uma vez que possuem responsabilidades distintas. Enquanto os gestores setoriais e centrais utilizam as informações de custos para fins gerenciais, os auditores as utilizam para efetuar monitoramento e melhorar os níveis de conformidade. Já os pesquisadores e analistas, utilizam as informações de custos para gerar conhecimento e induzir melhora nas práticas de gestão pública. Quanto à sociedade, a mesma utiliza tais informações para avaliar representantes escolhidos ou a escolher e analisar o custo-benefício dos bens e serviços oferecidos a ela pelo setor público. No mesmo sentido, Alonso (1999) afirma que a correta apuração dos custos dos bens e serviços públicos ofertados à sociedade, aliados à transparência e publicidade, constituem-se em poderosos instrumentos de controle social.

#### 2.4. SISTEMA DE CUSTOS

Conforme Martins (2010), o sistema de custos é um sistema que coleta, classifica e organiza os dados referentes aos custos dos produtos e/ou serviços, transformando-os em relatórios.

No âmbito público, o sistema de custos tem como objetivos o registro, o processamento e a evidenciação dos custos de bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Sua utilização é obrigatória a todas as entidades do setor público brasileiro e sua implantação deve ocorrer de forma sistemática e gradual, considerando as expectativas e necessidades da entidade, bem como os critérios de transparência e controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Para Slomski (2013), o sistema de informações de custos é um dos sistemas de gestão e controle públicos que tem como objetivo a mensuração e divulgação dos custos dos serviços públicos. Lovato et al. (2016) acrescenta que as entidades públicas precisam utilizar ferramentas, tais quais o sistema de custos, para melhorar seus processos e para que seja possível oferecer à sociedade serviços que atendam suas expectativas e lhes conceda bem-estar social.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2011), o sistema de custos deve estar integrado com o processo de orçamento e planejamento, utilizando uma mesma base conceitual quando se referirem aos mesmos objetos de custos, proporcionando, desta maneira, controle entre o orçado e o executado. Neste sentido, Lovato et al. (2016,) aponta que com a mensuração, o registro e a evidenciação dos custos, as entidades podem

estabelecer padrões de desempenho, avaliar com mais precisão os recursos gastos e os resultados alcançados, além de aprimorar seus planos e ações de modo a refletir em maior eficiência, eficácia e efetividade.

A informação de custos deve ser utilizada como um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros. Por isso, o processo de mensurar e evidenciar custos deve ser feito de forma sistemática, para alcançar um nível satisfatório de integração entre planejamento, orçamento e execução (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Neste sentido, nos dois próximos tópicos serão abordados o Sistema de Custeio o Sistema de Acumulação de Custos e as Metodologias de Custeio.

#### **2.4.1. Sistema de Custeio e Sistema de Acumulação de Custos**

O sistema de custeio está associado a forma de mensuração monetária dos recursos que compõem o custo dos produtos e serviços finais. Em outras palavras, ele compõe a base de dados que a entidade utiliza para verificar suas informações sobre custos, podendo utilizar como unidades de medida o custo-histórico, o custo-corrente, o custo de reposição, o custo estimado, o custo orçado e o custo padrão (ANDRADE et al, 2015).

No setor público o sistema de custeio baseia-se principalmente no custo histórico, que é fundamental na integração entre o sistema de custos os sistemas de execução orçamentária e de contabilidade; e no custo orçado, que utiliza simples estimativas ou também o custo-padrão (MACHADO; HOLANDA, 2010).

Já o sistema de acumulação de custos indica os instrumentos e caminhos de como as informações e dados obtidos por meio do sistema de custeio devem ser registrados guardados e acumulados no sistema de custos (PADOVEZE, 2013). Ainda segundo o autor, os sistemas de acumulação de custos podem ser:

- a) De acumulação por ordem (de serviço, produção, trabalho, execução), utilizado principalmente por quem fabrica produtos por encomenda ou lotes de produtos seriados ou presta serviços personalizados;
- b) De acumulação por processo, que armazena os custos por atividades e departamentos envolvidos na produção ou execução dos serviços, sendo utilizado por organizações que fabricam ou prestam serviços de maneira contínua;

- c) De acumulação por atividades (custeio ABC), que é semelhante ao de acumulação por processo, com uma diferença básica de que os custos não são acumulados à medida que os processos avançam, ou seja, ficam restritos a cada atividade, sem acumulação sucessiva;
- d) De acumulação híbrida, que é a possibilidade de se obter os custos tanto por ordem, quanto por processo.

Na área pública, serviços como ensino, assistência médica, segurança pública e defesa nacional, dentre outros, são prestados de forma contínua, requerendo, desta forma, o sistema de acumulação de custos por processo, onde os custos devem ser acumulados e encerrados no fim do período contábil. Por outro lado, o setor público também pode apresentar demanda pela acumulação por ordem, quando efetua algum serviço por encomenda, como por exemplo a construção de uma escola ou hospital, onde os respectivos custos devem ser acumulados até que a obra termine (MACHADO; HOLANDA, 2010).

#### **2.4.2. Metodologias de Custeio**

Metodologia de custeio ou método de custeio refere-se a identificação e definição dos caminhos possíveis para a apuração dos custos dos produtos e/ou serviços finais, ou seja, identifica e define quais gastos devem fazer parte da apuração do custo final (PADOVEZE, 2013).

Para Ferreira (2007),

“o método de apropriação de custos faz a seleção dos custos e/ou despesas e os apropria ao objeto de custeio. Portanto, os métodos de custeio visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos, em determinados níveis de interesse das entidades (produto, atividade, departamento, empresa etc.)”.

Para o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2017b) conforme a metodologia de custeio adotada, os resultados daquilo que se deseja mensurar são modificados e é importante que os usuários da informação compreendam isto ao utilizarem tais informações. Ademais, afirma que não existe mensuração de custos exata, uma vez que os custos indiretos quando alocados derivam de rateios ou rastreamento e quando não alocados não compõem os custos daquilo que se deseja mensurar.

Conforme Padoveze (2013), o método de custeio é o fundamento teórico mais importante dentro da contabilidade de custos, pois todos os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser moldados e parametrizados à sua luz.

Há diversos métodos de custeio abordados pela bibliografia de Contabilidade de Custos no Brasil, como o Custeio Direto, o Custeio Variável, O Custeio por Absorção, o Custeio Baseado em Atividades ou ABC, o Custeio RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) e o Custeio UEP. Todavia, para este trabalho optou-se por abordar o referencial teórico do Custeio por Absorção, do Custeio Variável, do Custeio Direto e do Custeio Baseado em Atividades – ABC.

#### *2.4.2.1. Custeio por Absorção*

O Custeio por Absorção, também chamado de Custeio Integral, consiste na apropriação de todos os custos de produção, sendo estes, fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, a todos os produtos ou serviços produzidos, ou seja, os produtos ou serviços elaborados absorvem todos os custos incorridos no período (CREPALDI; CREPALDI, 2018; MEGLIORINI, 2007).

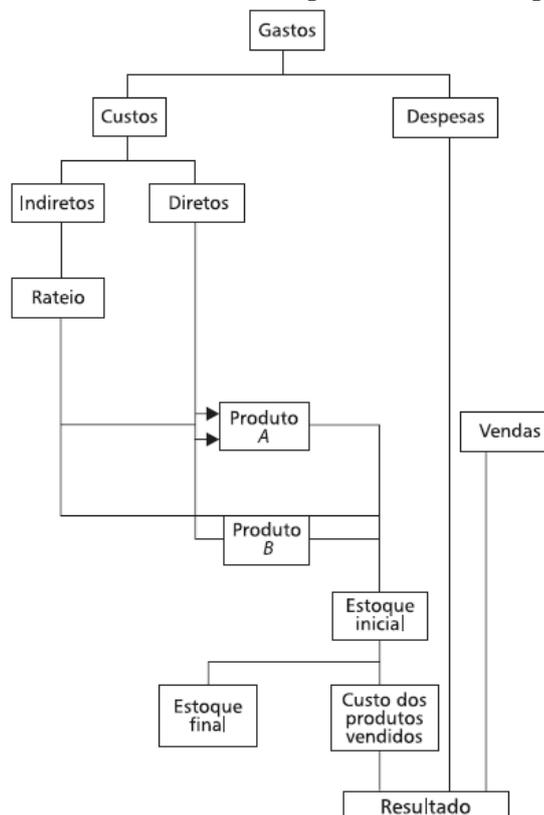
“Dessa forma, o custo de cada unidade produzida é composto pelos custos variáveis da produção, acrescidos de uma parcela referente aos custos fixos atribuídos ao setor ou ao período em que ocorre a produção. Ao proceder dessa maneira, o critério de custeio por absorção reconhece que o custo unitário do produto é afetado pela quantidade produzida. Assim, mesmo que o custo variável não se altere, os custos fixos por unidade produzida decrescem à medida que a quantidade produzida se eleva. Visto por outro ângulo, pode-se dizer que a ocorrência de capacidade ociosa de produção aumenta o custo unitário do produto” (FERREIRA, 2007, p.158).

Conforme Megliorini (2007), neste método, a segregação dos gastos entre investimentos, despesas e custos é essencial, pois os investimentos são contabilizados como ativos, as despesas são apropriadas diretamente ao resultado do período, enquanto os custos são apropriados aos produtos ou serviços. Todavia, antes de serem apropriados aos produtos e serviços, os custos devem ser classificados entre custos diretos e custos indiretos, sendo os diretos apropriados de acordo com as medições de consumo neles realizadas e os indiretos apropriados por meio de critérios de rateio.

Conforme Crepaldi e Crepaldi (2018) o principal objetivo deste método é a obtenção do custo total (custos diretos e indiretos) de cada objeto produzido, sem se preocupar em classificar os custos entre fixos e variáveis.

A figura 9, demonstra de forma esquemática o fluxo de despesas e custos no Custeio por Absorção, onde as despesas são diretamente apropriadas ao resultado do período e somente os custos dos produtos vendidos são lançados no resultado, permanecendo o restante como estoque.

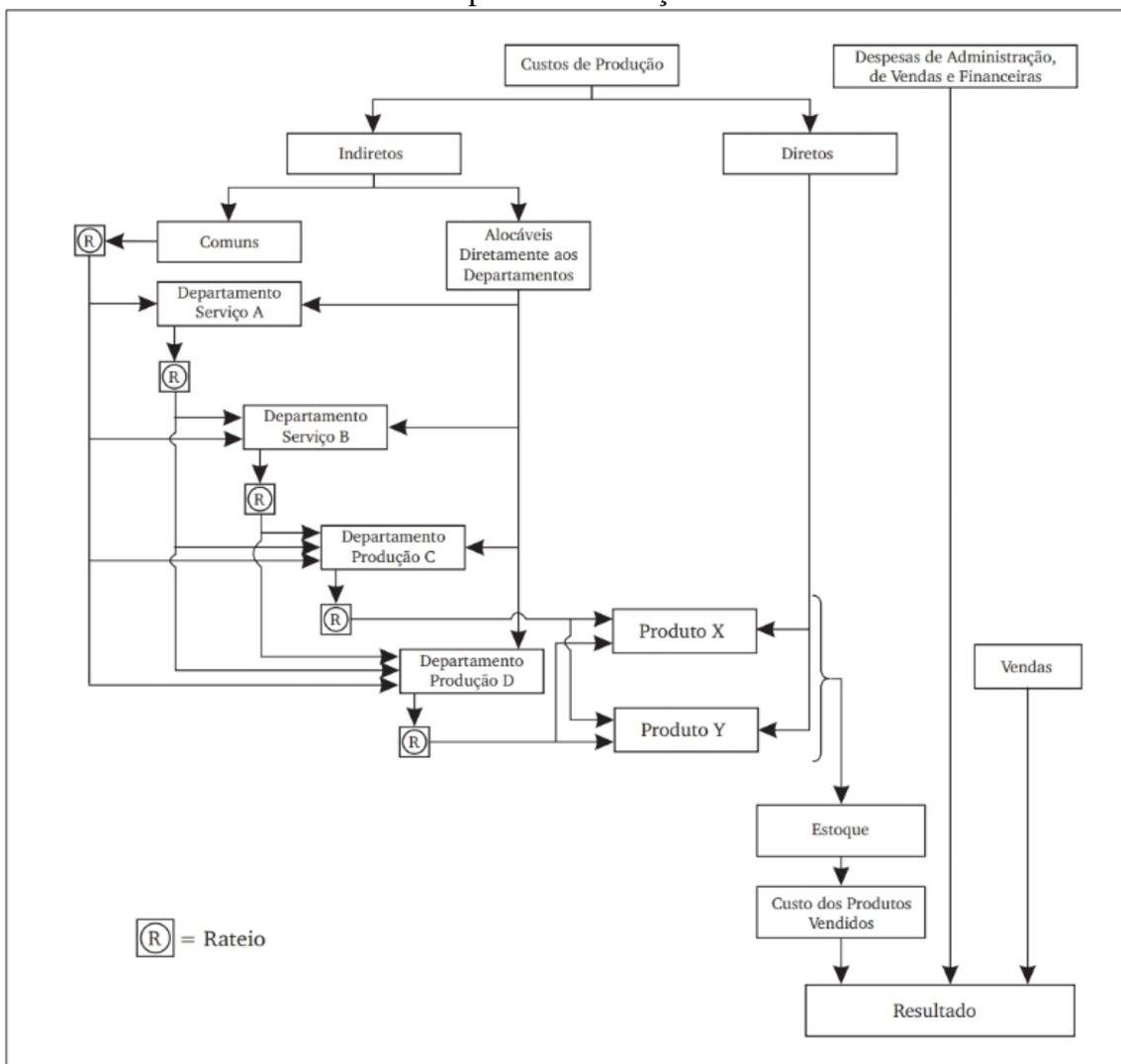
Figura 9 - Fluxo de Custos e Despesas no Custeio por Absorção



Fonte: Crepaldi; Crepaldi (2018)

Martins (2010), aponta que, para que haja uma distribuição mais racional dos custos indiretos, sejam utilizados dois grandes grupos de departamentos: Os Departamentos de Produção, que são aqueles que promovem qualquer tipo de modificação ao produto e os Departamentos de Serviços, que são aqueles que efetuam serviços auxiliares, sem atuação direta sobre os produtos. Ainda segundo o autor, podem ser utilizados Centros de Custos, que são as unidades mínimas de acumulação de Custos Indiretos. Na figura 10, tem-se o fluxo de custos e despesas utilizando a departamentalização no Custeio por Absorção.

Figura 10 – Fluxo de Custos e Despesas no Custeio por Absorção, utilizando a Departamentalização



Fonte: Martins (2010)

O Custeio por Absorção, utilizado com ou sem o critério de departamentalização, apresenta alguns pontos positivos para as organizações que o utilizam. Isto porque, por derivar-se da aplicação dos Princípios de Contabilidade, como o Princípio da Competência e o da Realização da Receita, o Custeio por Absorção é o método adotado pela contabilidade financeira, ou seja, é válido tanto para as Demonstrações Contábeis, quanto para a legislação do imposto de renda (MARTINS, 2010; FERREIRA, 2007). Há ainda outras vantagens relacionadas ao seu uso, como por exemplo a possibilidade de apuração de custos por centros de custos, além de possibilitar a apuração do custo total de cada produto, facilitando a precificação do estoque (CREPALDI; CREPALDI, 2018).

Todavia, o Custeio por Absorção, não é um método muito utilizado para fins gerenciais, pois apresenta algumas desvantagens, como a distribuição dos custos indiretos

aos produtos e serviços por meio de rateios, que podem ocorrer baseados na mão de obra direta utilizada, na quantidade produzida, no custo total dos materiais diretos utilizados, no custo total de fabricação, na área utilizada, sendo estes, critérios quase sempre arbitrários. Outra desvantagem é a alteração do custo unitário de um produto ou serviço em decorrência do volume produzido no período (CREPALDI; CREPALDI, 2018; PADOVEZE, 2013).

#### 2.4.2.2. *Custeio Variável*

O método de Custeio Variável, nasceu como uma forma alternativa à dificuldade de apropriação dos Custos Fixos aos produtos, uma vez que estes quase sempre são distribuídos utilizando-se critérios de rateio no Custeio por Absorção. No modelo do Custeio Variável, apenas os custos variáveis são apropriados aos produtos, alocando, desta forma, os custos fixos como despesas do período (MARTINS, 2010).

Neste mesmo sentido, Crepaldi e Crepaldi (2018), discorrem que neste método, o custo unitário de produção do período será igual ao total do custo variável dividido pela quantidade produzida, enquanto o custo fixo será apropriado diretamente ao resultado do período, não transitando, assim, pelo estoque.

A partir do Custeio Variável é possível obter ferramentas de análises econômicas, como margem de contribuição, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional. A margem de contribuição pode ser obtida por meio da diferença entre o preço de venda unitário e os custos e despesas variáveis por unidade de serviço ou produto, permitindo avaliar o quanto cada produto ou serviço contribui para pagar os custos e despesas fixas e também gerar lucro. O ponto de equilíbrio representa o ponto em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, evidencia o nível mínimo de atividade que a organização deve produzir ou vender para que consiga pagar todos os seus custos e despesas, sendo eles fixos ou variáveis. Já a alavancagem significa a possibilidade de aumento do lucro total por meio do acréscimo na quantidade produzida e vendida, sendo neste caso, dependente da margem de contribuição (PADOVEZE, 2013).

Há outras vantagens em utilizar o Custeio Variável, como por exemplo a alocação dos custos sem incorrer em rateios, a manutenção de resultados por meio do aumento da produção sem o respectivo aumento das vendas, a possibilidade de melhores análises e controles gerenciais em comparação ao Custeio por Absorção (MARTINS, 2010; VICECONTI; NEVES, 2009).

Já em relação as desvantagens, o Custeio Variável pode apresentar problemas na segregação entre custos fixos e variáveis, uma vez que existem custos semivariáveis e semifixos, além de possuir a limitação de não ser aceito pela legislação do Imposto de Renda e pelas Normas Contábeis vigentes, por ferir principalmente o Princípio da Competência. (MARTINS, 2010; VICECONTI; NEVES, 2009).

#### *2.4.2.3. Custeio Direto*

O método de Custeio Direto apresenta diversas semelhanças ao método de Custeio Variável, sendo estes muitas vezes apresentados como sinônimos. Entretanto, para este método, os custos fixos que podem ser diretamente identificados no departamento produtivo são considerados como custo do produto, diferentemente do que ocorre no Custeio Variável, onde todo o custo fixo é considerado como despesa do exercício. Desta forma, os custos fixos e variáveis próprios são alocados aos produtos, enquanto os custos fixos gerais e as despesas fixas e variáveis são direcionadas ao resultado do período (REGINATO; COLLATTO, 2005).

Assim como no Custeio Variável, o Custeio Direto não utiliza qualquer tipo de rateio, garantindo assim maior facilidade para a análise de resultados e desempenhos. No setor público sua utilização possui outra grande vantagem, que é sua forte ligação com os sistemas de planejamento, orçamento e contabilidade, facilitando desta forma, sua implantação de maneira rápida e com baixo custo de treinamento.

#### *2.4.2.4. Custeio Baseado em Atividades - ABC*

O Custeio Baseado em Atividades ou ABC (Activity-Based Costing) é um método de custeio, originado na década de 1980, que visa reduzir algumas distorções causadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos do Custeio por Absorção (MARTINS, 2010). A criação do ABC é fruto da necessidade de maior controle e possibilidade de análise dos custos indiretos da produção (MEGLIORINI, 2007).

Para Slomski (2013) o Custeio Baseado em Atividades é o método de custeio que apropria todos os recursos consumidos na produção às atividades desenvolvidas pela entidade, estabelecendo assim uma relação entre as atividades e os objetos de custeio, por meio de direcionadores de custos, que evidenciam quanto cada objeto de custeio consumiu do montante consumido pela atividade.

O objetivo no Custeio ABC é o de rastrear quais as atividades da empresa consomem de forma mais significativa seus recursos. O rastreamento dos custos implícito neste método é bem mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos custos indiretos aos produtos. Para tanto, é preciso elencar as atividades que a entidade efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos (VICECONTI; NEVES, 2009).

Para Santos et al (2015), para a aplicação do método ABC devem ser seguidas as seguintes etapas: (i) identificação dos recursos consumidos pelas atividades; (ii) definição dos direcionadores de custos dos recursos para as atividades (unidades técnicas de controle que servem para distribuir os recursos para as atividades consumidoras desses recursos); (iii) identificação das atividades mais relevantes que são demandadas pelos objetos de custos (normalmente produtos ou serviços); e (iv) definição dos direcionadores de atividades (unidades técnicas que servem para distribuir as atividades para os objetos de custos). Para a distribuição aos objetos de custos é utilizado em primeiro lugar a apropriação direta, depois o rastreamento e por último o rateio, quando não for possível a utilização dos dois anteriores.

O método de custeio ABC, assim como os métodos expostos anteriormente, possui vantagens e desvantagens. Dentre as vantagens estão a possibilidade de aperfeiçoamento dos processos de negócio, melhor cálculo dos custos de produtos e/ou objetos de custos e identificação de custos e/ou atividades que agregam e não agregam valor. Já como desvantagens apresenta praticamente as mesmas limitações do método de Custeio por Absorção, além de não ser aceito para fins fiscais e necessitar de maior investimento para sua implantação (CREPALDI; CREPALDI, 2018).

Após a abordagem teórica sobre os temas que norteiam a geração e a utilização de informações de custos no setor público, a próxima subseção visa demonstrar à metodologia científica aplicada à esta pesquisa.

## 2.5. METODOLOGIA CIENTÍFICA APLICADA À PESQUISA

Essa subseção tem como objetivo expor a metodologia adotada no presente trabalho, apresentando os métodos e técnicas utilizados para a obtenção e tratamento dos dados pesquisados.

A metodologia científica aplicada à pesquisa é definida por Marconi e Lakatos (2017b) como um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permitem o alcance do objetivo traçado, de maneira segura e econômica, delimitando o caminho a ser percorrido e, desta forma, auxiliando as decisões do pesquisador.

Neste sentido, a metodologia aplicada a esta pesquisa é composta pelas principais atividades, técnicas e procedimentos utilizados para obtenção de resposta ao problema da pesquisa, intitulado: “Qual modelo de custos atende as necessidades de identificação, mensuração, acumulação e gestão dos custos da Universidade Federal de Juiz de Fora?”.

### 2.5.1. Procedimentos, critérios e delimitações

Conforme Gil (2017), a pesquisa caracteriza-se por ser um processo racional e sistemático de desenvolvimento do método científico, cujo objetivo fundamental é o de descobrir respostas para problemas mediante a utilização de técnicas e procedimentos científicos.

Desta forma, a classificação metodológica desta pesquisa baseou-se nas definições utilizadas por alguns autores da área de metodologia científica, conforme quadro 7:

Quadro 7 - Classificação metodológica

Classificação	Tipo	Descrição
Quanto a forma de abordagem do problema	Qualitativa	A pesquisa qualitativa é uma tentativa de “compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos” (MARCONI e LAKATOS, 2017 apud RICHARDSON, 2015). Apresenta ainda as seguintes características: Tem o ambiente natural como fonte direta dos dados; é descritiva; e preocupa-se com o processo e não só com os resultados e o produto (MARCONI e LAKATOS, 2017b).
Quanto a finalidade	Aplicada	A pesquisa aplicada é um tipo de estudo elaborado com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito da sociedade em que o pesquisador atua e/ou vive, ou seja, é voltada à aquisição de conhecimentos com o intuito de aplicá-lo em determinada situação e/ou realidade (GIL, 2017).
Quanto a coleta de dados	Bibliográfica	Pesquisa bibliográfica é um tipo específico de produção científica feita com base em livros, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos, tendo como primeiro foco a pesquisa em artigos científicos (MARCONI e LAKATOS, 2017a).
	Documental	A pesquisa documental é utilizada em praticamente todas as ciências sociais, sendo considerado como fonte documental aqueles materiais internos à organização (GIL, 2017).

	Estudo de Caso	O estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2017). Ainda segundo o autor, os pesquisadores sociais vêm utilizando o estudo de caso em situações em que precisam explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos.
Quanto aos objetivos	Exploratória	A pesquisa exploratória tem como foco proporcionar maior familiaridade com o problema, objetivando torná-lo mais claro. Geralmente seu planejamento é flexível, pois considera os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado (GIL, 2017).
	Descritiva	A pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou objeto, sendo enquadradas nesta categoria a maior parte das pesquisas que são realizadas com propósitos profissionais (GIL, 2017).

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos autores referenciados.

Apresentados os pontos acima, a pesquisa caracterizou-se como qualitativa e aplicada, tendo em vista a necessidade de verificar e interpretar a situação da gestão de custos da UFJF e propor um modelo que atenda às suas necessidades.

Quanto a coleta de dados, esta pesquisa caracterizou-se como estudo de caso, uma vez que buscou compreender e propor, de maneira detalhada, a geração de informações de custos para a UFJF. Além disto, partiu da pesquisa bibliográfica para o levantamento dos conceitos teóricos que norteiam a Administração Pública, perpassando por Contabilidade Pública e Contabilidade de Custos, analisando ainda, metodologias de custeio para IFES propostas por outros autores. Quanto à pesquisa documental, consistiu na utilização de dados, documentos e sistemas institucionais, como relatórios do SIGA e SIAFI, leis e regulamentos.

Já quanto aos objetivos, a pesquisa caracterizou-se como descritiva pois teve como objetivo analisar os dados levantados de forma a elaborar uma metodologia aplicável à realidade da UFJF

A partir destas pesquisas foi possível desenvolver uma metodologia aderente às características do órgão estudado, utilizando os sistemas estruturantes e também o sistema interno SIGA - Sistema de Integrado de Gestão Acadêmica, de acordo com o planejamento de pesquisa exposto na próxima seção.

### 2.5.2. Planejamento da pesquisa

O planejamento da pesquisa foi realizado conforme as etapas apresentadas abaixo:

- 1° Realização de pesquisa bibliográfica com o intuito de levantar os princípios norteadores da geração de informações de custos, ou seja, dos pontos que subsidiam tais informações, como os princípios da Administração Pública e da Contabilidade Pública;
- 2° Realização de pesquisa documental em regimentos e manuais institucionais, além dos sistemas SIGA, SIAFI e SIC, para verificar suas características no que tange às informações de custos;
- 3° Levantamento e análise de modelos de custos para Instituições de Ensino Superior – IFES, propostos por 5 diferentes autores;
- 4° Verificação e análise da estrutura organizacional da UFJF, cadastrada no Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal – SIORG, para utilizá-la como base para a definição dos centros de custos do modelo a ser proposto;
- 5° Definição dos objetos de custos, da metodologia e do sistema de custeio, bem como a forma de acumulação de custos;
- 6° Criação de códigos e classificação dos centros e dos grupos de custos;
- 7° Definição do método de custeio, do sistema de custeio e do sistema de acumulação de custos;
- 8° Agrupamento dos centros de custos entre os grupos estabelecidos;
- 9° Estabelecimento de critérios de alocação dos diversos tipos de custos indiretos (energia, serviços terceirizados, água, telefonia, depreciação, etc);
- 10° Estabelecimento de critérios para transferências de custos entre centros de custos;
- 11° Identificação dos limites e potencialidades do método proposto.

Identificada as etapas da pesquisa, a próxima seção abordará a análise de modelos de custos propostos por diversos autores/pesquisadores, para a identificação, mensuração, acumulação e apuração de custos em instituições públicas de ensino superior.

## 2.6. ANÁLISE DE PROPOSTAS DE METODOLOGIAS DE OUTROS PESQUISADORES/AUTORES PARA APURAÇÃO DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES FEDERAIS

Nos últimos 20 anos foram produzidos trabalhos e pesquisas com o intuito de propor metodologias para a apuração de custos em instituições públicas de ensino superior. Entretanto, devido às características peculiares de cada instituição, ainda não há a institucionalização de uma metodologia que atenda a todo o grupo. Assim, nesta seção, serão descritas e analisadas 5 metodologias de apuração de custos, propostas a partir dos anos 2000, para diferentes instituições públicas de ensino superior.

### 2.6.1. Principais aspectos da proposta do Tribunal de Contas da União – TCU (2002)

O Tribunal de Contas da União, por meio da Decisão 408/2002, instituiu metodologia de cálculo do custo corrente para as Instituições de Ensino Superior. Tal metodologia considera todas as despesas correntes da universidade devendo ser subtraído 65% das despesas correntes do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade, as aposentadorias e reformas, as pensões, as sentenças judiciais e as despesas com pessoal cedido e/ou afastado do país. Independentemente do ano letivo, o custo corrente é aquele realizado entre 01/01 e 31/12 do exercício (BRASIL, 2009).

Quadro 8 – Metodologia para cálculo de Custo Corrente do TCU

<b>Cálculo Custo Corrente (01/01 a 31/12)</b>
(+) Despesas correntes de todas as Unidades Gestoras
(-) 65% das despesas correntes do Hospital Universitário
(-) 65% das despesas correntes da Maternidade
(-) Despesas com aposentadorias
(-) Despesas com reformas
(-) Despesas com pensões
(-) Despesas com sentenças judiciais
(-) Despesas com pessoal cedido
(-) Despesas com pessoal afastado do país
<b>(=) Custo corrente</b>

Fonte: Adaptado de Brasil (2009)

No próximo passo é necessária a obtenção do número total de alunos matriculados no exercício, segregando-os entre alunos da graduação, alunos da pós-graduação *strictu sensu* e alunos de residência médica, para que seja possível o cálculo dos alunos-equivalentes. Para estes cálculos, os alunos de cursos à distância, de mestrados profissionais e de especializações devem ser desconsiderados.

Para o cálculo dos alunos equivalentes da graduação ( $A_{GE}$ ) é utilizada a seguinte fórmula:

$$AGE = (\sum \text{ todos os cursos } \{ (NDI * DPC)(1 + [\text{Fator de retenção}]) + ((NI - NDI)/4) * DPC \} * [PGC])$$

Onde:

$NDI$  = Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso

$DPC$  = Duração padrão do curso

$NI$  = Número de alunos que ingressaram, no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso

$PGC$  = Peso do Grupo em que se insere o curso (calculado conforme metodologia da SESu)

Fator de retenção (calculado conforme metodologia da SESu)

Já para o cálculo de alunos tempo integral de pós-graduação ( $A_{PGTI}$ ) e alunos em tempo integral de residência médica ( $A_{RTI}$ ) são utilizadas as seguintes fórmulas:

$$APGTI = 2 * APG$$

$$ARTI = 2 * AR$$

Onde:

$APG$  = Total de alunos efetivamente matriculados na pós-graduação *stricto sensu*, incluindo-se alunos de mestrado e de doutorado

$AR$  = Total de alunos de residência médica

Desta forma, o custo corrente por aluno-equivalente é encontrado pela divisão do custo corrente pela soma do número de alunos equivalentes na graduação ( $A_{GE}$ ), de alunos tempo integral na pós-graduação ( $A_{PGTI}$ ) e de alunos tempo integral na residência médica ( $A_{RTI}$ ), conforme abaixo:

$$\text{Custo Corrente por Aluno Equivalente} = \frac{\text{Custo Corrente}}{(AGE + A_{PGTI} + ARTI)}$$

A obtenção do custo corrente por aluno utilizando esta metodologia é realizada desde 2002 pelas IFES, devendo ser incluída em seus respectivos relatórios de gestão.

### **2.6.2. Principais aspectos da proposta de Clio Reinert (2005)**

Em 2005, Reinert (2005) desenvolveu uma proposta de metodologia com o intuito de que esta fosse simples, econômica e que se enquadrasse na realidade das instituições públicas de ensino superior. Para tanto, identificou e utilizou como base metodologias já propostas por outros autores.

O modelo proposto é denominado de ABCd-Universidade – Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades, sendo a hora atividade docente computada de forma direta, independentemente do local ou da atividade executada.

Para calcular o custo da Universidade, a autora utiliza como montante inicial todos os recursos contabilizados pela instituição, excluindo os gastos com obras e instalações, além das despesas extra orçamentárias. Em seguida propõe identificar e excluir os gastos que não correspondem às atividades fim e nem às atividades meio que cooperam com as atividades fim, como gastos com pessoal inativo, aposentado e pensionista; precatórios; hospitais, maternidades e clínicas odontológicas; restaurantes, moradias estudantis, editora e imprensa; outros gastos com atividades sem vinculação direta ou indireta com as atividades fim, além de um percentual do custo da Administração Superior/Central. Feito isto, o custo total vinculado direta ou indiretamente às atividades fim é encontrado.

O próximo passo, é efetuar a exclusão dos custos com atividades não universitárias, como os custos com creches, colégios de aplicação e colégios agrícolas, além de mais um percentual do custo da Administração Superior/Central, encontrando desta forma, o custo das atividades de nível universitário, conforme quadro 9 a seguir:

Quadro 9 - Metodologia de cálculo do custo das atividades de nível universitário de  
Clio Reinert

<b>Cálculo do Custo das atividades de nível universitário</b>
<b>(+) Orçamento total</b>
<b>(-) Custo parcial da Instituição, não vinculado direta e indiretamente às atividades fim</b>
(-) Parcela de custo destinada ao pessoal inativo, aposentados e pensionista
(-) Parcela de custo destinada aos precatórios
(-) Custo dos órgãos de saúde: Hospitais, Maternidades e Clínicas Odontológicas
(-) Custo do Restaurante
(-) Custo da Moradia Estudantil
(-) Custo da Editora
(-) Custo da Imprensa
(-) Custo de Rádio e Televisão
(-) Outros custos não previstos neste trabalho
(-) Parcela do custo da administração superior correspondente
<b>(=) Custo total da Instituição, vinculado direta e indiretamente às atividades fim</b>
<b>(-) Custo das atividades de nível não Universitário</b>
(-) Custo das creches
(-) Custo do Núcleo de Desenvolvimento Infantil
(-) Custo dos Colégios de Aplicação
(-) Custo dos Colégios Agrícolas
(-) Parcela do custo da administração superior correspondente
<b>(=) Custo das atividades de nível Universitário</b>

Fonte: Reinert (2005)

Dando sequência, a autora propõe que seja identificada a carga horária docente dedicadas às atividades de formação e de administração e em seguida verificar quanto esta carga horária representa em relação ao total de horas de atividades docentes. Assim, ao multiplicar o Custo das atividades de nível Universitário pelo percentual encontrado, chega-se ao Custo universitário da atividade fim.

Para a segregação entre ensino, pesquisa e extensão, a autora propõe que sejam identificadas as horas docentes dedicadas a cada uma destas atividades e em seguida que sejam calculados os percentuais de cada atividade em relação ao total. Desta forma, o Custo universitário da atividade fim deve ser multiplicado por cada percentual apresentado, encontrando o custo de cada atividade (ensino, pesquisa e extensão).

Ao encontrar o custo da atividade de ensino, é possível encontrar o custo do ensino da graduação e o custo do ensino de pós-graduação *stricto sensu*, por meio do cálculo do percentual entre as horas dedicadas a cada atividade e o total dedicado ao ensino.

Para o cálculo do custo médio de um curso, a autora propõe que sejam utilizados centros de custos, onde os custos passíveis de serem alocados diretamente, os são,

enquanto os demais devem ser alocados com base em rateios. Na sequência, devem ser identificadas as horas que cada centro possui dentro de cada curso e serem multiplicadas pelo custo da atividade fim do respectivo centro.

A autora propõe ainda que sejam calculados o custo médio padrão de um aluno de graduação ou pós-graduação, o custo médio anual de um aluno de graduação ou pós-graduação e o custo de ociosidade do ensino de uma IFES, conforme fórmulas abaixo:

$$\text{Custo médio padrão aluno graduação} = \frac{\text{Custo total graduação}}{\text{n}^\circ \text{ vagas oferecidas} \times \text{n}^\circ \text{ de anos para conclusão do curso}}$$

$$\text{Custo médio padrão aluno pós – graduação} = \frac{\text{Custo total pós – graduação}}{\text{n}^\circ \text{ vagas oferecidas} \times \text{n}^\circ \text{ de anos para conclusão do curso}}$$

$$\text{Custo médio anual aluno graduação} = \frac{\text{Custo total graduação}}{\text{n}^\circ \text{ alunos matriculados ao longo do ano}}$$

$$\text{Custo médio anual aluno pós – graduação} = \frac{\text{Custo total pós – graduação}}{\text{n}^\circ \text{ alunos matriculados ao longo do ano}}$$

$$\text{Custo médio da ociosidade do ensino} = (\text{Custo médio real} - \text{Custo médio padrão}) \times \text{n}^\circ \text{ de vagas ociosas}$$

### 2.6.3. Principais aspectos da proposta de Soares et al (2009)

A metodologia proposta por Soares et al (2009) categorizou os custos em quatro grandes grupos, conforme seu tipo.

O primeiro grupo, denominado de Custo de Ensino, é relacionado à graduação e pós-graduação e engloba os custos com salários, benefícios e encargos de professores, bolsas de estudo, além de materiais didáticos e equipamentos.

O segundo grupo, denominado de Custos de Pesquisa e Extensão, engloba gastos que incidem na educação do aluno, mas que não compõem os custos de ensino, tais como salários, encargos e benefícios dos profissionais envolvidos, pelas bolsas de pesquisa e extensão pagas aos alunos e pelos materiais utilizados nestas atividades.

O terceiro grupo engloba os gastos com as atividades de planejamento, coordenação, organização, gestão e controle da universidade, incluindo a reitoria, as coordenações e o setor de apoio aos estudantes, sendo denominado de Custo Administrativo.

O último grupo, denominado de Custo de Manutenção, engloba as despesas básicas, como água, luz, telefone, manutenção da biblioteca e manutenção dos laboratórios.

Abaixo, o quadro 10 apresenta o resumo dos grupos de custos propostos pelos autores:

Quadro 10 - Estrutura de custo em IESs de Soares et al

Custo do ensino	Custo da pesquisa e extensão	Custo administrativo	Custo de manutenção
Salário dos professores.	Salário dos profissionais envolvidos.	Reitoria.	Manutenção de equipamentos.
Equipamentos e materiais usados em sala de aula.	Material para a realização das atividades.	Coordenações dos Campi.	Manutenção da biblioteca.
Bolsas de estudo.	Bolsas de pesquisa e de extensão.	Coordenações das unidades.	Manutenção dos laboratórios.
		Coordenações dos cursos.	Despesas, como água, luz e telefone.
		Setor de apoio ao estudante.	

Fonte: Soares et al (2009)

Para o cálculo do custo do aluno, os autores propuseram que o Custo do ensino seja dividido pelo número total de alunos, entretanto, sem apresentar distinção entre alunos da graduação e da pós-graduação.

#### 2.6.4. Principais aspectos da proposta de Magalhães et al (2010)

A metodologia proposta por Magalhães et al (2010) é proveniente de um estudo de caso da Universidade Federal de Viçosa – UFV, utilizando o ano de 2004 como base para o cálculo do custo do ensino de graduação.

Inicialmente a estrutura da UFV foi dividida em dois grupos, um de órgãos administrativos, que são essenciais ao funcionamento da instituição, mas que não exercem atividades de ensino e o outro de órgãos acadêmicos, que desenvolvem as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Em seguida definiu-se que o escopo dos gastos seriam as despesas correntes custeadas com recursos provenientes do Tesouro Nacional, desconsiderando as despesas de capital, além de gastos com aposentadorias, reformas, sentenças judiciais e pensões. Foram definidos também, o custeio por absorção como método a ser utilizado e a

apropriação dos custos por meio de centros de custos, utilizando a estrutura organizacional da UFV.

Desta forma, os custos diretos foram atribuídos aos órgãos administrativos e acadêmicos de maneira direta, sendo que os custos administrativos que estavam relacionados direta e indiretamente com ensino foram distribuídos entre os órgãos acadêmicos utilizando como principal base o número de alunos matriculados. Já a apropriação dos custos fixos e variáveis dos órgãos administrativos aos órgãos acadêmicos foi realizada em conjunto, não separando os custos fixos de custos variáveis, utilizando uma única taxa, para apropriar todos os custos ao objeto de custo.

Neste ponto foi possível a obtenção do custo por unidade acadêmica, entretanto os autores optaram por não segregar os custos com ensino, pesquisa e extensão, justificando que ambos são essenciais a formação do aluno, além de desconsiderarem os custos com pós-graduação. Assim, o custo de cada unidade de ensino foi composto pelos custos diretamente identificados e pelos custos apropriados dos órgãos administrativos ao ensino de graduação dos departamentos conforme a fórmula abaixo:

$$CEGA = CD \times \frac{NMGR}{(NMGR + NMPG)} + \Sigma CDGR$$

Em que:

CEGA = Custo do ensino de graduação antes da distribuição entre departamentos

CD = Custo diretamente identificado em cada departamento

NMGR = Número de matrículas dos alunos de graduação, por departamento

NMPG = Número de matrículas dos alunos da pós-graduação

CDGR = Custo distribuído ao ensino de graduação, por departamento

Posteriormente, os autores utilizaram a quantidade de alunos de cada curso, matriculados em disciplinas ofertadas por outros departamentos, para a distribuição de custos entre os departamentos de ensino, conforme fórmula abaixo:

$$CEGD = \sum_{i=1}^n NMD + CMD$$

Onde:

CEGD = Custo do ensino de graduação depois da distribuição entre os departamentos

NMD = Número de matrículas do departamento

CMD = Custo por matrícula do departamento

n = Número de departamentos

Desta forma, para o cálculo do custo por aluno da graduação, os autores partiram do custo de cada unidade acadêmica dividindo-o pelo total anual de alunos de cada unidade, conforme fórmula abaixo:

$$CAGR = \frac{CEGD}{NGR}$$

Onde:

CAGR = Custo por aluno de graduação

NGR = Número anual de alunos de graduação

### **2.6.5. Principais aspectos da proposta de Medeiros e Duarte (2018)**

A metodologia proposta por Medeiros e Duarte (2018) teve como objetivo atender a necessidade de apuração de custos da Universidade Federal de Tocantins – UFT.

O modelo proposto, denominado de Projeto ABC, utiliza o Custeio Baseado em Atividades e teve como objetivo obter informações sobre o custo das atividades desenvolvidas para orientar a tomada de decisões.

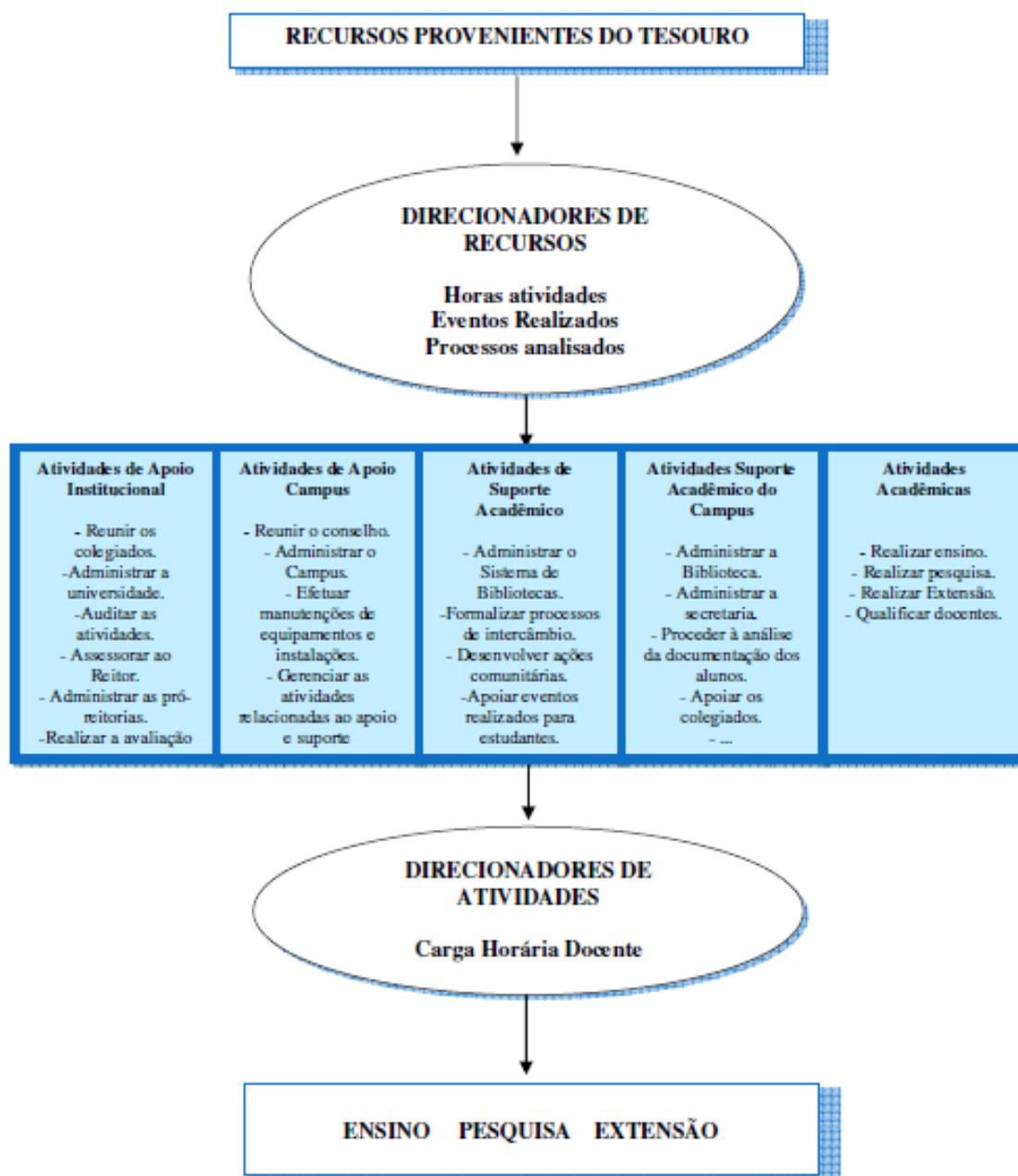
Como primeiro passo houve a delimitação do escopo do Projeto ABC, onde o orçamento da Instituição é o ponto de partida. Em seguida, foram definidos os três objetos de custo, sendo: Ensino, Pesquisa e Extensão.

Posteriormente foram identificadas as cinco atividades mais relevantes, sendo: Atividades de apoio institucional (atividades administrativas ou de prestação de serviços indispensáveis ao funcionamento da universidade, prestados pelas unidades administrativas da reitoria); atividades de apoio dos Campi (atividades administrativas ou de prestação de serviços indispensáveis ao funcionamento da universidade, prestados pelas demais unidades da universidade); atividades de suporte acadêmico (atividades prestadas pelas unidades da Reitoria, necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação); atividades de suporte acadêmico do campus (atividades prestadas pelas unidades do campus, necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação); e atividades acadêmicas (atividades-fim da universidade).

Na etapa seguinte foram identificados e selecionados os direcionadores de recursos para cada atividade, sendo possível a determinação dos custos das unidades e em seguida das atividades, por meio da alocação direta e do rastreamento.

O último passo consiste no direcionamento do custo das atividades aos objetos de custos, sendo efetuada com base na carga horária docente segregada entre as atividades de ensino, pesquisa e extensão, ou seja, deve-se apurar a carga horária total disponível dos docentes em cada curso, de forma segregada entre ensino, pesquisa e extensão e utilizar o percentual encontrado para direcionar os custos entre cada objeto de custo. A figura 11 apresenta a representação gráfica do método proposto pelas autoras:

Figura 11 - Representação gráfica método Projeto ABC



Fonte: Medeiros e Duarte (2018)

Nota-se por meio da figura 11 que todos os recursos provenientes do tesouro são alocados às atividades, sejam elas administrativas, de suporte ou acadêmicas e que posteriormente são direcionadas aos objetos de custos por meio da carga horária docente.

### 2.6.6. Análise comparativa entre as propostas abordadas

Objetivando comparar os principais pontos das propostas abordadas, foi elaborado o quadro 11, disposto abaixo:

Quadro 11 - Análise comparativa das propostas

Autor	Ponto de partida	Método	Objetos de custos	Distribuição dos custos
TCU (2002)	Despesa corrente executada, menos 65% das despesas correntes do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade, os gastos com aposentadorias, reformas, pensões, sentenças judiciais e com pessoal cedido e/ou afastado do país.	-	Aluno equivalente.	Alocação conforme cálculos de alunos equivalentes da graduação, das pós-graduação e da residência médica.
Reinert (2005)	Recursos contabilizados, menos gastos com obras e instalações, despesas extra orçamentárias e gastos sem vinculação direta ou indireta com as atividades fim.	ABCd Universidade.	Custo do aluno da graduação, custo do aluno da pós-graduação.	Alocação em centros de custos com base na carga horária docente e no número de alunos matriculados.
Soares et al (2009)	-	-	Ensino; Pesquisa e Extensão; Planejamento, Coordenação, Organização, Gestão e Controle; e Manutenção.	Alocação direta.
Magalhães al (2010)	Despesa corrente executada com recursos provenientes da fonte do Tesouro Nacional.	Absorção.	Graduação.	Alocação direta e rateio com base no número de alunos matriculados.
Medeiros e Duarte (2018)	Orçamento total executado.	ABC.	Ensino; Pesquisa; e Extensão.	Alocação com base em direcionadores de recursos/custos (carga horária docente).

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos autores referenciados.

A metodologia proposta pelo TCU (2002) é fruto da Decisão Plenária 408/2002, que determinou a inclusão de vários indicadores de desempenho nos relatórios de gestão das IFES. Apesar de utilizada por todas as instituições de ensino superior por força regulatória e de controle, pode-se dizer que possui uma grande limitação, que é considerar parte do orçamento dos Hospitais Universitários para o cômputo dos custos da instituição, fato este que pode distorcer o resultado do cálculo do custo por aluno.

Já a metodologia proposta por Reinert (2005) foi idealizado para a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e considerou a carga horária docente como principal critério de rateio dos custos, tendo o modelo sido denominado de ABCd Universidade. Como fator limitante à sua utilização, pode-se apontar a falta de evidenciação de como os centros de custos seriam utilizados, a não utilização dos custos com depreciação/amortização e a indefinição de direcionadores dos custos de administração.

Soares et al (2009) propuseram metodologia categorizando os custos das instituições de ensino superior em quatro diferentes áreas, sendo elas: Ensino; Pesquisa e Extensão; Planejamento, Coordenação, Organização, Gestão e Controle; e Manutenção. Entretanto, apesar de terem proposto estas categorias, os autores não apresentaram qual seria o ponto de partida para a apuração dos custos e não deixaram claros os critérios para a alocação dos custos indiretos aos respectivos grupos.

O modelo proposto por Magalhães et al (2010) foi idealizado para a Universidade Federal de Viçosa - UFV e utiliza como ponto de partida apenas os recursos repassados pelo Tesouro Nacional, excluindo, desta forma, os recursos provenientes de arrecadação própria. Neste modelo os custos com Pesquisa, Ensino e Extensão não são segregados, uma vez que, segundo os autores, as três atividades são essenciais a formação do aluno e compõem o tripé indissociável da educação universitária pública. Quanto à distribuição dos custos, a proposta foi bem clara e os mesmos foram efetuados em etapas, sendo a primeira por meio de alocação direta, a segunda por meio da distribuição dos custos dos órgãos administrativos aos acadêmicos, utilizando critérios que variaram de acordo com a situação. Já na terceira etapa, os custos foram distribuídos entre os departamentos com base no número de alunos matriculados.

A metodologia proposta por Medeiros e Duarte (2018) partiu do orçamento total executado da Universidade Federal de Tocantins, baseando-se no método ABC e tendo como objetos de custo o Ensino, a Pesquisa e a Extensão. Assim como no modelo proposto por Reinert (2005), esta proposta utilizou a carga horária docente como

direcionador dos custos, mesmo para aqueles que não estavam diretamente atrelados a atividade docente.

Desta forma, após verificadas, analisadas e apresentadas as características das metodologias propostas por outros autores para a apuração de custos em Instituições de Ensino Superior, o próximo capítulo apresenta o plano de ação elaborado, com vistas à identificação, mensuração e acumulação dos custos da UFJF.

### 3. PLANO DE AÇÃO

Este estudo teve como objetivo propor um modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos, utilizando o SIC de forma a atender às necessidades da UFJF. Paralelamente foram definidos os seguintes objetivos específicos: Identificar os aspectos norteadores a serem observados para a elaboração de um modelo de custos; identificar métodos para a apuração de custos em universidades públicas; verificar e analisar a contribuição de pesquisadores/autores sobre apuração de custos em Instituições de Ensino Superior; e identificar os objetos e centros de custos da UFJF e codificá-los.

Assim, este terceiro e último capítulo foi elaborado baseando-se nos dois capítulos anteriores, tendo como foco a proposição do modelo de custos da instituição com suas respectivas fases de implantação, perpassando pela definição e codificação dos objetos de custos da UFJF.

Inicialmente faz-se necessário a definição do método de custeio, do sistema de acumulação de custos e do sistema de custeio a serem utilizados no modelo proposto. Desta maneira, será utilizado o método de absorção com departamentalização, em conjunto com o sistema de acumulação de custos por processo, tendo como base o custo histórico.

Em seguida, é necessário que se retome as duas diferentes abordagens do SIC, quais sejam: A abordagem macro, que é mais útil aos órgãos centrais de planejamento e controle, sob a forma de informações de custos sintéticas e comparáveis entre toda a administração pública federal; e a abordagem micro, que é mais útil aos órgãos ou entes executores das políticas públicas. Diante disto, este plano de ação partiu da abordagem macro do SIC, com conceitos e diretrizes definidos, para atuar na abordagem micro, por meio do detalhamento dos custos entre os diferentes objetos de custos, respeitando desta forma a realidade física e operacional da UFJF.

Conforme apontado no capítulo 1, o ponto de partida para a apuração de custos no SIC é a liquidação da despesa. Para que haja a definição dos objetos de custos e dos centros de custos é importante que se saiba quais os campos disponíveis, em relação às informações de custos, para preenchimento no momento da liquidação da despesa. Desta forma a figura 12 apresenta os campos disponíveis na aba “Centro de Custo” do SIAFI:

Figura 12 - Aba Centro de Custo (SIAFI)

Dados Básicos	Principal Com Orçamento	Principal Sem Orçamento	Dedução	Encargo	Crédito	Despesa a Anular	Outros Lançamentos
Compensação	Dados de Pagamento	Centro de Custo	Resumo				

+	Centro de Custo a Informar	749,97
+	Centro de Custo Informado	0,00
		<b>Total apropriado: 749,97</b>

**Itens pendentes de informação de Centro de Custos**

<input type="checkbox"/>	Situação	Efeito	Nº do Empenho	Subitem	Natureza de Despesa Detalhada	Valor do Item Consolidado	Valor a Alocar	Valor Custo
<b>Principal com Orçamento</b>								
<input type="checkbox"/>	DSP001	Soma	2018NE800253	12	3.3.90.40.12	749,97	749,97	
								<b>Total de Custo: 0,00</b>

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

Fonte: Sistema Integrado de Gestão Administrativa e Financeira (2019)

Assim, estão disponíveis para preenchimento os campos: Centro de Custo, o mês Referência, o Ano Referência, o Código SIORG e a UG Beneficiada. Nota-se que o campo Centro de Custo está preenchido com o código “CC-GENERIC0”, uma vez que a UFJF ainda não cadastrou codificação de centros de custos no SIAFI. Os campos “Mês Referência” e “Ano Referência” referem-se à competência da despesa liquidada. Já o campo “Código SIORG” refere-se à todas as unidades organizacionais da UFJF, enquanto a “UG Beneficiada” diz respeito à Unidade Gestora onde a despesa foi executada.

### 3.1. DEFINIÇÃO DOS GRUPOS DE CUSTOS E UTILIZAÇÃO DOS CÓDIGOS SIORG (1ª FASE)

Partindo desta disponibilidade de campos, verificou-se que a utilização dos macroprocessos finalísticos da instituição, conforme proposto por Stolf (2018), em conjunto com os dados das Unidades Organizacionais constantes no SIORG seriam os elementos iniciais para a composição dos códigos dos centros de custos.

Desta forma foram definidos 12 grupos de custos, conforme quadro 12, que demonstrarão os custos dos centros de custos a eles vinculados.

Quadro 12 - Grupos de Custos

Código	Grupo
01	Ensino, Pesquisa e Extensão
02	Inovação
03	Gestão da Cultura e de Equipamentos Culturais

04	Avaliação da Educação
05	Gestão do Hospital Universitário
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão
07	Relacionamento
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral
09	Controle e Assessoramento
97	Termo de Execução Descentralizada
98	Inaplicáveis
99	Custo a detalhar

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

O grupo 01 - Ensino, Pesquisa e Extensão, conterà os custos com os processos finalísticos da instituição, sendo eles: As atividades de ensino, pesquisa e extensão nos ensinos básico e médio, na graduação, no mestrado, no doutorado e nos centros de pesquisa e/ou extensão.

O grupo 02 - Inovação, conterà os custos com as atividades e programas do Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia (CRITT), do Parque Tecnológico (PARTEC) e de atividades de inovação vinculadas a outros órgãos internos.

O grupo 03 - Gestão da Cultura e de Equipamentos Culturais, conterà os custos das atividades da Pró-Reitoria de Cultura (PROCULT), do Cine Teatro Central, do Fórum da Cultura, do Centro Cultural Pró-Música, do Centro de Conservação da Memória, do Memorial da República, do Museu de Arte Murilo Mendes, do Centro de Ciências e do Jardim Botânico, além de outras atividades de cultura vinculadas a outros órgãos internos.

O grupo 04 - Avaliação da Educação, conterà exclusivamente os custos do Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação (CAEd), que atua em diversas cidades e estados do Brasil prestando serviços de avaliação da educação em contratos firmados com diversos órgãos.

O grupo 05 - Gestão do Hospital Universitário, conterà os custos da manutenção do hospital que são de responsabilidade da UFJF e que não foram transferidos para a EBSEH, atual gestora do Hospital Universitário da UFJF.

O grupo 06 - Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão, conterà os custos com as atividades, programas e bolsas das Pró-Reitorias de Graduação (PROGRAD), Extensão (PROEX), Pós-Graduação e Pesquisa (PROPP), além das atividades da Coordenação de Registros Acadêmicos (CDARA), Centro de Difusão do Conhecimento (CDC), Coordenação Geral de Processos de Seletivos (COPESE) e Editora UFJF.

O grupo 07 - Relacionamento, conterà os custos com as atividades das Diretorias de Ações Afirmativas, Imagem institucional e de Relações Internacionais, além das atividades, programas e bolsas da Pró-Reitoria de Assistência Estudantil.

O grupo 08 - Gestão Administrativa e de Apoio Geral, conterà os custos com as atividades da Reitoria e Vice-Reitoria, da Diretoria do Campus Avançado de Governador Valadares e das Pró-Reitorias de Planejamento, Orçamento e Finanças (PROPLAN), Infraestrutura e Gestão (PROINFRA) e Gestão de Pessoas (PROGEPE). Desta forma, caso não seja possível utilizar a alocação direta, os custos com serviços de motorista, segurança, locação de imóveis, depreciação de bens imóveis, energia elétrica, consumo de água, telefonia e internet deverão ser alocados ao centro de custo “26985 - Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão”, enquanto os custos com serviços limpeza, e conservação, copa e portaria/recepção deverão ser alocados ao centro de custo “90911 - Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças”.

O grupo 09 - Controle e Assessoramento, conterà os custos com as atividades da Diretoria de Avaliação Institucional, da Ouvidoria, da Procuradoria, das Assessorias da Reitoria e da Auditoria Geral.

O grupo 97 - Termo de Execução Descentralizada, conterà os custos com a execução dos Termos de Execução Descentralizada recebidos pela UFJF.

O grupo 98 - Inaplicáveis, conterà os gastos com precatórios, pessoal inativo e pensionista, além de demais despesas que não possuem relação com as atividades da instituição. Assim como proposto na metodologia de Reinert (2005), tais gastos devem ser excluídos, uma vez que não se traduzem em produtos e/ou serviços.

O grupo 99 - Custo a Detalhar, conterà os custos que por algum motivo não puderem ser atribuídos aos seus respectivos centros de custos no momento da liquidação da despesa no SIAFI, como por exemplo na liquidação da folha de pagamento e na apropriação da depreciação mensal. Para estes casos o detalhamento deverá ocorrer no mês seguinte ao da competência dos custos, assim como proposto por Stolf (2018).

O passo seguinte após a definição dos grupos de custos, foi vinculá-los às unidades organizacionais conforme quadro 13, abaixo:

Quadro 13 - Vinculação entre os Grupos de Custos e as Unidades Organizacionais

<b>Código</b>	<b>Grupo</b>	<b>Unidade Organizacional</b>	<b>Código SIORG</b>
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Colégio de Aplicação João XXIII	59177
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Administração e Ciências Contábeis	11624

01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Arquitetura e Urbanismo	225598
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Instituto de Artes e Design	90915
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Instituto de Ciências Exatas	11615
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Instituto de Ciências Humanas	11617
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Economia	120660
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Direito	11623
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Educação Física e Desportos	26991
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Enfermagem	11622
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Engenharia	11618
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Farmácia	11621
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Fisioterapia	120661
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Comunicação Social	11626
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Letras	90914
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Medicina	11619
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Odontologia	11620
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Educação	11625
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Faculdade de Serviço Social	30964
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-GV	225803
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	CEAD	121219
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Centro de Pesquisas Sociais	11671
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Centro de Psicologia Aplicada - CPA	121274
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Centro de Biologia da Reprodução	11673
01	Ensino, Pesquisa e Extensão	Núcleo de Prática Jurídica	120636
02	Inovação	C Reg. de Inov. e Transf. de Tecnologia - CRITT	43130
02	Inovação	Parque Tecnológico	121195
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Pró-Reitoria de Cultura	120662
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Cine Teatro Central	121224
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Fórum da Cultura	121223
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Centro Cultural Pró-Música	225848
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Centro de Conservação da Memória	225849
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Memorial da República	121225
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Museu de Arte Murilo Mendes	43129
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Centro de Ciências	121216
03	Gestão da Cultura e de Equip. Culturais	Jardim Botânico	225836
04	Avaliação da Educação	C de Pol. Públicas e Aval. da Educação - CAEd	121182
05	Gestão do Hospital Universitário	Hospital Universitário	11657
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Conselho Setorial de Graduação	225878
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Pró-Reitoria de Graduação	26987
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Conselho Setorial de Extensão e Cultura	225879
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Pró-Reitoria de Extensão	31936
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Conselho Setorial de Pós-Graduação e Pesquisa	225876
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa	31938
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Coordenação de Registros Acadêmicos	225807
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Coordenação Geral de Processos de Seletivos	90912
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Centro de Difusão do Conhecimento	43016
06	Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão	Editora da UFJF	43128
07	Relacionamento	Diretoria de Ações Afirmativas	121200
07	Relacionamento	Diretoria de Imagem Institucional	121205
07	Relacionamento	Diretoria de Relações Internacionais	121209

07	Relacionamento	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil	121867
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Conselho Superior	225875
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Conselho Setorial de Adm. e Recursos Humanos	225877
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Reitoria	31934
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Diretoria do Campus de Governador Valadares	225867
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas	26988
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Comissão Permanente de Pessoal Docente	225833
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Pró-Reitoria de Plan. Orçamento e Finanças	90911
08	Gestão Administrativa e de Apoio Geral	Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão	26985
09	Controle e Assessoramento	Diretoria de Avaliação Institucional	121208
09	Controle e Assessoramento	Ouvidoria	121204
09	Controle e Assessoramento	Procuradoria Federal junto à UFJF	31935
09	Controle e Assessoramento	Assessorias da Reitoria	225834
09	Controle e Assessoramento	Auditoria Geral	121203
97	Termo de Execução Descentralizada	UO beneficiada com o TED	XXX
98	Inaplicáveis	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99	Custo a detalhar	Universidade Federal de Juiz de Fora	424

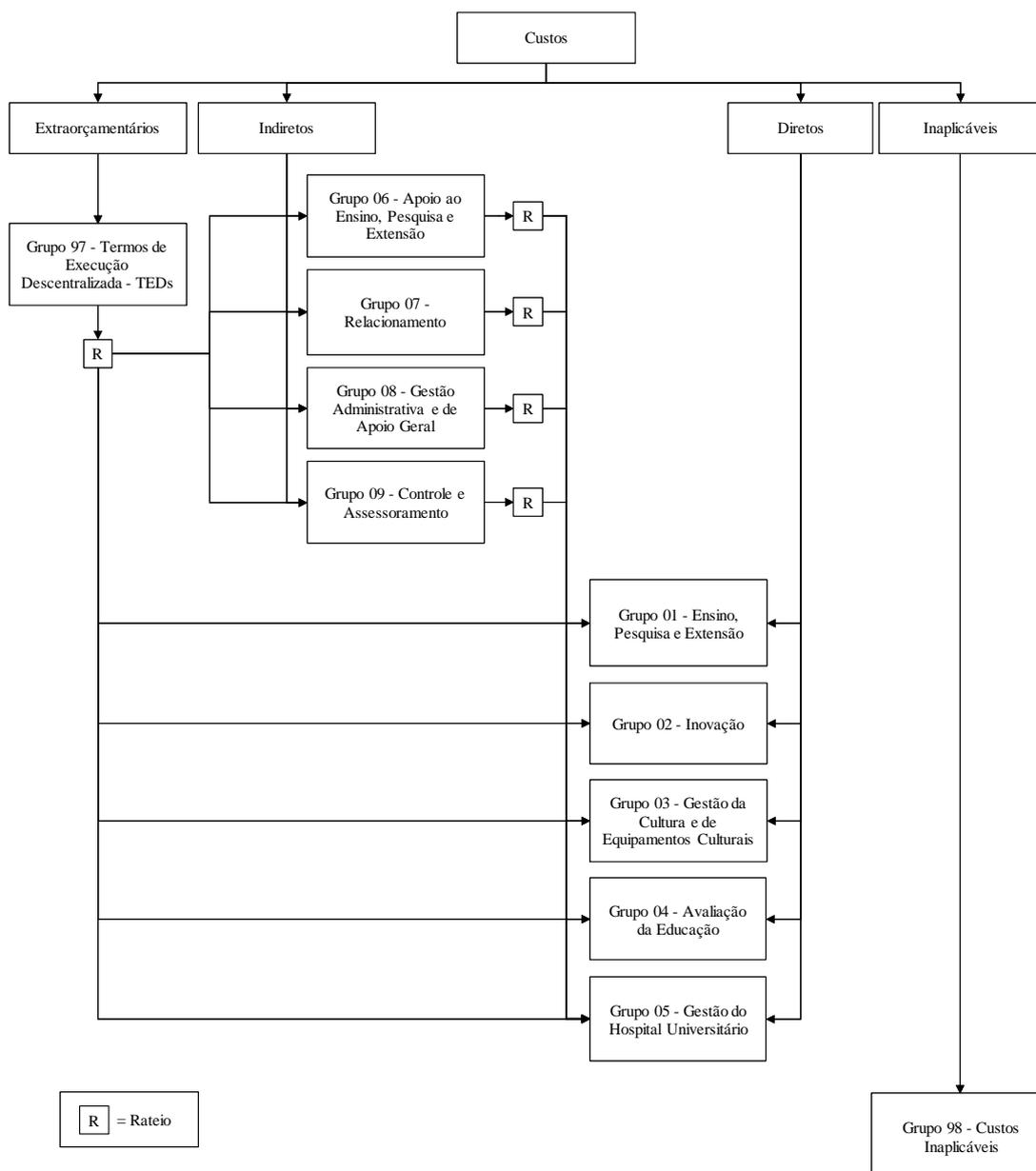
Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Assim, apresenta-se a primeira fase a ser percorrida pela UFJF para a identificação, mensuração e acumulação de seus custos, caracterizada pela utilização dos grupos de custos juntamente com os códigos das unidades organizacionais.

Nesta fase as despesas liquidadas devem ter o código do grupo de custo informado no campo “Centro de Custo” no SIAFI, de acordo com as vinculações propostas no quadro 13, além do próprio código SIORG.

Abaixo, a figura 13, apresenta um fluxo da alocação dos custos conforme seu tipo, para esta fase do plano de ação:

Figura 13 - Fluxo de apuração de custos, com base na departamentalização



Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Martins (2010)

Desta forma, os custos diretos serão alocados diretamente aos grupos de atividades finalísticas (grupos de 01 a 05), enquanto os custos indiretos (grupos de 06 a 09) e extraorçamentários (grupo 97) deverão ser alocados aos grupos de apoio, administrativos, de relacionamento, de controle e de termos de execução descentralizada. Deste modo, será possível obter os custos com as atividades finalísticas e com as atividades administrativas e/ou de apoio de forma segregada. Para a apuração do custo total dos objetos de custo, será necessário ratear os custos dos grupos 06 a 09 e 97 para os grupos 01 a 05, onde poderão ser utilizados diferentes critérios, tais como porcentagem da carga

horária docente utilizada em cada atividade, porcentagem da área utilizada em relação ao total disponível e quantidade de alunos matriculados.

Para que esta fase transcorra de maneira assertiva, os custos com a folha de pessoal deverão ser alocados aos centros de custos conforme a unidade organizacional de lotação dos servidores, além de serem necessários alguns ajustes no módulo administrativo do SIGA, onde o mesmo deverá gerar os relatórios de depreciação, amortização, consumo de material de almoxarifado e liquidações com os mesmos códigos das unidades organizacionais constantes no SIORG. A figura 14, apresenta como exemplo o relatório de liquidação com a inclusão dos campos de centro de custo e do código SIORG da unidade.

Figura 14 - Exemplo de relatório do SIGA com os novos campos

 Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF Centro de Gestão do Conhecimento Organizacional - CGCO Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - SIGA					
RELATÓRIO DE LIQUIDAÇÃO					
Fornecedor:		<b>Código SIORG:</b>		<b>Centro de Custo:</b>	
CPF/CNPJ:		Agência:		Conta Corrente:	
Banco:					
Proc. Pgto:					
Doc. Fiscal:					
Data Emissão:		Data Ateste: 07/06/2019			
<b>Empenho</b>	<b>PTRES</b>	<b>Fonte</b>	<b>Nat. Desp.</b>	<b>R\$ Valor</b>	<b>R\$ Saldo</b>
<b>Total:</b>					
Optante SIMPLES:	SIM( )	NÃO ( )			
Contrato:					
Licitação:	Total Licitado:		Saldo Licitação:		
Em 12 de junho de 2019					
_____					
Responsável pela liquidação					
Autorizamos o pagamento acima:					
Em 12 de junho de 2019					
_____					
Ordenador de Despesa (Por delegação)					
Este pagamento gerou:					
Documento CPR:	_____				
Ordem(ns) Bancária(s) nº:	_____				
DARF nº:	_____				
GPS nº:	_____				
Em ____ de _____ de _____					
_____					
Responsável pela Execução Financeira					
Conformidade de Registro de Gestão:					
Em ____ de _____ de _____					
_____					
Responsável pela Conformidade de Registro de Gestão					

Fonte: Adaptado de Universidade Federal de Juiz de Fora (2019)

Ao final desta fase, assim como no modelo proposto por Reinert (2005), de maneira agrupada e sem considerar as especificidades de cada curso, o custo médio anual por aluno da UFJF poderá ser obtido por meio da divisão entre o custo anual total do grupo 01 - Ensino, Pesquisa e Extensão (após o recebimento dos custos indiretos) e o número de matrículas ativas no ano. Entretanto, para que se possa chegar aos custos por aluno de acordo com os diferentes cursos ofertados é necessário que a instituição percorra as duas próximas fases, a serem detalhadas nas duas próximas seções.

### 3.2. DEFINIÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS E UTILIZAÇÃO DOS CÓDIGOS SIORG (2ª FASE)

Após a definição dos grupos de custos, o próximo passo foi a de definição dos centros de custos. Os centros de custos são compostos pelos dois dígitos iniciais do grupo de custo ao qual pertence, além de outros quatro dígitos. O primeiro dos quatro dígitos tem a função de caracterizar o tipo do custo dentro daquele grupo, enquanto os outros três dígitos são sequenciais. Para o grupo 01, os códigos que possuem o dígito 1 na terceira posição representam custos com ensino básico e médio. Já os que possuem o dígito 2, referem-se a custos com graduação. Os que possuem dígito 3 referem-se à custos com mestrado, enquanto os que possuem o dígito 4 são custos com doutorado. Por último, os que possuem o dígito 5 na terceira posição, representam custos com centros de pesquisa e/ou extensão.

Todos os centros de custos foram construídos sob esta mesma lógica, desta forma, os demais centros de custos que possuem o mesmo terceiro dígito dentro de um grupo, possuem características semelhantes. No quadro 14, abaixo, consta a codificação dos centros de custos, dentro de seus grupos, além da unidade organizacional ao qual pertence, com o respectivo código no SIORG.

Quadro 14 – Codificação dos Centros de Custos e Unidades Organizacionais

<b>Código</b>	<b>Centro de Custo</b>	<b>Unidade Organizacional</b>	<b>Código SIORG</b>
<b>01</b>	<b>Ensino, Pesquisa e Extensão</b>	-	-
01.1001	Ensino Básico e Médio	Colégio de Aplicação João XXIII	59177

01.2001	Graduação em Administração	Faculdade de Administração e Ciências Contábeis	11624
01.2002	Graduação em Arquitetura e Urbanismo	Faculdade de Arquitetura e Urbanismo	225598
01.2003	Graduação em Artes e Design	Instituto de Artes e Design	90915
01.2004	Graduação em Artes Visuais	Instituto de Artes e Design	90915
01.2005	Graduação em Ciência da Computação	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2006	Graduação em Ciência da Religião	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2007	Graduação em Ciências Biológicas	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.2008	Graduação em Ciências Contábeis	Faculdade de Administração e Ciências Contábeis	11624
01.2009	Graduação em Ciências Econômicas	Faculdade de Economia	120660
01.2010	Graduação em Ciências Exatas	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2011	Graduação em Ciências Humanas	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2012	Graduação em Ciências Sociais	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2013	Graduação em Cinema e Audiovisual	Instituto de Artes e Design	90915
01.2014	Graduação em Design	Instituto de Artes e Design	90915
01.2015	Graduação em Direito	Faculdade de Direito	11623
01.2016	Graduação em Educação Física	Faculdade de Educação Física e Desportos	26991
01.2017	Graduação em Enfermagem	Faculdade de Enfermagem	11622
01.2018	Graduação em Engenharia Ambiental e Sanitária	Faculdade de Engenharia	11618
01.2019	Graduação em Engenharia Civil	Faculdade de Engenharia	11618

01.2020	Graduação em Engenharia Computacional	Faculdade de Engenharia	11618
01.2021	Graduação em Engenharia de Produção	Faculdade de Engenharia	11618
01.2022	Graduação em Engenharia Elétrica	Faculdade de Engenharia	11618
01.2023	Graduação em Engenharia Mecânica	Faculdade de Engenharia	11618
01.2024	Graduação em Estatística	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2025	Graduação em Farmácia	Faculdade de Farmácia	11621
01.2026	Graduação em Filosofia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2027	Graduação em Física	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2028	Graduação em Fisioterapia	Faculdade de Fisioterapia	120661
01.2029	Graduação em Geografia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2030	Graduação em História	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2031	Graduação em Jornalismo	Faculdade de Comunicação Social	11626
01.2032	Graduação em Letras	Faculdade de Letras	90914
01.2033	Graduação em Matemática	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2034	Graduação em Medicina	Faculdade de Medicina	11619
01.2035	Graduação em Medicina Veterinária	Faculdade de Medicina	11619
01.2036	Graduação em Moda	Instituto de Artes e Design	90915
01.2037	Graduação em Música	Instituto de Artes e Design	90915
01.2038	Graduação em Nutrição	Instituto de Ciências Biológicas	11616

01.2039	Graduação em Odontologia	Faculdade de Odontologia	11620
01.2040	Graduação em Pedagogia	Faculdade de Educação	11625
01.2041	Graduação em Psicologia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2042	Graduação em Química	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2043	Graduação em Rádio, TV e Internet	Faculdade de Comunicação Social	11626
01.2044	Graduação em Serviço Social	Faculdade de Serviço Social	30964
01.2045	Graduação em Sistemas de Informação	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.2046	Graduação em Turismo	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.2047	Graduação em Administração - GV	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-GV	225803
01.2048	Graduação em Ciências Contábeis - GV	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-GV	225803
01.2049	Graduação em Ciências Econômicas - GV	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-GV	225803
01.2050	Graduação em Direito - GV	Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-GV	225803
01.2051	Graduação em Educação Física - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.2052	Graduação em Farmácia - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.2053	Graduação em Fisioterapia - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.2054	Graduação em Medicina - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.2055	Graduação em Nutrição - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.2056	Graduação em Odontologia - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.2057	Graduação em Administração Pública - EaD	CEAD	121219

01.2058	Graduação em Computação - EaD	CEAD	121219
01.2059	Graduação em Educação Física - EaD	CEAD	121219
01.2060	Graduação em Física - EaD	CEAD	121219
01.2061	Graduação em Matemática - EaD	CEAD	121219
01.2062	Graduação em Pedagogia - EaD	CEAD	121219
01.2063	Graduação em Química - EaD	CEAD	121219
01.3001	Mestrado em Bioquímica e Biologia Molecular - GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.3002	Mestrado em Administração	Faculdade de Administração e Ciências Contábeis	11624
01.3003	Mestrado em Administração Pública	Faculdade de Administração e Ciências Contábeis	11624
01.3004	Mestrado em Ambiente Construído	Faculdade de Engenharia	11618
01.3005	Mestrado em Artes, Cultura e Linguagens	Instituto de Artes e Design	90915
01.3006	Mestrado em Ciência da Computação	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3007	Mestrado em Ciência da Religião	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.3008	Mestrado em Ciência e Tecnologia do Leite e Derivados	Faculdade de Farmácia	11621
01.3009	Mestrado em Ciências Biológicas: Comportamento Animal e Zoologia	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.3010	Mestrado em Ciências Biológicas: Imunologia e Doenças Infecto-parasitárias/Genética e Biotecnologia	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.3011	Mestrado em Ciências Sociais	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.3012	Mestrado em Clínica Odontológica	Faculdade de Odontologia	11620
01.3013	Mestrado em Comunicação	Faculdade de Comunicação Social	11626

01.3014	Mestrado em Direito e Inovação	Faculdade de Direito	11623
01.3015	Mestrado em Ecologia	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.3016	Mestrado em Economia Aplicada	Faculdade de Economia	120660
01.3017	Mestrado em Educação	Faculdade de Educação	11625
01.3018	Mestrado em Educação Física	Faculdade de Educação Física e Desportos	26991
01.3019	Mestrado em Educação Matemática	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3020	Mestrado em Enfermagem	Faculdade de Enfermagem	11622
01.3021	Mestrado em Engenharia Civil	Faculdade de Engenharia	11618
01.3022	Mestrado em Engenharia Elétrica	Faculdade de Engenharia	11618
01.3023	Mestrado em Ensino de Biologia	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.3024	Mestrado em Ensino de Física	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3025	Mestrado em Estudos Literários	Faculdade de Letras	90914
01.3026	Mestrado em Farmácia – Ciências Farmacêuticas	Faculdade de Farmácia	11621
01.3027	Mestrado em Filosofia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.3028	Mestrado em Física	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3029	Mestrado em Fisioterapia (Ciências da Reabilitação e Desempenho Físico-funcional)	Faculdade de Fisioterapia	120661
01.3030	Mestrado em Geografia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.3031	Mestrado em Gestão e Avaliação em Educação Pública	Faculdade de Educação	11625
01.3032	Mestrado em História	Instituto de Ciências Humanas	11617

01.3033	Mestrado em Letras	Faculdade de Letras	90914
01.3034	Mestrado em Linguística	Faculdade de Letras	90914
01.3035	Mestrado em Matemática (Acadêmico)	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3036	Mestrado em Matemática (Profissional)	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3037	Mestrado em Modelagem Computacional	Faculdade de Engenharia	11618
01.3038	Mestrado em Psicologia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.3039	Mestrado em Química	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.3040	Mestrado em Saúde Brasileira	Faculdade de Medicina	11619
01.3041	Mestrado em Saúde Coletiva	Faculdade de Medicina	11619
01.3042	Mestrado em Serviço Social	Faculdade de Serviço Social	30964
01.4001	Doutorado em Bioquímica e Biologia Molecular-GV	Instituto de Ciências da Vida-GV	226227
01.4002	Doutorado em Ciência da Religião	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.4003	Doutorado em Ciências Biológicas: Comportamento e Biologia Animal	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.4004	Doutorado em Ciências Biológicas: Imunologia e Doenças Infecto-parasitárias/Genética e Biotecnologia	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.4005	Doutorado em Ciências Sociais	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.4006	Doutorado em Ecologia	Instituto de Ciências Biológicas	11616
01.4007	Doutorado em Economia	Faculdade de Economia	120660
01.4008	Doutorado em Educação	Faculdade de Educação	11625
01.4009	Doutorado em Educação Física	Faculdade de Educação Física e Desportos	26991

01.4010	Doutorado em Engenharia Elétrica	Faculdade de Engenharia	11618
01.4011	Doutorado em Estudos Literários	Faculdade de Letras	90914
01.4012	Doutorado em Farmácia – Ciências Farmacêuticas	Faculdade de Farmácia	11621
01.4013	Doutorado em Física	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.4014	Doutorado em História	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.4015	Doutorado em Linguística	Faculdade de Letras	90914
01.4016	Doutorado em Modelagem Computacional	Faculdade de Engenharia	11618
01.4017	Doutorado em Psicologia	Instituto de Ciências Humanas	11617
01.4018	Doutorado em Química	Instituto de Ciências Exatas	11615
01.4019	Doutorado em Saúde Brasileira	Faculdade de Medicina	11619
01.5001	Centro de Pesquisas Sociais - CPS	Centro de Pesquisas Sociais	11671
01.5002	Centro de Psicologia Aplicada - CPA	Centro de Psicologia Aplicada - CPA	121274
01.5003	Centro de Biologia da Reprodução - CBR	Centro de Biologia da Reprodução	11673
01.5004	Núcleo de Prática Jurídica	Núcleo de Prática Jurídica	120636
<b>02</b>	<b>Inovação</b>	-	-
02.1001	Gestão da Inovação (CRITT)	Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia	43130
02.2001	Programa de Apoio à Mobilidade Internacional	Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia	43130
02.2002	Premiação Desafio Biomassa	Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia	43130
02.3001	Parque Tecnológico - PARTEC	Parque Tecnológico	121195

<b>03</b>	<b>Gestão da Cultura e de Equipamentos Culturais</b>	-	-
03.1001	Gestão da produção cultural institucional	Pró-Reitoria de Cultura	120662
03.1002	Fomento de ações culturais	Pró-Reitoria de Cultura	120662
03.2001	Cine Teatro Central	Cine Teatro Central	121224
03.2002	Fórum da Cultura	Fórum da Cultura	121223
03.2003	Centro Cultural Pró-Música	Centro Cultural Pró-Música	225848
03.2004	Centro de Conservação da Memória	Centro de Conservação da Memória	225849
03.2005	Memorial da República	Memorial da República	121225
03.2006	Museu de Arte Murilo Mendes	Museu de Arte Murilo Mendes	43129
03.2007	Centro de Ciências	Centro de Ciências	121216
03.2008	Jardim Botânico	Jardim Botânico	225836
<b>04</b>	<b>Avaliação da Educação</b>	-	-
04.1001	Gestão Caed	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2001	Contrato XXX/XXXX - Órgão X	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2002	Contrato XXX/XXXX - Órgão Y	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2003	Contrato XXX/XXXX - Órgão Z	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2004	Contrato XXX/XXXX - Órgão A	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2005	Contrato XXX/XXXX - Órgão B	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2006	Contrato XXX/XXXX - Órgão C	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182

04.2007	Contrato XXX/XXXX - Órgão D	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
04.2008	Contrato XXX/XXXX - Órgão E	Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação - CAEd	121182
<b>05</b>	<b>Gestão do Hospital Universitário</b>	-	-
05.1001	Folha de pagamento	Hospital Universitário	11657
05.1002	Emendas	Hospital Universitário	11657
05.1003	Energia Elétrica	Hospital Universitário	11657
05.1004	Depreciação Bens Móveis	Hospital Universitário	11657
05.1005	Depreciação Bens Imóveis	Hospital Universitário	11657
05.1006	Demais Custos	Hospital Universitário	11657
<b>06</b>	<b>Apoio ao Ensino, Pesquisa e Extensão</b>	-	-
06.1001	Conselho Setorial de Graduação	Conselho Setorial de Graduação	225878
06.1002	Apoio à Graduação	Pró-Reitoria de Graduação	26987
06.1003	Programa de Monitoria	Pró-Reitoria de Graduação	26987
06.1004	Programa de Treinamento Profissional	Pró-Reitoria de Graduação	26987
06.1005	Programa de Mobilidade Acadêmica	Pró-Reitoria de Graduação	26987
06.2001	Conselho Setorial de Extensão e Cultura	Conselho Setorial de Extensão e Cultura	225879
06.2002	Apoio à Extensão Universitária	Pró-Reitoria de Extensão	31936
06.2003	Programas de Extensão	Pró-Reitoria de Extensão	31936
06.3001	Conselho Setorial de Pós-Graduação e Pesquisa	Conselho Setorial de Pós-Graduação e Pesquisa	225876

06.3002	Apoio à Pós-graduação e Pesquisa	Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa	31938
06.3003	Programa de Iniciação Científica	Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa	31938
06.4001	Emissão e registro de documentos acadêmicos (CDARA)	Coordenação de Registros Acadêmicos	225807
06.5001	Programas de Ingresso da UFJF (COPESE)	Coordenação Geral de Processos de Seletivos	90912
06.6001	Gerenciamento das bibliotecas (CDC)	Centro de Difusão do Conhecimento	43016
06.7001	Editora UFJF	Editora da UFJF	43128
<b>07</b>	<b>Relacionamento</b>	-	-
07.1001	Diretoria de Ações Afirmativas	Diretoria de Ações Afirmativas	121200
07.2001	Diretoria de Imagem Institucional	Diretoria de Imagem Institucional	121205
07.3001	Diretoria de Relações Internacionais	Diretoria de Relações Internacionais	121209
07.4001	Assistência Estudantil	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil	121867
07.5001	Programa Nacional de Assistência Estudantil - PNAES	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil	121867
07.6001	Auxílios Alimentação, Creche, Moradia, Transporte	Pró-Reitoria de Assistência Estudantil	121867
<b>08</b>	<b>Gestão Administrativa e de Apoio Geral</b>	-	-
08.1001	Conselho Superior	Conselho Superior	225875
08.1002	Conselho Setorial de Administração e Recursos Humanos	Conselho Setorial de Administração e Recursos Humanos	225877
08.2001	Reitoria e Vice-Reitoria	Reitoria	31934
08.2002	Diretoria do Campus Avançado de Governador Valadares	Diretoria do Campus Avançado de Governador Valadares	225867
08.3001	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas	Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas	26988

08.3002	Comissão Permanente de Pessoal Docente	Comissão Permanente de Pessoal Docente	225833
08.4001	Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças	Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças	90911
08.5001	Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão	Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão	26985
<b>09</b>	<b>Controle e Assessoramento</b>	-	-
09.1001	Diretoria de Avaliação Institucional	Diretoria de Avaliação Institucional	121208
09.2001	Ouvidoria	Ouvidoria	121204
09.3001	Procuradoria Federal junto à UFJF	Procuradoria Federal junto à UFJF	31935
09.4001	Assessorias da Reitoria	Assessorias da Reitoria	225834
09.5001	Auditoria Geral	Auditoria Geral	121203
<b>97</b>	<b>Termo de Execução Descentralizada</b>	-	-
97.1001	TED XXXX/XXXX – Órgão A	UO beneficiada com o TED	-
97.1002	TED XXXX/XXXX – Órgão B	UO beneficiada com o TED	-
97.1003	TED XXXX/XXXX – Órgão C	UO beneficiada com o TED	-
97.1004	TED XXXX/XXXX – Órgão D	UO beneficiada com o TED	-
97.1005	TED XXXX/XXXX – Órgão E	UO beneficiada com o TED	-
97.1006	TED XXXX/XXXX – Órgão F	UO beneficiada com o TED	-
<b>98</b>	<b>Inaplicáveis</b>	-	-
98.1001	Precatórios	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
98.1002	Inativos	Universidade Federal de Juiz de Fora	424

98.1003	Pensionistas	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
98.1004	Demais Despesas	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
<b>99</b>	<b>Custo a detalhar</b>	-	-
99.1001	Custo a Detalhar - Folha de Pagamento	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99.1002	Custo a Detalhar - Energia Elétrica	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99.1003	Custo a Detalhar - Depreciação Bens Móveis	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99.1004	Custo a Detalhar - Depreciação Bens Imóveis	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99.1005	Custo a Detalhar - Consumo estoque	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99.1006	Custo a Detalhar - Serviços Terceirizados	Universidade Federal de Juiz de Fora	424
99.1007	Custo a Detalhar - Repasses de Convênios	Universidade Federal de Juiz de Fora	424

Fonte: Elaborado pelo autor (2019)

Nesta segunda fase, a identificação, mensuração e acumulação dos custos, deve ser feita por meio da utilização dos centros de custos juntamente com os códigos das unidades organizacionais. Assim, os custos diretos com serviços e consumo de materiais, além da depreciação dos bens móveis, serão atribuídos diretamente aos centros de custos que os utilizarem, por meio dos relatórios do SIGA que deverão trazer as informações dos centros de custos e das unidades organizacionais nos respectivos relatórios, enquanto os custos com folha de pessoal, locação de imóveis, limpeza e conservação, depreciação de bens imóveis e energia elétrica serão alocados seguindo os critérios, conforme abaixo:

a) Folha de pessoal: Os custos com o pessoal alocado nas unidades organizacionais administrativas e de apoio continuarão sendo atribuídos aos centros de custos de acordo com a unidade organizacional de lotação destes servidores. Já os custos com o pessoal alocado nas unidades organizacionais do grupo “01 – Ensino, Pesquisa e Extensão”, deverão ser alocados conforme percentual de carga horária dedicada a cada curso em relação ao total da carga horária da unidade organizacional. Desta forma, a carga horária total por curso, deve ser dividida pela

carga horária total da unidade, encontrando assim os percentuais correspondentes a cada centro de custo.

b) Limpeza e conservação: Os custos com estes serviços deverão ser alocados aos centros de custos conforme apontamento a ser efetuado pelos fiscais e/ou gestores dos respectivos contratos da utilização dos postos de trabalho previstos contratualmente. Ou seja, caso a UFJF contratar 15 postos de trabalho para toda a universidade e 1 destes postos de trabalho for para a Faculdade de Direito, o custo deste 1 posto deverá ser atribuído a esta faculdade. Já os custos com os postos de trabalho alocados aos setores administrativos serão atribuídos ao centro de custo “07.4001 Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças”.

c) Depreciação dos bens imóveis: Os custos com a depreciação dos bens imóveis deverão ser alocados aos centros de custos conforme percentual de utilização da área total construída, a ser definido/atualizado anualmente pela Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão.

d) Energia elétrica: Os custos com energia elétrica, quando não puderem ser alocados diretamente aos centros de custos, deverão ser alocados conforme percentual de utilização da área total construída.

Ainda, quando não puderem ser diretamente atribuídos, os custos com serviços de motorista, segurança, telefonia, internet e consumo de água continuarão sendo atribuídos ao centro de custos “26985 - Pró-Reitoria de Infraestrutura e Gestão”, enquanto os serviços de copa e portaria/ recepção continuarão sendo atribuídos ao centro de custos “90911 - Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças”, uma vez que todos estes serviços têm potencial de beneficiamento à toda universidade.

Assim como na fase anterior, os custos com as atividades de apoio, administrativas, de controle, de relacionamento e de termos de execução descentralizada continuarão sendo distribuídos aos objetos de custos por meio de rateios, quando não puderem ser vinculados diretamente aos centros de custos finalísticos.

Ao percorrer esta fase será possível identificar e mensurar os custos com os cursos de Graduação, Mestrado, Doutorado e Educação à Distância de maneira segregada, e desta forma, possibilitar a utilização de tais informações de custos para melhor direcionamento dos recursos orçamentários da instituição.

### 3.3. IDENTIFICAÇÃO E APURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO (3ª FASE)

Na fase anterior, a apuração do custo por curso já seria possível, entretanto, para que este custo esteja mais próximo da realidade e atinja o objetivo de calcular o custo por aluno, conforme o curso, faz-se necessário a verificação de dois pontos: O primeiro, refere-se à distribuição da carga horária docente, onde um professor pode estar lotado em uma respectiva unidade organizacional e prestar serviços à outra(s) unidade(s) organizacional(is). Já o segundo ponto, diz respeito ao oferecimento de disciplinas a cursos vinculados a outras unidades acadêmicas.

Como forma de resolução ao primeiro ponto, sugere-se a utilização do Plano Individual de Trabalho – PIT, que é um documento preenchido por todos os docentes e que inclui a carga horária semanal dispendida para as diversas atividades executadas por estes. Assim, ao se obter os dados com a carga horária docente destinada aos diversos cursos de graduação, pós-graduação, pesquisa, extensão e inovação, o custo anteriormente alocado apenas à unidade organizacional ao qual o professor está lotado deverá ser distribuído com base na carga horária utilizada em cada atividade.

Quanto ao segundo ponto, sugere-se que os custos com as disciplinas ofertadas para diferentes cursos sejam distribuídos conforme o percentual entre a quantidade de matrículas de determinado curso na disciplina e o total de matrículas da disciplina, assim como proposto por Magalhães et al (2010). Por exemplo: A disciplina Y, vinculada ao Instituto de Ciências Biológicas, oferece 50 vagas para os cursos de Biologia, Nutrição, Farmácia e Medicina Veterinária, sendo preenchidas com 15, 12,13 e 10 matrículas respectivamente a cada curso. Desta forma, o custo da disciplina Y será distribuído para o curso de Biologia no percentual de 30%, para o de Nutrição em 24%, para o de Farmácia em 26% e para Medicina Veterinária em 20%.

Assim, a distribuição dos custos das disciplinas disponibilizadas a mais de um curso deverá ser efetuada conforme a fórmula abaixo:

$$CDCy \times \frac{QMCxD}{QMTD}$$

Onde:

CDCy = Custo da Disciplina Y

QMCxD = Quantidade de Matrículas do Curso X na Disciplina

QMTD = Quantidade Total de Matrículas na Disciplina

Importante frisar que para a obtenção de tal detalhamento é imprescindível que tais informações sejam organizadas em meio informatizado e automatizado, onde os Planos Individuais de Trabalho e os Relatórios Individuais de Trabalho sejam alimentados em meio eletrônico e gerem relatórios que subsidiem a melhor alocação dos custos.

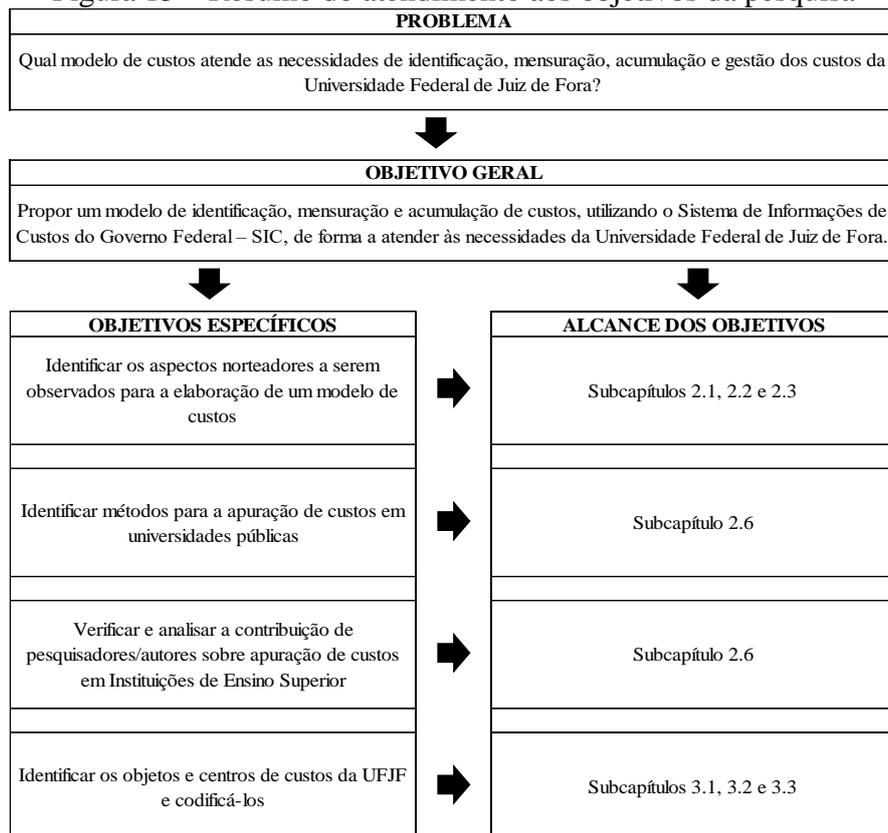
Por fim, após a realização destas distribuições de custos entre os cursos das diferentes unidades acadêmicas, o custo encontrado para cada curso deverá ser dividido pela respectiva quantidade de alunos matriculados, encontrando desta forma o custo por aluno de cada curso.

Outra abordagem que pode ser utilizada é a de custo por vaga, que pode ser encontrada pela divisão entre o custo do curso pela quantidade de vagas oferecidas, proporcionando também a possibilidade de mensuração do custo da ociosidade, que pode ser encontrado entre a diferença entre o custo por aluno e o custo por vaga, assim como proposto por Reinert (2005).

#### 3.4. RESUMO DO ATENDIMENTO AOS OBJETIVOS DA PESQUISA

Com o intuito de demonstrar a solução para o problema proposto, assim como o cumprimento dos objetivos propostos para esta pesquisa, foi elaborada a figura abaixo:

Figura 15 – Resumo do atendimento aos objetivos da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor, 2019

Desta forma, nota-se que por meio do plano de ação proposto a UFJF proporcionará maior controle social e transparência ao público externo, deixando em evidência os aspectos de *accountability* legal e política retratados no item 2.1.4.

Ademais, assim como retratado no item 2.3.3, as informações de custos geradas a partir do modelo proposto, atenderão não só aos agentes externos, mas também aos internos, com o intuito de melhorar a eficiência, eficácia e efetividade dos gastos da UFJF.

Apresentados o plano de ação, na próxima seção são apresentadas as considerações finais para esta pesquisa.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio dos pontos abordados durante a revisão bibliográfica, pôde-se notar que a contabilidade de custos tem o potencial de fornecer elementos para a tomada de decisões e a gestão das finanças no setor público, além de poder proporcionar maior controle social e transparência. Assim, uma antiga demanda da população brasileira quanto à disponibilização e publicização das informações de custos dos órgãos públicos começa a tornar-se realidade, uma vez que o Estado tem feito grandes esforços para o desenvolvimento de ferramentas, como por exemplo o Sistema de Informações de Custos.

Desta forma, o propósito deste trabalho foi a de elaborar uma proposta de modelo de identificação, mensuração e acumulação de custos para a Universidade Federal de Juiz de Fora, para ser utilizado no Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.

A estrutura do trabalho foi dividida em três capítulos, sendo o primeiro voltado para a apresentação e caracterização da UFJF, bem como o histórico de criação do SIC, seus objetivos e sua interação com os demais sistemas de administração do governo federal. O segundo capítulo procurou abarcar a revisão bibliográfica que norteia a geração das informações de custos, além de apresentar e analisar propostas de metodologias de custos para outras instituições de ensino superior. Já o último capítulo teve como objetivo apresentar um plano de ação com o modelo proposto para a identificação, mensuração e acumulação dos custos da UFJF, com suas respectivas fases.

Inicialmente, o modelo proposto baseou-se nos modelos propostos pelo Tribunal de Contas da União, por Clio Reinert, por Soares et al, por Magalhães et al e por Medeiros e Duarte. Em seguida foram utilizados os macroprocessos institucionais da UFJF, assim como proposto por Stolf (2018), tendo sido definidos 12 grupos de custos a serem utilizados no SIAFI em conjunto com os códigos das unidades organizacionais, de forma a possibilitar a identificação e mensuração dos custos das atividades finalísticas segregadas das atividades de apoio e/ou administrativas.

Na fase seguinte foram definidos os centros de custos, de forma que todos foram vinculados a um grupo de custo. Assim como na fase anterior, a utilização destes centros de custos também dar-se-á em conjunto com os códigos das unidades organizacionais. Como resultado, esta fase proporcionará a identificação e a mensuração dos custos com os cursos de Graduação, Mestrado, Doutorado e Educação à Distância de maneira segregada.

A terceira e última fase apresentou as formas e parâmetros para a distribuição de custos de professores que ministram disciplinas em unidades acadêmicas diferentes daquelas às quais estão vinculadas e também para a distribuição de custos entre as faculdades e institutos que oferecem disciplinas à cursos vinculados à outras unidades acadêmicas. Ademais, nesta fase propôs-se a utilização da quantidade de alunos matriculados por curso para a identificação do custo por aluno para cada curso, além da utilização da quantidade de vagas ofertadas para a identificação do custo por vaga.

Assim, por meio da exposição dos itens acima, conclui-se que os objetivos do trabalho foram atingidos, tendo como produto final um modelo prático e conforme as necessidades de gestão da UFJF para a utilização por meio do Sistema de Custos na UFJF.

Cabe destacar que é importante que a UFJF utilize o Sistema de Informações de Custos de forma gradual e com rotinas simples, uma vez que ainda não possui experiência em apuração de custos. Assim como defendem os criadores do SIC, Machado e Holanda (2010), a apuração de custos deve ser um processo de contínuo aprendizado e aperfeiçoamento, ou seja, a informação vai sendo gerada e quando usada e analisada funciona como feedback, retroalimentando todo o processo e proporcionando assim maior amadurecimento.

Como sugestão para futuros trabalhos, recomenda-se que seja analisado o processo de implantação e utilização do SIC pela UFJF, buscando compará-lo ao das demais universidades públicas brasileiras, além de criar indicadores com base nas informações de custos para compará-los aos indicadores do Tribunal de Contas da União, presentes nos relatórios de gestão/relatos integrados.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. **Custos nos serviços públicos**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-54, Jan-Mar 1999.

ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Análise da Adoção do Regime de Competência no Setor Público Internacional. **Revista FSA**, Teresina, v. 10, n. 1, p.40-58, mar. 2013. Trimestral. Revista FSA.

<http://dx.doi.org/10.12819/2013.10.1.3>. Disponível em:

<<http://www4.fsnet.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/54>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

ANDRADE, Márcia Helena de et al. Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. In: Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Foz do Iguaçu: 2015. 16 p. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3975/3976>>. Acesso em: 07 out. 2018.

BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo: Análise da Eficiência e Equidade do Gasto Público no Brasil**. Grupo Banco Mundial, 2017. Disponível em:

<<https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/brazil-expenditure-review-report>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988.

Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

Acesso em: 02 jul. 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em 17 jun.

2018.

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, 1986. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D93872.htm)>. Acesso em 02 ago. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 22 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro Para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 26 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.203, de 22 de novembro de 2017.** Dispõe sobre a Política de Governança da Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional. Brasília, 2017a. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.** Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Guia Rápido do SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal.** Brasília, 2016. Disponível em: <[https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com\\_content&view=article&id=247:5-1-modelo-teorico-e-ferramenta-tecnologica&catid=195&Itemid=474](https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=247:5-1-modelo-teorico-e-ferramenta-tecnologica&catid=195&Itemid=474)>. Acesso em 20 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 09 de março de 2011.** Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto 2008.** Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública.** Brasília, 2013. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE\\_CARTILHA\\_NovaContabilidade\\_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd)>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema de Custos do Governo Federal: O que é? Para que serve? E como isso afeta o meu dia a dia?** Brasília 2012. Disponível em: <[https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013\\_cartilha\\_sistema\\_de\\_custos\\_do\\_governo\\_federal.pdf](https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/27032013_cartilha_sistema_de_custos_do_governo_federal.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Custos – SIC: Sistema de Custos do Governo Federal.** Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos>>. Acesso em: 25 nov. 2018a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **História**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/historia>>. Acesso em 18 ago. 2018c.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Manual de Informações de Custos do Governo Federal – MIC**. Brasília, 2017b. Disponível em: <<https://www.tesouro.gov.br/documents/10180/626062/Minuta+MIC+++GF/ed05e8da-e6c3-4c9d-a2f6-e951d2bc88f5>>. Acesso em: 18 set. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Orçamentos Anuais**. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais>>. Acesso em: 12 jul. 2018b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Governança Pública: Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria**. Brasília, 2014. 79 p.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para o cálculo dos Indicadores de Gestão**. 2009. 12 p. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/transparencia/files/2019/02/manualIndTCU.pdf>>. Acesso em 16 abr. 2019.

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. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7048/5606>>. Acesso em: 29 mar. 2019.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. In: Anais do ENANPAD 2006 - 30º ENCONTRO DA ANPAD, 30., 2006, Salvador: Anpad, 2006. p. 1-11. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comitê de Convergência**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 30 mar. 2019a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TSP – do Setor Público**. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>>. Acesso em: 30 mar. 2019b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 1.366/11**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1366.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf)>. Acesso em: 12 set. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2018. 383 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Forense, 2018, 1152 p.

DUARTE, André Luís Faria et al. Produção Acadêmica sobre Accountability: Categorizações na área de Administração Pública. **Contabilidade, Gestão e Governança**, [s.l.], v. 21, n. 3, p.459-475, 5 nov. 2018. ANPAD. [http://dx.doi.org/10.21714/1984-3925\\_2018v21n3a9](http://dx.doi.org/10.21714/1984-3925_2018v21n3a9). Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/1687/pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2019.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2017. 172 p.

HACK, Érico. **Noções preliminares de direito administrativo e direito tributário**. 2. ed. Curitiba: Intersaberes, 2017. 363 p.

HOLANDA, Víctor Branco de; 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. 160 p. Disponível em: <[http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC\\_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1](http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/7725/CPDOC_SistemaDeInformacaoCusto.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 22 nov. 2019.

HORVATH, Miriam Vasconcelos Fiaux. **Direito Administrativo**. Barueri: Editora Manole Ltda, 2011. 114 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBCG, 2015. 108 p. Disponível em: <<http://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em: 04 ago. 2018.

LOVATO, Ederson Luiz et al. Sistemas de Informações de Custos no Setor Público no Brasil: Uma Análise da Percepção dos Usuários Sob o Enfoque da Gestão Governamental. **Revista de Globalização, Competitividade e Governabilidade**, [s.l.], v. 10, n. 1, p.17-41, jan./abr. 2016. Quadrimestral. Georgetown University-Universia. <http://dx.doi.org/10.3232/GCG.2016.V10.N1.01>. Disponível em: <<https://gcg.universia.net/article/view/1556/sistemas-informacion-costos-el-sector-publico-brasil-analisis-la-percepcion-usuarios-acerca-el-enfoque-gestion-gobierno>>. Acesso em: 12 mar. 2019.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. 221 f. Tese (Doutorado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <[http://antigo.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson\\_Machado\\_Tese\\_Doutorado.pdf](http://antigo.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fNelson_Machado_Tese_Doutorado.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2019.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2019.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p.638-666, mai./jun. 2010. Bimestral. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6940/5507>>. Acesso em: 05 dez. 2018

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2003. 311 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017a. 337 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017b. 359 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010. 370 p.

MATIAS-PEREIRA, José. **Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2018. 299 p.

MAUSS, César Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudecir. A Gestão de Custos Como Instrumento da Eficiência Pública no Brasil e em Outros Países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, Pelotas, v. 3, n. 6, p.595-609, 01 set. 2015. Semestral. <http://dx.doi.org/10.15210/reat.v6i3>. Disponível em: <<https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/AT/article/view/5942>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

MEDEIROS, Ana Lúcia; DUARTE, Michelle M.S.L. Trombini. Modelo de apuração de custos em Universidades Federais. **Revista Observatório**, Palmas, v. 4, n. 5, p.813-848, 1 ago. 2018. Trimestral. Universidade Federal do Tocantins. <http://dx.doi.org/10.20873/uft.2447-4266.2018v4n5p813>. Disponível em: <<https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/observatorio/article/view/5307>>. Acesso em: 25 mar. 2019.

MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 208 p.

MENDES, Sandro Miguel; BAHL, Miguel; FEGER, José Elmar. Transparência na Gestão Pública do Turismo no Brasil: Um Discurso ou uma prática de governança?. **Revista Turismo: Estudos e Práticas**, Rio Grande do Norte, v. 2, n. 6, p.10-31, 20 jul./dez. 2017. Semestral. Disponível em: <<http://periodicos.uern.br/index.php/turismo/issue/view/177>>. Acesso em: 13 dez. 2018.

NASCIMENTO, José Orcélio do; NOVAES, Renata Cristina dos Santos. A Evolução Histórica da Gestão de Custos no Setor Público: Da Lei n.º 4.320/64 à NBCT 16.11 (Resolução CFC 1366/11): Aplicação no Ministério da Saúde. **Liceu On-line**, São Paulo, v. 2, n. 5, p.30-49, dez. 2015. Semestral. Disponível em: <[https://liceu.fecap.br/LICEU\\_ON-LINE/article/view/1725](https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1725)>. Acesso em: 25 nov. 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade de Custos: Teoria, Prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013. 510 p.

REGINATO, Luciane; COLLATTO, Dalila Cisco. Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas. In: Anais do IX Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005. p. 1 - 15. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2127/2127>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

REINERT, Clio. Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras. 2005. 90 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/101612>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

ROMZEK, Barbara S.; INGRAHAM, Patricia Wallace. Cross Pressures of Accountability: Initiative, Command, and Failure in the Ron Brown Plane Crash. **Public Administration Review**, [s.l.], v. 60, n. 3, p.240-253, maio/jun. 2000. Wiley. <http://dx.doi.org/10.1111/0033-3352.00084>. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/0033-3352.00084>>. Acesso em 15 mar. 2019.

SANTOS, José Luiz dos. et al. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015. 280 p.

SILVA, Jeferson Batista. **Accountability e Gestão Pública: Possibilidades e limites da participação no aperfeiçoamento das políticas públicas**. Revista Desenvolvimento Socioeconômico em Debate, Criciúma, v. 1, n. 4, p.41-59, jan./jun. 2018. Semestral. Disponível em: <<http://periodicos.unesc.net/RDSD/article/view/4269>>. Acesso em: 18 mar. 2019.

SOARES, Thiago et al. Modelagem de estrutura de custos em Instituição de Ensino Superior. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia - RACE**, Joaçaba, v. 8, n. 2, p.267-290, jun./dez. 2009. Semestral. Disponível em: <<https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/issue/view/46>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: De Acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSASB/IFAC/CFC)**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2013. 286 p.

SOUZA, Erica Xavier de et al. **Implantação de um Sistema de Custos no Setor Público: Um Estudo de Caso em um Hospital de Ensino do Nordeste Brasileiro**. In:

VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2011, Resende: AEDB, 2011. p. 1-9. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos11/48414591.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

STOLF, Tatiane Hlatchuk. **Sistema de informações de custos**: Uma proposta para a Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2018. 117 f. Dissertação (mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Administração Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2018. Disponível em: <<http://www.profiap.org.br/profiap/tcfs-dissertacoes-1/utfpr/2018/dissertacao-2-1.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2019.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da Pesquisa-ação**. São Paulo: Cortez Editora, 1986. 108 p.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Apresentação**. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/ufjf/ensino/apresentacao/>>. Acesso em: 24 maio 2018a.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Contrato de Gestão Especial Gratuita que celebram entre si a Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF e a Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares - EBSEH**. Brasília: UFJF, 2014. Disponível em: <[http://www.ebserh.gov.br/documents/222346/3051728/Contrato+58\\_2014+UFJF\\_EBSEH+%28original%29.pdf/aff29ce0-15d4-48ec-9a2d-5dd276f63fe1](http://www.ebserh.gov.br/documents/222346/3051728/Contrato+58_2014+UFJF_EBSEH+%28original%29.pdf/aff29ce0-15d4-48ec-9a2d-5dd276f63fe1)>. Acesso em 28 jul. 2018.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Estatuto**. Disponível em: <<https://www2.ufjf.br/ufjf/wp-content/uploads/sites/3/2015/10/estatuto.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018b.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Plano de Desenvolvimento Institucional - UFJF**. 06 jul. 2016. Disponível em: <<http://www.ufjf.br/diavi/files/2011/10/11-PDI-2016-2020-UFJF.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Regimento Geral**. Disponível em: <[https://www2.ufjf.br/ufjf/wp-content/uploads/sites/3/2015/01/regimento\\_geral12.pdf](https://www2.ufjf.br/ufjf/wp-content/uploads/sites/3/2015/01/regimento_geral12.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2018c.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Sistema Integrado de Gestão Acadêmica - SIGA**. Disponível em: <<https://sigam.ufjf.br/index.php/siga/main>>. Acesso em 05 jun. 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA. **Resolução nº. 25/2017, de 19 de junho de 2017**. Altera e consolida a estrutura organizacional da Reitoria da Universidade Federal de Juiz de Fora. Disponível em: <[http://www.ufjf.br/consu/files/2017/02/Resolu%C3%A7%C3%A3o\\_25.2017\\_Altera-a-estrutura-organizacional-da-Reitoria-da-UFJF.pdf](http://www.ufjf.br/consu/files/2017/02/Resolu%C3%A7%C3%A3o_25.2017_Altera-a-estrutura-organizacional-da-Reitoria-da-UFJF.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2018.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: Um enfoque direto e objetivo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 266 p.

WALDO, Dwight. O que é Administração Pública? In: WALDO, Dwight. **O Estudo da Administração Pública**. Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1964. p. 1-26.

## ANEXO A – Plano Individual de Trabalho (PIT)



PCD 002

PRÓ-REITORIA DE RECURSOS HUMANOS  
PLANO INDIVIDUAL DE TRABALHO (PIT)

RH – 401

<b>Observações:</b> 1. Devem ser apresentados tantos formulários quantos forem os períodos com programações (PIT's) diferentes. 2. Os PIT's devem destacar atividades referentes a períodos letivos e recessos escolares. 3. O período total a ser planejado é de 36 (trinta e seis) meses. 4. A programação apresentada será reavaliada e reajustada periodicamente pelo Departamento.
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

SERVIDOR [ ]	MATRICULA SIAPE [ ]
E-MAIL [ ]	TELEFONE [ ]
UNIDADE [ ]	DEPARTAMENTO [ ]

DESCRIÇÃO DE ATIVIDADES	NUMERO DE HORAS SEMANAIS
1. Ministração de aulas (disciplinas)	[ ]
2. Preparação de aulas, correção de trabalhos, etc., por disciplina	[ ]
3. Orientação de alunos (dissertação/tese; monografia/estágio graduação; monitoria/iniciação científica; outros)	[ ]
4. Pesquisa (projeto/tipo de envolvimento)	[ ]
5. Extensão (projeto/atividade e tipo de envolvimento)	[ ]
6. Autocapacitação (indicar apenas programas com, no mínimo, 360h)	[ ]
7. Encargos administrativos (exercício de cargo em comissão e período de duração)	[ ]
8. Outras (especificar)	[ ]
TOTAL DE HORAS (coincidir com a carga correspondente ao regime de trabalho pretendido)	[ ]

EXECUÇÃO DA PROPOSTA    Início [ ] / [ ] / [ ]    Término [ ] / [ ] / [ ]  <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span style="margin-left: 100px;">Em [ ] / [ ] / [ ]</span> <span>Docente</span> </div>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<b>APROVAÇÃO</b> - reunião do Colegiado do Departamento.  Em [ ] / [ ] / [ ]  <div style="text-align: right;">Chefe do Departamento</div>	<b>APROVAÇÃO</b> - reunião do Conselho da Unidade.  Em [ ] / [ ] / [ ]  <div style="text-align: right;">Diretor da Unidade</div>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------