



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO PÚBLICA PARA O
DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE

OTÁVIO JOSÉ MOURA SOARES

NA PONTA DO LÁPIS: Um Estudo sobre a Metodologia de
Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na
Universidade Federal de Pernambuco

Recife, 2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM GESTÃO PÚBLICA PARA O
DESENVOLVIMENTO DO NORDESTE

NA PONTA DO LÁPIS: Um Estudo sobre a Metodologia de
Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na
Universidade Federal de Pernambuco

Dissertação apresentada pelo discente Otávio José Moura Soares como requisito parcial para obtenção do título de mestre, ao Programa de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Orientado pelo Prof. Dr. Charles Ulises de Montreuil Carmona

Recife, 2014

S676n Soares, Otávio José Moura

Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco / Otávio José Moura Soares. - Recife : O Autor, 2014.

106 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Charles Ulises de Montreuil Carmona.

Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2014.

Inclui referências e apêndices.

1. Custos. 2. Contabilidade pública. 3. Responsabilidade educacional. 4. Controle de custo. I. Carmona, Charles Ulises de Montreuil (Orientador). II. Título.

351 CDD (22.ed.) UFPE (CSA 2014 – 054)

Dissertação de Mestrado apresentada por **Otávio José Moura Soares** ao Curso de Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste, da Universidade Federal de Pernambuco, sob o título **“NA PONTA DO LÁPIS: UM ESTUDO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO DO ÍNDICE CUSTO CONCORRENTE/ALUNO EQUIVALENTE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO”**, orientada pelo Professor Charles Ulises De Montreuil Carmona e aprovada pela Banca Examinadora formada pelos professores doutores:

Charles Ulises De Montreuil Carmona
Presidente

Denílson Bezerra Marques
Examinador Interno

Jeronymo José Libonati
Examinador Externo

Recife, 24 de abril de 2014.

Prof^a. Dr^a. Alexandrina Saldanha Sobreira de Moura
Coordenadora

“A fé na vitória tem que ser inabalável.” (Fênix – Dexter)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, pela força e determinação para realização desse sonho; ao professor Charles Ulises De Montreuil Carmona, pela orientação e nobreza em compartilhar seus conhecimentos para me conduzir na consecução dessa pesquisa; aos professores Jerônimo Libonati e Denilson Marques, pelas valiosas intervenções e ensinamentos.

Aos meus familiares, em especial aos meus pais, Lucia e Roberto (*in memorian*), minhas irmãs Roberta e Fernanda, Nininha, sogros, Betania e Elion e cunhada Ligia, por serem responsáveis por toda a minha formação como pessoa, e pelo apoio e paciência nos momentos de angústia.

À minha esposa Licia, por estar ao meu lado nos momentos mais difíceis e também nos mais felizes, pelo seu amor incondicional e pela paciência nos momentos os quais nem eu me suportava. Creio que terei que me dedicar a ela por uns duzentos anos para poder compensar a ausência durante essa fase de estudos.

Aos amigos da UFPE, em especial Waldemir, Giselly, Paula e Jansen pelo incentivo contínuo; Aos companheiros de caminhada no mestrado, especialmente Vagner, Morganna e Adilson, pelo espírito de companheirismo e amizade; Aos colegas da secretaria do mestrado, Edson, Dayse e Dayane, pela gentileza e presteza.

E a todos que contribuíram direta e indiretamente com essa pesquisa.

RESUMO

O escopo do estudo é analisar a metodologia de cálculo do índice custo corrente por aluno equivalente, de propositura do TCU para as IFES, com os preceitos difundidos na literatura de custos. A base para fundamentação teórica são as propostas de modelos de custos para a área pública encontradas na literatura nacional. Discutem-se os conceitos de custos dentro do panorama da gestão pública no Brasil e no mundo. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza exploratória, descritiva e aplicada, e método indutivo, na qual utilizou-se pesquisa bibliográfica e documental, além de observação direta na UFPE. Os dados foram coletados a partir de trabalhos acadêmicos que apresentam propostas de sistemas de custos possíveis de serem aplicadas na área pública, documentos legais que regulamentam a metodologia do índice estudado e a opinião dos responsáveis pela elaboração do índice na UFPE. A análise comparativa entre estes fatores evidenciou que a metodologia imposta às IFES pelo TCU não evidencia adequadamente a realidade de custos destas instituições. Por fim, foram sugeridas neste estudo possibilidades de adequação da metodologia do TCU que devem ser testadas em pesquisas futuras.

Palavras-chave: Informação de custos e *accountability*, custos no setor público, custo corrente/aluno equivalente.

ABSTRACT

The scope of this study is to analyze the methodology for the calculation of the index of current cost per equivalent student proposed by the Brazilian Federal Court of Accounts (TCU) for the Brazilian Federal Higher Education Institutions (IFES), with the precepts published in literature about cost. The bases for the theoretical framework are the proposals for cost models for the public sector found in the national literature. The concepts of costs within the landscape of public administration in Brazil and worldwide are discussed. This study is a qualitative research, of exploratory, descriptive and applied nature, and inductive method, whose accomplishment demanded bibliographical and documentary research, and direct observation at the Federal University of Pernambuco (UFPE). Data were collected from academic papers containing proposals for possible cost systems to be applied in the public sector, legal documents that regulate the methodology for the index approached, and the opinion of those responsible for chaining the index at UFPE. The comparative analysis of these factors showed that the methodology imposed to the IFES by TCU do not adequately demonstrates the reality of the costs of these institutions. Finally, this study suggests possibilities for the adequacy of the TCU methodology that should be tested in future researches.

Keywords: information of costs and accountability, costs in the public sector, current cost / equivalent student.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT - Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
AE – Aluno Equivalente
AGE – Aluno de Graduação Equivalente
APGTI – Aluno Tempo Integral de Pós Graduação
ARTI – Aluno de Residência Médica
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público
DPC – Duração Padrão do Curso
ESAF - Escola de Administração Fazendária
FHEMIG – Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais
FUA - Fundação Universidade do Amazonas
FUB - Fundação Universidade de Brasília
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFES – Instituição Federal de Ensino Superior
IQCD - Índice de Qualificação do Corpo Docente
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
MEC – Ministério da Educação
MTO - Manual Técnico Orçamentário
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NDI – Número de Diplomados
NI – Alunos que ingressaram no ano letivo
OMPS – Organizações Militares Prestadoras de Serviços
PDRAE – Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PI – Plano Interno
PPA – Plano Plurianual
PSC - *Public Sector Committee*
RAHIS – Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde
RAP – Revista de Administração Pública
RKW – *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*
SER – Sistema de retribuição do Exterior
SESu - Secretaria de Educação Superior
SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIAPPES – Sistema Automático de Pagamento de Pessoal
SIC – Sistema de Custos do Governo Federal
SIMATEX - Sistema de Material do Exército
SISCOFIS – Sistema de Controle Físico
SOF - Secretaria de Orçamento e Finanças
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCU – Tribunal de Contas da União
UFG - Universidade Federal de Goiás
UFPE – Universidade Federal de Pernambuco
UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFRGS - Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

UFV – Universidade Federal de Viçosa
UNB – Universidade de Brasília
USP – Universidade de São Paulo

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Esquema Metodológico da Pesquisa
Figura 02 – Esquema do Método de Custeio Direto
Figura 03 – Esquema do Método de Custeio Variável
Figura 04 – Funcionamento do método de custeio baseado em atividades – ABC
Quadro 01 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal
Quadro 02 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal (continuação)
Quadro 03 – Resumo de classificações de custos
Quadro 04 – Quadro de equivalência à graduação
Quadro 05 – Variáveis Identificadas em Sistemas de Custos para a Área Pública
Quadro 06 – Cálculo do custo corrente com Hospital Universitário
Quadro 07 – Cálculo do Custo Corrente sem Hospital Universitário
Quadro 08 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Graduação Equivalente
Quadro 09 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Pós-graduação e Residência Médica por tempo integral
Quadro 10 – Cálculo do quantitativo de Alunos Equivalentes
Quadro 11 – Cálculo do índice Custo Corrente (com HU)/Aluno Equivalente
Quadro 12 – Cálculo do índice Custo Corrente (sem HU)/Aluno Equivalente

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Caracterização do Problema	13
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Proceder Metodológico.....	17
1.4.1 Método da Pesquisa.....	17
1.4.2 Tipologia da Pesquisa	18
1.4.2.1 Quanto aos fins	18
1.4.2.2 Quanto aos meios	19
1.4.3 Procedimentos de coleta.....	19
1.4.4 Limitações da pesquisa.....	23
1.5 Estrutura do Trabalho.....	23
2 ANTECEDENTES FORMADORES.....	25
2.1 Modelos de Administração Pública e as Reformas Administrativas	25
2.1.1 A reforma administrativa de 1937 e a criação do DASP.....	26
2.1.2 As reformas administrativas de 1967 e 1995	27
2.2 <i>Accountability</i> no setor público	28
3 PANORAMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	31
3.1 O estudo 12 do IFAC e o Cenário Mundial.....	31
3.2 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal	33
3.2.1 Marcos Legais e teóricos do sistema de custos no Brasil	33
3.2.2 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal	37
3.3 O Conselho Federal de Contabilidade e o Sistema de Informação de Custos do Setor Público	39
3.4 A proposta de implantação do Plano Interno pelo MEC	40
4 O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL	42
4.1 Orçamento Público.....	42
4.2 Relatórios de Gestão das IFES	45
4.3 Indicadores de Gestão	46
5 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	48
5.1 Os Custos e o Setor Público	48
5.2 Conceitos de Custos	49

5.3 Sistemas de Custos.....	51
6 SISTEMAS DE CUSTOS UTILIZADOS NA ÁREA PÚBLICA	59
6.1 Metodologia proposta por Peter <i>et al</i> (2003)	59
6.2 Metodologia proposta por Reinert (2005).....	61
6.3 Metodologia proposta por Machado (2002), e Machado e Holanda (2010).....	62
6.4 Metodologia apresentada por Carmo e Silva (2011)	65
6.5 Metodologia proposta por Magalhães, <i>et al</i> (2010)	66
6.6 Metodologia proposta por Peñaloza (1999).....	67
6.7 Metodologia proposta por Amaral (2004)	68
6.8 Metodologia proposta por Silva, Morgan e Costa (2004)	69
6.9 Metodologia apresentada por Martins, Chaves e Alemão (2010); Alemão, Gonçalves e Drumond (2013)	70
6.10 Metodologia apresentada por Silva, Davis e Viveiros (2008)	71
6.11 Metodologia proposta por Mauss e Souza (2008).....	72
6.12 Síntese das Propostas de Modelos de Sistemas de Custos para Área Pública	73
7 O ÍNDICE CUSTO CORRENTE/ALUNO EQUIVALENTE PROPOSTO PELO TCU	76
7.1 O Custo corrente	77
7.2 Aluno Equivalente.....	84
7.3 O Índice Custo Corrente / Aluno Equivalente	91
8 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS	93
REFERÊNCIAS	96
APÊNDICE A – Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal.....	104

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem passado por diversas transformações ao longo dos anos, notadamente a partir de meados dos anos 30 do século passado até então. Da tentativa de implantar uma administração burocrática em 1937, à instituição do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado – PDRAE, em 1995, sempre existiu nestas transformações uma busca por uma gestão pública mais eficiente na utilização dos recursos públicos e mais efetiva no atendimento às necessidades da sociedade.

Neste diapasão, a utilização de ferramentas oriundas da iniciativa privada, como a gestão de custos, são exemplos de ações que visaram imprimir maior eficácia às ações governamentais (ALVES, 2010).

Recentemente na esfera federal, a discussão sobre apuração de custos no setor público ganhou importância. No início de 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN emitiu um diploma legal que cria o Sistema de Custos do Governo Federal. Este sistema possui o intuito de demonstrar os “custos dos programas e das unidades da administração pública federal” (BRASIL, 2011, p.1). Como principal objetivo deste sistema está a possibilidade de fornecer informações de custos que subsidiem as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos públicos, de maneira que possibilite uma melhoria na qualidade do gasto público.

Ressalta-se que no Brasil, desde 1964 com a publicação da lei n.º 4.320, os legisladores já evidenciavam a necessidade deste tipo de informação para nortear o planejamento e a execução das atividades governamentais.

Internacionalmente, o Comitê do Setor Público da *International Federation of Accountants* – IFAC publicou no ano 2000 o *study 12*, cujo título é *Perspectives on Cost Accounting for Government*. Este estudo, além de outras possibilidades, trata das perspectivas de utilização da informação de custos como uma ferramenta para a gestão pelos setores governamentais.

É sabido que o processo de gestão de qualquer organização, seja ela pública ou privada, envolve planejamento, execução, controle e ações corretivas. Conforme ensinam Schmidt, Santos e Martins (2006, p.11):

O processo de gestão pode ser definido como o conjunto de procedimentos e determinações que os gestores identificam como

necessários para impulsionar a empresa da atual situação à outra identificada como possível e desejada em um tempo futuro.

Os mesmos autores (2006) afirmam ainda que é difícil avaliar o desempenho de determinada entidade se não houver uma determinação de quais resultados pretende-se alcançar.

Neste sentido, a utilização de ferramentas gerenciais como as informações de custos despontam como um elemento que subsidia uma gestão pública eficiente, pois atuam com o intuito de mensurar o desempenho das atividades, produtos e serviços públicos. Seguindo esta corrente, Correia *et al* (2010, p.3) afirmam que:

O sistema de custos surge como um instrumento necessário para atuar como coadjuvante das mudanças governamentais, viabilizando mecanismos que possibilitem à máquina administrativa atingir suas metas traçadas nas ações do governo, de forma eficiente, econômica e eficaz.

1.1 Caracterização do Problema

No âmbito da educação superior, o Tribunal de Contas da União – TCU, responsável pelo controle externo dos órgãos pertencentes à administração direta e indireta do governo federal, estabeleceu através da Decisão Plenária n.º 408/2002 um conjunto de indicadores que devem constar nos relatórios de gestão das contas anuais das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES.

Pretendia-se com este conjunto de indicadores, construir uma série histórica que serviria para “acompanhar a evolução de aspectos relevantes do desempenho de todas as IFES, o que poderá indicar, ao longo dos anos, a necessidade de aperfeiçoamentos em áreas específicas, ou mesmo a correção de eventuais disfunções” (BRASIL, 2007, p.3). Mesmo reconhecendo que estes deveriam ser considerados como ferramentas auxiliares para acompanhamento do desempenho das entidades, o referido tribunal (2007, p.3) afirma que “o propósito último deste trabalho é contribuir para o aprimoramento da gestão das instituições federais de ensino superior”.

Dentre estes indicadores, consta um denominado de Custo corrente/Aluno equivalente. Este indicador, segundo Ferreira, Santos e Pessanha (2013, p. 109)

“mede os custos das atividades correntes - manutenção e funcionamento - por aluno equivalente”.

A metodologia de cálculo do custo por aluno proposta na Decisão Plenária n.º 408/2002 do TCU foi um passo na tentativa de determinar de maneira mais precisa o custo do ensino superior nas instituições federais no país. No entanto, esta elucidação da realidade de custos das unidades acadêmicas pode sair prejudicada, tendo em vista as diversas peculiaridades de cada instituição.

Ao comentar sobre a avaliação dos gastos com educação, Silva, Morgan e Costa (2004) afirmam que pode-se trilhar dois caminhos, quais sejam: a avaliação dos custos e a dos benefícios gerados por estes gastos. Segundo os autores:

Em relação aos custos, observa-se em pesquisas já realizadas que as investigações abrangem, entre outros pontos, os métodos de custeio a serem adotados e o maior uso da capacidade através do aumento do número de alunos. No que diz respeito aos benefícios dos gastos com educação, eles podem ser tanto para o indivíduo, através de melhores salários no mercado de trabalho, por exemplo, quanto para a sociedade, por meio da análise do impacto econômico positivo que a universidade pode proporcionar na região que está localizada. (SILVA, MORGAN e COSTA, 2004, p.245).

E diante deste cenário, surge então o questionamento que irá nortear esta pesquisa: ***À luz dos conceitos difundidos na literatura, o índice Custo corrente/Aluno equivalente é um instrumento eficaz para refletir a realidade de custos das Instituições Federais de Ensino Superior?***

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar se o índice Custo corrente/Aluno equivalente, cuja metodologia de cálculo foi definida pelo Tribunal de Contas da União – TCU, reflete a realidade de custos das Instituições Federais de Ensino Superior.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Realizar uma investigação dos antecedentes formadores e da produção científica sobre os conceitos de custos no setor público;
- Identificar, na literatura científica, as características de alguns modelos de sistemas de custos propostos para o setor público;
- Comparar, em termos qualitativos, a metodologia de cálculo do índice em tela com os pressupostos teóricos e com a opinião da área responsável pela elaboração do mesmo em uma IFES;
- Avaliar a adequabilidade do modelo do TCU à realidade das instituições.

1.3 Justificativa

O desenvolvimento da Gestão Pública e a modernização do Estado brasileiro trouxeram para discussão temas que até então não faziam parte da agenda do Estado. Temáticas como a utilização eficiente de recursos e a efetividade das ações estatais, bem como a participação da sociedade na gestão, têm sido alvos de recorrentes discussões. Nesse diapasão, Abrucio (2007) afirma que a modernização da administração pública passa necessariamente por quatro eixos estratégicos, quais sejam: profissionalização, eficiência, efetividade e transparência/*accountability*.

Desta forma, este estudo se reveste de importância em pelo menos três dimensões, estruturadas na visão do papel da informação de custos para a gestão pública e para a sociedade, que se enquadram em pelo menos dois dos pontos citados por Abrucio (2007): A discussão sobre os conceitos de custos no setor público, *accountability* e a fidedignidade da informação; o debate existente na literatura, sobre os modelos ideais de sistemas de custos, e a prática adotada nas IFES; além de instigar novos estudos com esta temática.

Para que o Estado forneça bens e serviços à população, ele utiliza recursos que lhe são disponibilizados, em grande parte, através do pagamento de tributos. Estes recursos são executados através das despesas públicas, que conforme ensina

Silva (2009, p.240) são “desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos” (grifo nosso).

Ainda nesse sentido, a Lei de Diretrizes e Bases (LDB), responsável por estabelecer as diretrizes e bases da educação nacional, afirma no seu art. 55 que “Caberá à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas” (BRASIL, 1996). Logo, é de responsabilidade da União prover os recursos necessários para que as IFES, como a UFPE, possam desempenhar as suas atribuições.

A sociedade por sua vez, como mantenedora da máquina estatal, tem constitucionalmente garantido o direito de acompanhar os atos praticados pelo Estado. Mota, ao comentar sobre os princípios da administração pública elencados no artigo 37 da nossa Carta Magna, afirma que: “os princípios a que está sujeita à administração pública viabilizam, em maior ou menor grau, o exercício da *accountability*, particularmente o princípio da publicidade” (MOTA, 2006, p.142).

A preocupação com o tema desenvolvido nesta pesquisa se apresenta pela necessidade de fortalecimento de uma das etapas do *accountability*: a disponibilização de informação correta e transparente à sociedade. Conforme ensina Suzart (2012, p.39):

Compreender de que forma são utilizados os recursos destinados pela sociedade para a Administração Pública é de suma importância em um ambiente democrático. Tanto a sociedade quanto os gestores públicos buscam analisar a relação custo-benefício das ações governamentais. Para se certificar de que os gestores públicos buscaram as melhores alternativas possíveis e não atuaram em sentido contrário ao anseio coletivo, a população necessita de instrumentos que acompanhem e avaliem as atividades governamentais.

Este estudo justifica-se também devido às mudanças que vêm sendo implementadas na Contabilidade aplicada ao setor público, no sentido de tornar-se tanto um instrumento capaz de apoiar a gestão quanto de promover o controle social. O cerne teórico aqui discutido, a gestão pública e a informação de custos, tem sido considerado como um dos pilares de uma inovadora política de Estado, a implantação de um sistema de custos na administração pública federal (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

1.4 Proceder Metodológico

Neste item serão oferecidas as informações relativas à abordagem metodológica que foi utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa. Será identificado o método, a tipologia da pesquisa, os procedimentos de coleta e as limitações do estudo.

Esta pesquisa realizou uma análise acerca da metodologia de cálculo do índice Custo corrente/Aluno equivalente determinada pelo Tribunal de Contas da União para as Instituições Federais de Ensino Superior. Para tal, procedeu-se uma investigação em literatura específica sobre os conceitos e sistemas de custos aplicáveis à administração pública a fim de formar o arcabouço teórico que sustentou este estudo. Em um segundo momento, realizou-se a descrição e análise da metodologia de cálculo do índice que aqui figura enquanto objeto de estudo, tomando como parâmetro os dados apurados pela Universidade Federal de Pernambuco, no exercício de 2012, para, então, confrontar esta descrição com o arcabouço teórico levantado. Tal intento visa verificar se o índice Custo corrente/Aluno equivalente reflete, ou não, a realidade das Instituições Federais de Ensino Superior segundo os argumentos elencados pela fundamentação conceitual.

1.4.1 Método da Pesquisa

O método utilizado para execução dessa pesquisa foi o indutivo. Entendendo o método como o caminho que deverá ser seguido no processo de investigação científica, Gil (2011) afirma que no método indutivo, busca-se observar fenômenos os quais se deseja conhecer as causas, compará-los a fim de identificar relações existentes entre eles, para então procedermos às generalizações baseadas nas relações então verificadas. O autor afirma ainda que este é “o método mais adequado para investigação nas ciências sociais” (2011, p.11).

Considerou-se o método indutivo apropriado para realização desta pesquisa, pois dados os objetivos a que esta se propõe, pretendeu-se a partir destas

observações formular generalizações que servirão de parâmetro para estas e outras instituições na administração pública federal. Adota-se, para isto, uma abordagem qualitativa para o problema.

O próximo tópico trata sobre a tipologia da pesquisa. Para classificá-la, tomou-se como base a taxionomia de tipos de pesquisa proposta por Vergara (2010), que propõe dois critérios de classificação: quanto aos fins e quanto aos meios.

1.4.2 Tipologia da Pesquisa

1.4.2.1 Quanto aos fins

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, descritiva e aplicada. Possui o caráter exploratório, pois tem o objetivo de desenvolver e esclarecer conceitos e ideias em uma área onde existe pouco conhecimento sistematizado (GIL, 2011), e é descritivo, pois expõe características de determinado fenômeno (VERGARA, 2010). É classificada também como pesquisa aplicada, pois na busca de uma solução para a problemática, toma como parâmetro dados e informações coletadas na UFPE.

Este ensaio busca esclarecer a metodologia do cálculo do índice Custo corrente/Aluno equivalente imposta pelo TCU às Instituições Federais de Ensino Superior e compará-la com os fundamentos teóricos sobre sistemas de custos para a área pública.

1.4.2.2 Quanto aos meios

A estratégia escolhida para realização do estudo em tela, utilizando ainda a classificação de Vergara (2010), é a pesquisa bibliográfica e documental. Gil (2011) afirma que o que diferencia a pesquisa bibliográfica da documental é a natureza das fontes. Assim para a fundamentação teórica desta pesquisa, foi realizada uma investigação bibliográfica em material acessível ao público em geral: livros, teses, dissertações e artigos relacionados à matéria, assim como, consultas por meio de portais de pesquisa na internet sobre os assuntos custos no setor público, sistemas de custos e métodos de custeio.

A investigação documental ocorreu em documentos como: a Decisão n.º 408/2002 do Tribunal de Contas da União e os Relatórios de Gestão da UFPE, instituição obrigada a prestar contas segundo as Decisões Normativas do TCU n.º 108/2010 e 117/2011. Nestes registros, constam fórmulas de cálculo e análises acerca do índice ora estudado. Além disto, utilizou-se também de observação direta das práticas adotadas na UFPE para composição e análise do custo corrente por aluno.

1.4.3 Procedimentos de coleta

A coleta de informações desta pesquisa ocorreu em dois momentos. No primeiro, procedeu-se a uma pesquisa com o intuito de reunir estudos que tratassem sobre conceitos e sistemas de custos aplicáveis à administração pública. Foram reunidos diversos livros, artigos, dissertações e teses, utilizando-se para tal, o critério de acessibilidade, ou seja, aqueles que foram encontradas de imediato.

Após uma análise prévia, foram selecionados apenas os trabalhos que continham uma proposta, ou uma descrição, de uma metodologia de sistema de custos que tivesse sido aplicado em alguma instituição pública. Esta triagem ocorreu

para que apenas as propostas que se confirmassem viáveis servissem de parâmetro para o presente escrito.

Neste momento, foram selecionados diversos estudos. Dentre artigos, teses, dissertações e livros, constituíram a base teórica desta pesquisa os trabalhos dos seguintes autores:

- CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins, 2011;
- MAGALHÃES, Elizete Aparecida de; *et al.*, 2010;
- MACHADO, Nelson. 2002; e MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. 2010;
- REINERT, Clio, 2005;
- AMARAL, Nelson Cardoso, 2004;
- PETER, Maria da Glória Arrais et al., 2003;
- PEÑALOZA, Verónica, 1999;
- SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza, 2004;
- MARTINS, Antônio Carlos de Barros; CHAVES, Josiano Gomes; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas, 2010; e ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; GONÇALVES, Márcio Augusto; DRUMOND, Heloisa Azevedo, 2013;
- SILVA, Anderson Soares da.; DAVIS, Marcelo David.; VIVEIROS, Alexandre Rodrigues, 2008;
- MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de, 2008.

Em seguida foi realizada uma releitura na literatura pertinente, a fim de identificar e consolidar os conceitos que serviram para embasar as afirmações contidas nestes estudos.

Após isto, os trabalhos selecionados foram explorados individualmente na tentativa de identificar, dentre outros aspectos:

- O sistema de acumulação de custos, o método e o sistema de custeio que sustentavam estes sistemas de custos;
- Recursos orçamentários levados em consideração para utilização do método;
- Tratamento dispensado às informações referentes aos inativos, aposentados e pensionistas;
- Tratamento dado ao corpo discente e docente, quando for o caso;

- Instituição utilizada para aplicação do método.

Em um segundo momento, procedeu-se a análise e descrição da metodologia de cálculo do índice Custo corrente/Aluno equivalente imposta pelo Tribunal de Contas da União às Instituições Federais de Ensino Superior. Nesta fase, foram selecionados os seguintes textos: Decisão n.º 408/2002 do Plenário do TCU e um documento intitulado de Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão também elaborado pelo por este tribunal em conjunto com a Secretaria de Educação Superior do MEC e a Secretaria Federal de Controle Interno; Relatórios de Gestão da UFPE dos anos de 2003 a 2012, bem como alguns artigos científicos que tratam da temática.

Na leitura destes textos, buscou-se identificar na metodologia definida para o cálculo do índice, os aspectos definidos na literatura como ideais para um sistema de custos da área pública.

Em seguida, procedeu-se a coleta de informações acerca das limitações metodológicas na fórmula de cálculo do índice em questão, na opinião das pessoas que compõem o setor responsável pela elaboração do mesmo na UFPE, a Coordenação de Informações Gerenciais. Para tal, utilizou-se de observação direta e entrevistas, através de visitas realizadas à instituição. Após, efetuou-se uma análise comparativa entre os itens acima e o que foi descrito na literatura.

A seguir, na figura 01 apresenta-se o esquema metodológico da pesquisa:

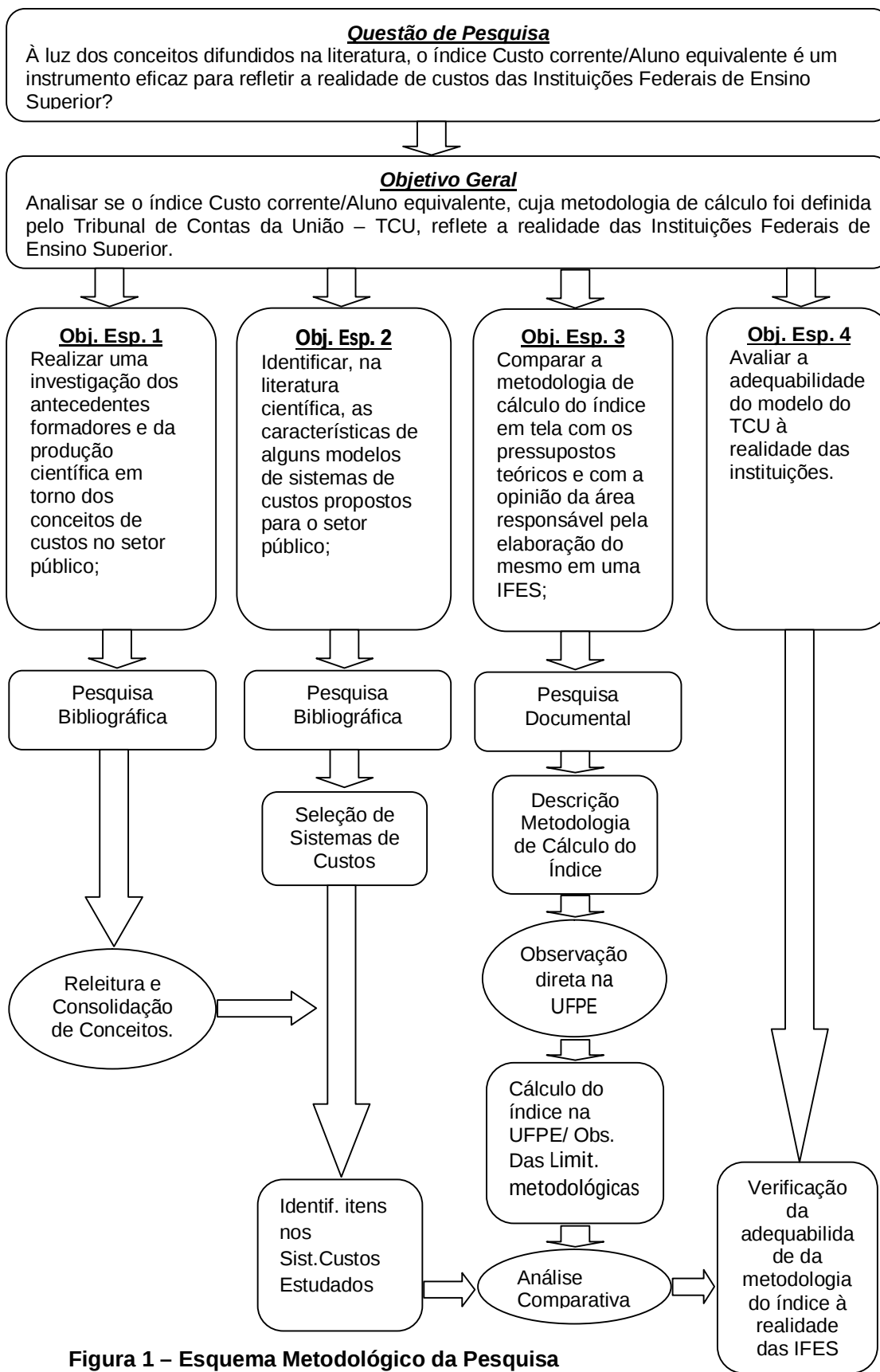


Figura 1 – Esquema Metodológico da Pesquisa

Fonte: Elaboração do Autor

1.4.4 Limitações da pesquisa

Durante a execução deste estudo ficou clara a presença de dois fatores limitantes. O primeiro reside no fato de que os trabalhos que compõem o arcabouço teórico foram selecionados por acessibilidade, logo se admite o fato de existirem outros trabalhos que não foram contemplados nesta seleção.

O segundo fator limitante ocorreu devido ao critério utilizado de apenas levar em consideração os sistemas de custos que tivessem sido aplicados em alguma instituição pública. Foram identificados trabalhos que apresentavam contribuições às metodologias de cálculo de índices de custos para o setor governamental, mas por não terem sido testados, foram descartados na elaboração desta pesquisa.

1.5 Estrutura do Trabalho

Esta pesquisa está estruturada em oito capítulos. No primeiro, foi caracterizado o tema de pesquisa, os objetivos, a justificativa bem como a metodologia utilizada e as limitações encontradas na consecução desta.

No seguinte, é realizado um breve relato sobre as mudanças na administração pública brasileira e *accountability* no serviço público.

No terceiro capítulo, é apresentada uma visão geral do tema custos no serviço público, abordando o estudo 12 elaborado pelo IFAC, a implantação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal e a proposta de implantação do Plano Interno pelo MEC.

O planejamento governamental e o orçamento público são apresentados no quarto capítulo, juntamente com o Relatório de Gestão e os Indicadores de Gestão. Já os conceitos utilizados na contabilidade de custos que nortearam este estudo estão no capítulo quinto.

No capítulo seis são apresentadas as propostas de metodologia de sistemas de custos para o serviço público encontradas na literatura. No seguinte encontra-se a descrição e análise do índice Custo corrente/Aluno equivalente, de propositura do

TCU para as IFES, confrontando, sua metodologia com o exposto na literatura pesquisada. Por fim, são apresentadas as conclusões do estudo bem como sugestões para pesquisas futuras.

2 ANTECEDENTES FORMADORES

2.1 Modelos de Administração Pública e as Reformas Administrativas

A busca pela eficiência no serviço público no Brasil não é um fenômeno recente, as diversas reformas administrativas que buscavam o aperfeiçoamento do aparelho estatal no Brasil demonstram isto. No entanto, o tema eficiência no serviço público tem se tornado cada vez mais relevante dentro da nossa sociedade. E para compreender as mudanças na administração pública de hoje e na busca por eficiência dos gastos e efetividade das políticas públicas, é necessário entendermos o contexto histórico.

Conforme afirma Costa (2008, p. 831-832):

Não é possível entender as recentes transformações do Estado, da organização governamental e da administração pública brasileira sem tentar reconstruir os processos de formação e diferenciação histórica do aparato estatal que se constituiu no Brasil, desde que a empresa da colonização aqui aportou, no alvorecer do século XVI, ou pelo menos, desde que o príncipe regente D. João VI transferiu da coroa portuguesa para o RJ e instituiu o reino unido de Portugal, Brasil e Algarves.

Neste sentido, faremos um breve relato¹ sobre os modelos de administração pública implantados e as reformas administrativas no estado brasileiro na tentativa de compreender como os tipos de administração pública contribuíram para fomentar a cultura de custos na área pública. Para tal, utilizaremos os tipos de administração pública descritas no modelo conceitual de Reforma do Aparelho do Estado (Mare *apud* Costa, 2008), que são: a patrimonialista, a burocrática e a gerencial.

¹ Não é intenção desta pesquisa analisar os modelos de administração nem as reformas do estado, mas apenas contextualizá-las. Para uma análise mais aprofundada, recomendamos a leitura de Bresser-Pereira(1996; 2001), Costa (2008) e Andriollo (2006).

2.1.1 A reforma administrativa de 1937 e a criação do DASP

O período que antecede a reforma de 1937 é um período caracterizado por uma administração pública essencialmente patrimonialista. Esta administração se caracterizava por não haver uma clara distinção entre o que é de domínio privado e de domínio público. Bresser-Pereira afirma que os governantes eram patrimonialistas porque (2001, p.7) “os critérios de sua escolha não são racional-legais, e porque constroem um complexo sistema de agregados e clientes em torno de si, sustentado pelo Estado, confundindo o patrimônio privado com o estatal”.

Ainda segundo o autor (1996), este tipo de administração pública era caracterizada pela corrupção, nepotismo e empreguismo, o que era incompatível com as democracias parlamentares e o capitalismo industrial que emergiam no século XIX.

A reforma administrativa de 1937 trazia em seu bojo os princípios da administração burocrática clássica, baseada no mérito profissional, contrapondo-se à uma administração pública onde não existiam os limites entre o público e o privado. Segundo Bresser (1996, p.4), “a administração pública burocrática foi adotada para substituir a administração patrimonialista, que definiu as monarquias absolutas, na qual o patrimônio público e o privado eram confundidos”.

Essa reforma administrativa foi o primeiro movimento do estado na tentativa de superação do patrimonialismo. Para Costa, (2008, p.846) essa reforma:

(...) foi uma ação deliberada e ambiciosa no sentido da burocratização do Estado brasileiro, que buscava introduzir no aparelho administrativo do país a centralização, a impessoalidade, a hierarquia, o sistema de mérito, a separação entre o público e o privado.

A ideia era constituir uma administração pública eficiente e racional, e que tivesse um papel preponderante na condução do processo de desenvolvimento.

Essa reforma administrativa teve como referência a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP. Inicialmente criado como Conselho Federal do Serviço Público Civil, em 1936, apenas em 1938 é substituído pelo DASP. Costa (2008) afirma que este órgão tinha como principais atribuições a definição e execução da política para o pessoal civil, inclusive a admissão mediante concurso público e a capacitação técnica do funcionalismo, promoção da

racionalização de métodos no serviço público e elaboração do orçamento da União. Porém, as coisas não saíram exatamente como planejadas. A administração burocrática foi adotada como uma alternativa que se mostrava superior a administração patrimonialista, mas segundo Bresser-Pereira (1996), o pressuposto de eficiência em que se baseava a burocracia clássica não se mostrou real. Para o autor (1996, p.5), “a administração burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos”.

O modelo de administração burocrático torna-se engessado e com um fim em si mesmo, na medida em que não direciona o seu foco para atender às necessidades da sociedade.

2.1.2 As reformas administrativas de 1967 e 1995

Em contraposição à burocracia, houve em 1967 uma tentativa de reforma administrativa com a publicação do Decreto-Lei n.º 200. Nesta reforma, a intenção era substituir a administração pública burocrática por uma administração voltada para o desenvolvimento.

Para Costa (2008, p.85), o Decreto-Lei n.º 200 “se apoiava numa doutrina consistente e definia preceitos claros de organização e funcionamento da máquina administrativa”. Entre outros pontos, definia que a administração pública deveria guiar seus atos por princípios como planejamento, competência, controle, descentralização, além de estabelecer uma distinção clara entre administração direta e indireta.

É consenso entre os estudiosos (Bresser-Pereira, 2001; Costa, 2008; Andriolo, 2006) que as reformas instituídas por este Decreto-Lei foram uma tentativa de superação das práticas engessadas da burocracia clássica, mas não atingiu a totalidade dos seus objetivos. Pelo contrário, em alguns aspectos, houve um retrocesso, ao possibilitar a contratação de empregados sem concursos públicos, por exemplo, permitindo o retorno de práticas patrimonialistas.

As tentativas de modernização e reforma do aparelho estatal que ocorreram na década de 80 não lograram êxito. Conforme afirma Bresser-Pereira (1996), a mudança para a democracia ocorrida nesta época, além de não apresentar

perspectiva de reforma, indicou um retorno aos ideais defendidos pela administração burocrática.

É na década de 90 que surge o terceiro marco da reforma administrativa da máquina estatal. Precedida de uma grave crise econômica e fiscal, esta reforma iniciada no governo de Fernando Henrique Cardoso, buscava direcionar a administração pública para um modelo gerencial.

Conhecida como reforma gerencial e recebendo influência da *New public management*, desenvolvida no Reino Unido, esta reforma pretendia orientar a administração pública pelos valores da eficiência e da qualidade na prestação dos serviços públicos, além do desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações (COSTA, 2008).

Ainda segundo o autor (2008), o modelo implantado com esta reforma possuía cinco diretrizes principais, que eram: institucionalização, racionalização, flexibilização, publicização e desestatização, as quais traduziam uma grande mudança institucional.

Assim como nas outras reformas, a reforma gerencial também não foi implantada por inteiro. Alguns aspectos das diretrizes citadas não foram completamente implementadas, mas é inegável que houve uma ruptura do modelo de administração tradicional e uma consequente adaptação da máquina estatal brasileira às modernas técnicas de gestão pública ao longo dos anos.

2.2 Accountability no setor público

As reformas ocorridas na administração pública trouxeram para a agenda de discussões de políticas públicas questões referentes não somente à utilização eficiente dos recursos públicos, mas também à participação da população na gestão e supervisão nos serviços públicos (PRADO e PÓ, 2007). Nesse contexto, um governo ganha mais legitimidade à medida em que a população tem acesso a informações a respeito de seu funcionamento, para assim poderem realizar suas avaliações e organizar suas ações (CRANTSCHANINOV, MATHEUS e SILVA,

2011). E é em torno dessas discussões que o tema *accountability* surge na agenda das políticas públicas.

Este é um termo que não possui uma tradução precisa para o português, não existindo, portanto um termo único que o defina. Rocha (2011, p.86) define *accountability* como “responsabilização permanente dos gestores públicos em razão dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade”. Nesse diapasão, Abrucio e Loureiro (2005) definem *accountability* como a criação de mecanismos institucionais onde os governantes são constrangidos a responder por seus atos e omissões perante a população que os elegeu.

Para O'Donnell (1998), o termo *accountability* pode ser dividido em duas vertentes: horizontal e vertical. A primeira é aquela onde há uma mútua fiscalização entre os poderes, através de órgãos e agências estatais que possuem poder e capacitação para avaliar e punir, quando necessário, os agentes governamentais. Enquanto na segunda é a sociedade que exerce o poder de punir ou premiar seus governantes através do mecanismo do voto direto em eleições livres.

Já Ospina, Grau e Zaltsman (2004) *apud* Prado e Pó (2007) também propõem uma dupla definição de *accountability*, quais sejam: política e gerencial. Na primeira, os responsáveis pela condução das políticas públicas prestam contas de seus atos aos cidadãos e, na segunda, os gerentes responsáveis prestam contas das metas e objetivos definidos nas políticas públicas. Esta notadamente cobra mais em relação à eficiência e efetividade na utilização dos recursos públicos.

Prado e Pó (2007) associam efetivamente *accountability* ao regime democrático ao afirmar que este é um sistema político responsivo, onde os cidadãos devem ter a oportunidade de formular e defender suas preferências através de ações individuais ou coletivas, e estas devem ser levadas em consideração na formulação das políticas públicas.

Esta associação segue em consonância com a definição de democracia proposta por Mainwaring, Brinks e Pérez-Liñán (2001). Estes autores afirmam que para que um regime político seja considerado uma democracia, necessita de quatro propriedades definidoras, quais sejam: os chefes do Executivo e do Legislativo devem ser escolhidos em eleições limpas; o direito a voto deve ser extensivo a maioria da população adulta; deve-se proteger e garantir os direitos políticos e as liberdades civis da população; e as autoridades eleitas devem deter o genuíno poder

de governar. Destarte, uma das maneiras de se garantir os direitos políticos e a liberdade civil dos cidadãos, é fornecendo informações claras e precisas para que a população possa comparar e reivindicar seus direitos.

Prado e Pó (2007, p.3) sintetizam esses conceitos ao definir o que eles chamam de *accountability* democrática. Esta se materializa como:

Um princípio que se expressa em mecanismos institucionais que devem constranger os governos continuamente a prestar contas à sociedade e aos outros atores do sistema político (legislativo, judiciário etc.). Para a sua plena realização, tais mecanismos institucionais devem garantir o controle público das ações dos governantes, permitindo aos cidadãos não só serem informados sobre aquelas ações, mas também possibilitando a eles influir na definição das metas coletivas, não somente por meio das eleições, mas ao longo dos mandatos dos seus representantes, garantindo a responsabilização ininterrupta dos governos.

Os autores (2007) afirmam ainda que para efetivação desse tipo de *accountability*, são necessárias duas etapas, que são: a prestação de contas dos governantes, em especial quanto à disponibilização da informação correta e transparente para a população e a sua responsabilização, no que concerne à aplicação de punições ou recompensas em relação a seus atos.

Ainda tratando da dimensão da disponibilização de informação à sociedade, Novelli (2011, p. 85) relaciona esse comportamento com democracia ao afirmar que: “É preciso fortalecer as relações com os cidadãos e estimular sua participação para aumentar a confiança pública no governo, melhorar a qualidade da democracia e a capacidade cívica da população”.

Percebe-se que a prestação de informação é um aspecto importante do fortalecimento da *accountability*. Ao comentar esta dimensão, Rocha (2011, p.85) afirma que:

A participação para ser efetiva demanda informações precisas e confiáveis que permitam ao cidadão construir um quadro referencial da atuação do governo e, a partir daí, atuar no sentido de exigir que os representantes expliquem as suas ações, mudem sua forma de agir ou mesmo alterem os objetivos das políticas públicas.

E focando no aspecto do fortalecimento da democracia através do fornecimento de informações sobre a gestão do patrimônio público, este estudo trata da metodologia de cálculo utilizada pelas IFES para demonstrar quanto custa aos cofres públicos manter cada aluno em uma Instituição Federal de Ensino Superior.

3 PANORAMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Historicamente, a contabilidade de custos existe para apoiar o sistema de gestão das indústrias. Segundo Martins (2001, p. 21), “com o crescimento das empresas, a contabilidade de custos passa a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho do apoio gerencial”. Para Garrison e Norren (2001, p. 35) “os custos são um componente importante de muitas decisões empresariais”. Conforme cita Leone *apud* Wiemer e Ribeiro (2004, p. 3) “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Mas já há algum tempo, a administração pública tem incorporado ferramentas e conceitos oriundos da iniciativa privada com o intuito de buscar a melhoria da sua gestão, cujo principal objetivo é oferecer melhores serviços à população.

Recentemente, a temática custos no setor público voltou à discussão devido à iniciativa da STN de implantar o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.

Nas próximas seções, serão apresentados o estudo n.º 12 - *Perspectives on Cost Accounting for Government*, publicado no ano 2000 pela *International Federation of Accountants* – IFAC, bem como um breve panorama da utilização do sistema de custos por outros países; o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal bem como as possibilidades de utilização desta informação como subsídio da ação governamental. E nos capítulos seguintes, discutiremos os conceitos de orçamento e de custos que serviram de apoio para o desenvolvimento deste estudo.

3.1 O estudo 12 do IFAC e o Cenário Mundial

O *International Federation of Accountants* – IFAC é um órgão internacional que é composto por diversas entidades que representam contadores que atuam no setor público, privado e nas universidades. Possui em sua estrutura um comitê, o

Public Sector Committee – PSC, que tem como missão desenvolver programas que visam melhorar a gestão financeira e contábil no setor público, através da emissão de padrões, estudos e documentos voltados para esta área (SCARPIN, SÖTHE e KREUZBERG, 2012).

Em setembro de 2000, o IFAC publicou o estudo n.º 12, que tinha o objetivo de discutir a utilização e o papel da informação de custos para uma gestão eficaz e eficiente no âmbito do governo (IFAC, 2000).

Apesar desta ferramenta ter se desenvolvido necessariamente na iniciativa privada, o referido documento apresenta possibilidades de utilização também na esfera pública (IBID, 2000).

Conforme demonstra Suzart (2012, p.43), em estudo baseado neste documento, as informações de custos possuem as seguintes funções gerenciais:

- a. Auxiliar na elaboração de orçamento: Tanto nos países onde o orçamento segue o regime de caixa, como naqueles que utilizam o regime de competência, as informações sobre os custos das atividades estatais podem ser utilizadas para a elaboração de orçamentos futuros;
- b. Controlar e reduzir custos: As informações sobre custos podem ser empregadas em comparações com custos anteriores ou com os supostos benefícios da ação estatal, propiciando a redução de excessos ou a ampliação das atividades governamentais;
- c. Definir preços e taxas: O custo se converte em uma informação relevante para a fixação de preços e de taxas no setor público, contribuindo no processo decisório de definição destes preços ou taxas, inclusive nas operações internas ou com outros entes estatais;
- d. Avaliar o desempenho financeiro: Não obstante a complexidade existente para mensurar o desempenho das atividades estatais, as informações sobre os custos das atividades permitem a avaliação destas sobre o aspecto financeiro;
- e. Avaliar os programas governamentais: Da mesma forma que foi demonstrada no item anterior, os custos podem ser usados como medidas de desempenho dos programas governamentais, auxiliando o processo decisório sobre estes, isto é, na ampliação, manutenção, criação ou extinção dos programas analisados;
- f. Auxiliar em decisões econômicas: Além dos programas governamentais, as informações sobre custos desempenham um papel relevante em diversas tomadas de decisão, nas quais a perspectiva financeira seja muito importante.

Além de outros aspectos, o estudo n.º 12 apresenta também casos de países em que seus governos utilizam este tipo de informação na gestão de suas ações. Sintetizando alguns exemplos, Scarpin, Söthe e Kreuzberg, (2012, p. 7) afirmam que:

Nos Estados Unidos, a menos que definido em lei, os preços estabelecidos ao usuário para bens e serviços do governo são baseados nos preços de mercado ou nos custos integrais. No Canadá o custo pleno é o ponto de partida por determinar taxas aos usuários. A Nova Zelândia ampliou o conceito de estimar os custos dos serviços realizados por todas as atividades governamentais, quando vendidos, transferidos entre as unidades de governo ou distribuídos livremente ao público. O Reino Unido recomenda a cobrança pelos serviços prestados entre departamentos.

Ainda neste estudo, o IFAC (2000) afirma que os conceitos de custos que serão utilizados pelo governo variam segundo o objetivo da informação desejada e que os principais tipos de custos adotados são: custo total, custo controlável, custo marginal, custo diferencial e incremental, custo de oportunidade e o custo contratual. Afirma também que existem diversos métodos de atribuição de custos e lista os mais utilizados, quais sejam: alocação apenas dos custos diretos, alocação dos custos indiretos baseado em relações de causa e efeito, e alocação de todos custos indiretos utilizando de bases razoáveis e consistentes.

Apesar de indicar diversas utilizações das informações de custos no setor público, o próprio PSC reconhece que os objetivos do governo são determinados pelo processo político, diferente da lógica praticada na iniciativa privada - onde a utilização deste tipo de ferramenta por vezes é decisiva na definição das ações. Mas, mesmo no setor governamental, quase sempre as informações de custos ajudarão a melhorar as funções do governo (IFAC, 2000).

3.2 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

3.2.1 Marcos Legais e teóricos do sistema de custos no Brasil

A implantação de um sistema de informação de custos na área pública no Brasil não está apenas em consonância com a modernização e a eficiência da gestão, mas também, com uma exigência da legislação que data de muito antes da Constituição Federal de 1988. A lei n.º 4320 de 1964, em seu artigo 85, já tratava sobre o tema quando afirmava que:

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (grifo nosso).

Além da referida lei, outros diplomas legais ao longo dos anos também fazem referência a um sistema dessa natureza. O Decreto-Lei n.º 200 de 1967, no seu art. 79, faz referência ao sistema de custos quando afirma que haverá na contabilidade a apuração dos custos dos serviços para que se possam evidenciar os resultados da gestão.

Outros documentos também fazem referência à informação de custos no serviço público, como o Decreto n.º 93.872 de 1986, mas foi com a Lei Complementar n.º 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF e considerada um marco das finanças públicas brasileiras, que a exigência pelo cumprimento dessa determinação se tornou mais evidente. Esta lei é enfática ao afirmar que a administração pública deve manter um sistema de custos e avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Em 2004, um acórdão do TCU determinou que fossem adotadas as medidas necessárias para a implantação do sistema de custos que trata a LRF e as Leis de Diretrizes Orçamentárias - LDOs para os anos de 2003 e 2004.

Segue abaixo um quadro resumo com a legislação que trata do assunto:

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Lei n.º 4.320	1964	Art. 85 e art. 99
Decreto-Lei n.º 200	1967	Art. 25, IX; art. 30, § 3º; art. 79; art. 95 e art. 101, § 2º.
Decreto n.º 93.872	1986	Art. 137, §§ 1º e 2º; art. 142, §§ 1º e 2º;
Lei Complementar n.º 101	2000	Art. 4º e art. 50, § 3º.
Lei n.º 10.180	2001	Art. 15, V.
Lei n.º 10.524	2002	Art. 21, § 2º.
Lei n.º 10.707	2003	Art. 20, § 2º.
Acórdão n.º 1078 TCU	2004	Item 1.1.2

Quadro 01 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal

Fonte: Elaboração do autor

Como visto, apesar de já há algum tempo haver a preocupação dos legisladores com este tipo de informação, foi apenas em 2005, com a edição da Portaria Interministerial n.º 945, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Finanças, do Ministério da Fazenda e da Controladoria Geral da União, que houve um esforço conjunto no sentido de constituir uma comissão que iria propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos do governo federal.

A criação de uma comissão desta natureza demonstra uma mudança de postura da administração, que passa a pensar e desenvolver um sistema que tivesse a capacidade de fornecer informação que subsidiasse o seu processo decisório, na busca pela eficiência da alocação dos recursos públicos e na efetividade das políticas públicas.

Dando continuidade aos trabalhos da comissão, foi constituída através da Portaria n.º 68/2007 da Secretaria de Orçamento e Finanças - SOF a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto Público.

Um documento publicado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão em 2008 que emite orientações sobre o sistema de informações de custo do

governo federal é taxativo quando afirma que “a utilização de informações sobre os custos das atividades e dos bens e serviços ofertados pelas organizações públicas é relevante para o desenvolvimento da gestão”.

Em 2009 foram promovidas rodadas de discussões na Escola de Administração Fazendária - ESAF, onde a intenção era definir os parâmetros de captação dos dados dos sistemas estruturantes² que irão formar a informação do sistema de custos.

E é em março de 2011 que a Secretaria do Tesouro Nacional emite a Portaria n.º 157, que cria o Sistema de Custos do Governo Federal. Conforme o artigo 2º desta Portaria, este sistema “visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”. Percebe-se no bojo do citado diploma legal que o principal objetivo destas informações é proporcionar subsídios para as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos públicos, possibilitando uma melhoria na qualidade do gasto público.

Segue abaixo o quadro 2, onde estão listados os diplomas legais que tratam desde a criação da referida comissão à regulamentação das competências dos órgãos centrais de custos do governo federal³.

² Sistemas estruturantes são um conjunto de sistemas de informação que apoiam a gestão administrativa do Governo Federal, tais como: Sistema de Informações Gerenciais e Planejamento (SIGPLAN), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema de Informações Organizacionais (SIORG), Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), entre outros..

³ Consta ao final deste trabalho um apêndice onde estão listadas as legislações acima citadas e a transcrição dos artigos específicos.

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Portaria Interministerial n.º 945	2005	Constitui comissão para elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação do sistema de custos na Administração Pública Federal.
Portaria SOF n.º 68	2007	Cria o Comitê Técnico de Orçamento - CTO, no âmbito da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, e constitui a Câmara de qualidade do Gasto Público.
Decreto n.º 6.976	2009	Dentre outras determinações, afirma que a contabilidade deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
Portaria STN/MF n.º 157	2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal
Portaria STN/MF n.º 716	2011	Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Quadro 02 - Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal (continuação)

Fonte: Elaboração do autor

3.2.2 O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal

Um sistema de custos é um sistema de informação que apoia a gestão, seja ela pública ou privada, na medida em que contribui para a melhoria da eficiência operacional oferecendo informações relevantes para o processo de tomada de decisão (GARRISON e NORREN, 2001; WIEMER e RIBEIRO, 2004).

Conforme mencionado anteriormente, as informações de custos surgiram para apoiar o sistema de gestão das grandes indústrias. Mas com a modernização

das técnicas de gestão, pode-se adaptar esta ferramenta para utilização em qualquer tipo de organização.

As experiências com a utilização de informações oriundas de sistemas de custos no serviço público são recentes. Machado e Holanda (2012, p. 260) afirmam que “a administração pública até 2010 (seja o executivo, legislativo ou judiciário) não utilizava sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos”. Segundo os autores (2012) isto se devia ao fato de até então não haver nem sistema, nem metodologia adequada que pudesse ser utilizada de forma sistemática e uniforme em toda a administração pública federal.

Em 2011, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN publicou a portaria STN n.º 157/2011, que cria e homologa o Sistema de Custos do Governo Federal - SIC. Conforme o artigo 2º desta Portaria, este sistema “visa evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal”. Percebe-se no bojo do citado diploma legal, que o principal objetivo destas informações é proporcionar subsídios para as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos públicos, possibilitando uma melhoria na qualidade do gasto público.

O SIC foi desenvolvido no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional e contou com a colaboração de outras secretarias, como a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, Secretaria de Orçamento Federal, Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação, e Secretaria de Recursos Humanos. É um *data warehouse*⁴ que capta informações dos sistemas estruturantes do Governo Federal (SANTOS, 2011).

Santos (2011) afirma que o SIC, que está em sua primeira versão, é uma forma de ligação entre os sistemas estruturantes e os sistemas internos das unidades administrativas, permitindo uma visualização conjunta das dimensões físico-operacionais e financeiras desde o nível operacional até o nível estratégico. Não é, portanto um sistema transacional, mas um banco de dados que extrai informações de sistemas transacionais.

O modelo conceitual que dá sustentabilidade ao SIC buscou juntar duas dimensões, uma sistêmica e outra específica. Conforme afirmam Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.51) o modelo possui:

⁴ *Data warehouse* é um banco de dados que utiliza o modelo de dados multidimensional com o uso de recursos de ferramenta de processamento analítico on-line (OLAP).

de um lado, o processo dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais (sistêmico); do outro, o processo indutivo, do particular para o geral, das necessidades físico-operacionais dos órgãos setoriais finalísticos, saúde, educação, segurança, infraestrutura etc. (específicos).

Representa então a integração entre órgãos centrais de planejamento com os órgãos setoriais que executam as ações governamentais.

A implantação de um sistema de informações dessa natureza na administração pública federal representa mais do que a simples implantação de um sistema, significa uma mudança na forma de gerir os recursos públicos. Conforme afirmam Machado e Holanda (2012, p.246):

A introdução de uma nova abordagem de gestão pública que prioriza a mensuração de custos no governo federal integra uma das etapas essenciais para a transformação de paradigmas atualmente existentes sobre o papel e importância do setor público como agente propulsor de geração de eficiência no uso de recursos públicos e também escassos.

A gestão pública brasileira ainda possui um foco orçamentário, onde em cada exercício financeiro deve-se gastar a totalidade do orçamento, ainda que sem eficiência, para não correr o risco de ser penalizado com cortes no próximo exercício financeiro (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN e GUIMARÃES, 2010).

Com o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal será possível, portanto, à administração central, começar a mudar a cultura gerencial predominante, romper com o atual círculo vicioso do foco exclusivista em orçamentos, e estabelecer uma nova relação com os demais setores do governo, de forma a poder recompensar e incentivar a racionalização dos gastos e o aprimoramento produtivo da gestão de projetos e programas de interesse público. (HOLANDA, LATTMAN-WELTMAN E GUIMARÃES, 2010, p.117).

A utilização das informações geradas pelo SIC se apresenta com um incremento das possibilidades de melhoria da eficiência do gasto público brasileiro. Representa, portanto, não apenas uma iniciativa governamental, mas o delineamento de uma política de Estado.

3.3 O Conselho Federal de Contabilidade e o Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Em consonância com o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional e com a convergência das normas de contabilidade pública nacional com as normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade publicou em 25 de novembro de 2011 a Resolução CFC n.º 1.366/2011. Esta resolução aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica, NBC T 16.11, que trata sobre o Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Em 2013, o referido conselho publica a Resolução CFC 1.437/2013, que altera a Resolução anterior em alguns poucos aspectos.

Conforme transcrito no seu item 1, esta NBC T (BRASIL, 2011, p. 2) “estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público que é apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público”.

Além do arcabouço conceitual, esta norma torna obrigatória para todas as entidades do setor público a adoção de um sistema de informação de custos, a partir de sua publicação.

3.4 A proposta de implantação do Plano Interno pelo MEC

O Ministério da Educação – MEC através da subsecretaria de planejamento e orçamento publicou em dezembro de 2008 a portaria n.º 10/2008 que torna obrigatória, a partir de janeiro de 2009, a utilização de um instrumento chamado Plano Interno – PI a todos os órgãos vinculados a ele. Segundo este documento, o PI se configura como um instrumento de planejamento e acompanhamento em toda a sua execução orçamentária (BRASIL, 2008).

Segundo Alves (2010, p.86) o PI é “um instrumento de planejamento que permite o detalhamento pormenorizado de dotações orçamentárias para atender ao acompanhamento gerencial interno da execução orçamentária de uma programação”.

Em janeiro de 2009, esta mesma subsecretaria publica a portaria n.º 01/2009 que informa que todos os órgãos ligados àquele ministério deveriam utilizar obrigatoriamente o PI como (2009) “instrumento de apropriação de custos do

planejamento e gerenciamento de suas despesas, em toda a sua execução orçamentária” (grifo nosso).

Neste mesmo ano, em dezembro, a subsecretaria de planejamento e orçamento do MEC instituiu através da publicação da portaria n.º 09/2009, o sistema de planejamento, orçamentação e custos para as unidades orçamentárias e gestoras daquele ministério, por meio da adoção da Subação orçamentária e do PI.

Conforme consta na portaria supracitada, a subação orçamentária é o instrumento que integra o planejamento, a programação e a execução orçamentária e financeira visando orientar os processos de tomada decisão, dar visibilidade às atividades desenvolvidas para dar consecução às políticas nacionais de educação. Enquanto que o PI será utilizado como (2009):

instrumento de programação e gerenciamento da subação orçamentária e de detalhamento de seus atributos, com vistas à apropriação de custos das políticas nacionais de educação e do planejamento institucional das unidades orçamentárias e gestoras do MEC (grifo nosso).

Ainda neste documento está a indicação de que todas as unidades orçamentárias vinculadas ao MEC deverão utilizar PIs específicos para cada obra, a fim de monitorar sua execução e seus custos.

Fica clara, através da leitura dos diplomas legais ora citados, que é intenção do MEC estimular a integração do planejamento, orçamento e custos nas unidades que lhe são subordinadas. Intenção esta anterior à criação pelo STN do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal.

Interessante explicitar que nas entrevistas e observações realizadas com servidores das áreas voltadas à execução orçamentária da instituição estudada, foi constatado que estes não possuem a percepção de que a ferramenta PI possui alguma relação com instrumentos de apropriação de custos.

4 O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL

Planejamento pode ser definido como um processo dinâmico e ininterrupto que visa identificar as melhores possibilidades de atingir a missão das organizações. Silva (2009) define este como um processo racional de definição de objetivos e determinação de meios para alcançá-los. Além do planejamento, em qualquer instituição é importante que existam indicadores que guiem as políticas e decisões de investimento. E como na iniciativa privada, no âmbito governamental o planejamento deve preceder à realização das ações do governo.

Discutiremos neste capítulo alguns conceitos que serão necessários para o completo entendimento dos sistemas de custos voltados para o setor público que serão apresentados mais adiante.

4.1 Orçamento Público

A Constituição de 1988 estabelece como elementos do planejamento governamental federal três instrumentos, quais sejam: O plano plurianual - PPA, a lei de diretrizes orçamentárias - LDO e a lei orçamentária anual - LOA. No artigo 165, a nossa Carta Magna estipula o que deve compreender cada desses instrumentos, a saber:

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Ainda na Constituição, o artigo 35, parágrafo segundo inciso primeiro dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, determina que o PPA tenha vigência de quatro anos, iniciando no segundo ano do mandato presidencial e finalizando no primeiro exercício financeiro do mandato subsequente.

Fica patente com estas descrições que o PPA representa o planejamento estratégico da administração governamental, pois o mesmo compreende “as diretrizes e interações que relacionam o presente e o futuro da organização e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma estrutura idealizada” (SILVA, 2009, p. 176). Enquanto que a LDO e a LOA representam o planejamento operacional, pois atuam no curto prazo – um ano – tendo como base a situação atual e os recursos disponíveis naquele momento.

Alguns estudiosos (SILVA, 2009; SLOMSKI, 2010) concordam que estes instrumentos de planejamento devem espelhar as aspirações gerais da população, que elegeu seus representantes para definir os gastos do Estado no exercício, mas afirmam que este processo ainda precisa de aprimoramentos.

As Instituições Federais de Ensino Superior, como membros da administração indireta, necessitam de recursos do governo para colocar em prática a sua missão, que é promover o ensino, a pesquisa e a extensão universitária. Logo, inserem-se no processo orçamentário e compõem o orçamento público federal.

A Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999 do então Ministério do Orçamento e Gestão (extinto) preceitua que, na administração pública brasileira, as leis orçamentárias terão suas ações identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

Conforme consta no artigo 1º da citada portaria, as funções correspondem ao maior nível de agregação das despesas enquanto que as subfunções, uma partição das funções. Ainda conforme o artigo 2º do referido diploma legal, os programas correspondem ao (BRASIL, 1999, p.1) “instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”.

Silva (2009) ensina que nesta estrutura, os programas funcionam como o elemento de integração entre o planejamento estratégico, o PPA, e o planejamento operacional, a LOA, pois aquele termina justamente onde este começa, nos programas. Logo, é através da execução destes que o Estado procura solucionar os problemas ou atender a determinadas demandas ou necessidades da sociedade, ou seja, concretizar as políticas públicas (SLOMSKI, 2010; SILVA, 2009).

Os programas são subdivididos em ações orçamentárias, que segundo o Manual Técnico Orçamentário 2014 – MTO 2014, são definidas como (2013, p.37) “operações da qual resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa”. E estas, por sua vez, são classificadas como atividades, projetos e operações especiais.

Os projetos se diferenciam das atividades no que se refere ao tempo de execução. Enquanto o primeiro envolve um conjunto de operações limitadas no tempo, a segunda acontece de modo contínuo e permanente, porém ambas são necessárias à manutenção das ações governamentais. Diferenciam-se, assim, das operações especiais, que além de não gerarem contraprestação direta sob a forma de bens e serviços, também não contribuem na manutenção das ações do governo (BRASIL, 1999).

Ainda segundo o MTO 2014, são atributos das ações orçamentárias: Título, descrição, produto, unidade de medida, especificação do produto, tipo, forma de implementação – se direta ou descentralizada, o detalhamento da implementação, base legal, unidade responsável, custo total estimado do projeto, total físico, duração do projeto e a justificativa para a repercussão financeira do projeto sobre o custeio da União. Estes itens são fundamentais para que a população possa avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações constantes nas leis orçamentárias.

A discussão acerca destes conceitos orçamentários se torna relevante na medida em que este estudo se dispõe a analisar um índice de custos utilizado por Instituições Federais de Ensino Superior e compará-lo com sistemas de custos utilizados em outras entidades governamentais, onde todas estas entidades recebem recursos do orçamento da União.

4.2 Relatórios de Gestão das IFES

Como dito anteriormente, as Instituições Federais de Ensino Superior recebem recursos do orçamento da União para que possam executar suas ações. Conforme ordena a nossa Carta Magna nos seu artigo 70 parágrafo único (BRASIL, 1988), qualquer pessoa, seja ela pública ou privada, que utilize recursos que sejam de responsabilidade da União terá que prestar contas dessa utilização. Logo, qualquer IFES necessita prestar contas dos recursos por ela utilizados. E uma das maneiras de fazê-lo é através do relatório de gestão.

Este documento de apresentação obrigatória ao TCU tem sua periodicidade anual. Ele deve ser apresentado segundo as disposições de normativos legais emitidos pelo Tribunal de Contas da União e pela Controladoria Geral da União. Segundo o artigo 1º, inciso II da Instrução Normativa n.º 63/2010 do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010), neste relatório deve constar:

Documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro.

Em um estudo onde avaliam os indicadores instituídos pelo TCU para analisar as IFES, Ferreira, Santos e Pessanha (2013, p. 108) afirmam que o relatório de gestão apresenta:

Uma reflexão estratégica e institucional do órgão, com exposição das dificuldades encontradas e das providências para solucioná-las, o que desenvolve uma mentalidade de caráter perene para as atividades da organização, evitando solução de continuidade com a substituição de dirigentes. Além disso, é mostrada toda a execução dos recursos públicos administrados, as medidas de desempenho e a verificação dos atos com o alinhamento aos diversos ditames legais em vigor.

Diante dessas afirmações, percebe-se que este relatório representa uma importante fonte de pesquisa, uma vez que nele constarão informações acerca dos recursos gerenciados pela instituição ao longo de um exercício financeiro, bem como sobre a gestão dos programas e ações orçamentárias que estão sob sua responsabilidade. Além de contribuir para a *accountability*, tornando mais

transparentes os atos e fatos públicos, representando, portanto o principal documento de avaliação da gestão (FERREIRA, SANTOS e PESSANHA, 2013).

4.3 Indicadores de Gestão

Bernardi (2010, p. 296) ao comentar sobre a importância das medidas de desempenho para a gestão empresarial afirma que “o que não é medido, não é gerenciado”. Esta assertiva também se mostra válida quando aplicada ao setor governamental. Freire, Crisóstomo e Castro (2008, p.4) afirmam que para as instituições de ensino, o estudo dos indicadores de desempenho “é muito importante tanto no aspecto de controle, para que o gestor possa tomar as decisões, quanto no sentido de alocar melhor o recurso para a otimização das atividades”.

Seguindo esta linha de pensamento e no intuito de construir uma série histórica que possibilitasse acompanhar os principais aspectos do desempenho das IFES, o TCU, através da Decisão n.º 408/2002 e alterações posteriores, criou uma série de indicadores de desempenho que devem constar nos relatórios de gestão destas instituições. Estes indicadores foram resultado de uma auditoria operacional realizada em conjunto com a Secretaria Federal de Controle Interno e a Secretaria de Educação Superior – SESu do MEC em seis instituições, quais sejam: Fundação Universidade de Brasília – FUB; Fundação Universidade do Amazonas – FUA; Universidade Federal de Goiás – UFG; Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ e Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

Como resultado deste trabalho, foram definidos nove indicadores que refletem o desempenho das IFES, que são: Custo corrente/Aluno equivalente; Aluno tempo integral/Professor equivalente; Aluno tempo integral/Funcionário equivalente; Funcionário equivalente/Professor equivalente; Conceito Capes; Índice de Qualificação do Corpo Docente – IQCD; Taxa de sucesso na graduação; Grau de participação estudantil e Grau de envolvimento com a pós-graduação.

Diversos estudiosos (BARBOSA, FREIRE e CRISÓSTOMO, 2011; SANTOS, CASTANEDA e BARBOSA; 2011) afirmam que este conjunto de indicadores não é

completo, podendo até apresentar imperfeições, pois os mesmos foram determinados por órgãos externos à instituição e necessitariam de avaliações periódicas. O próprio TCU, no relatório em que emite a Decisão n.º 408/2002, comenta sobre as limitações destes indicadores, ao afirmar que estes não tem a capacidade de retratar de forma individualizada a realidade dos diversos cursos e pesquisas desenvolvidos em cada IFES (BRASIL, 2002). Mas, de todo modo, ainda são instrumentos importantes que servem de apoio à avaliação da gestão institucional.

Neste contexto de mudanças na gestão pública e avaliação institucional através de índices, de maior participação da população nos atos da gestão através do *accountability* e de implantação da cultura de custos no setor governamental, analisaremos o índice Custo corrente/Aluno equivalente com mais detalhe em um capítulo posterior.

5 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Este capítulo tem o intuito de discorrer brevemente sobre os conceitos de custos desenvolvidos e utilizados na gestão de empresas da iniciativa privada, mas que também foram incorporados à gestão pública. Serão estes os conceitos que guiarão a discussão em torno do índice custo corrente/aluno equivalente.

5.1 Os Custos e o Setor Público

Como dito anteriormente, a Contabilidade de Custos surge para apoiar as indústrias e seu desenvolvimento remonta à época da Revolução Industrial ocorrida no século XVIII. Até então, existia apenas a chamada Contabilidade Financeira, que estava muito bem estruturada devido ao momento histórico imediatamente anterior, conhecido como Era Mercantilista (MARTINS, 2001). O mesmo autor afirma que esta atendia às necessidades dos gestores pois, para valorar o patrimônio, em especial os estoques, bastava que se levantassem em termos físicos os estoques e confrontassem com o que havia sido pago.

Com o surgimento das indústrias, onde a mercadoria que antes era comprada passa a ser fabricada, nasce inicialmente a necessidade de se mensurar monetariamente os estoques, bem como o resultado das empresas. Machado (2002) afirma que o desenvolvimento da sociedade industrial forçou o desenvolvimento da contabilidade de custos, que passa ter como objetivos, além da avaliação de estoques, também: a tomada de decisões, o planejamento e controle das operações e a determinação dos preços de venda. Martins (2001) acrescenta ainda que além destes objetivos, a contabilidade de custos desenvolve a função de auxílio ao controle.

Depreende-se deste breve relato que a Contabilidade de Custos surgiu necessariamente para sanar uma necessidade de empresas, notadamente as indústrias, da iniciativa privada. Mas com o passar dos anos, observou-se que os conceitos e métodos utilizados nesta matéria, poderiam perfeitamente ser adaptados

e utilizados tanto para empresas comerciais como para empresas prestadoras de serviços, tanto da iniciativa privada como na área pública.

Conforme afirmam diversos autores (LEONE, 2000; MARTINS, 2001; MAUSS e SOUZA, 2008), é função da contabilidade de custos, coletar, organizar, acumular, interpretar e informar os gastos dos objetos de custos a fim de determinar sua rentabilidade e nível de eficiência. Ainda segundo Martins (2001), as informações de custos possuem três funções essenciais, quais sejam: avaliação de estoques e mensuração de resultado, apoiar o processo de tomada de decisão e auxiliar no controle.

Seguindo esta linha de pensamento, Mauss e Souza (2008) vão além quando defendem que na área pública, os objetivos de um sistema de custos são mais amplos que na iniciativa privada. Segundo eles:

enquanto na iniciativa privada o objetivo principal é servir ao público interno embasando a tomada de decisão dos gestores, no setor público, além disso, destina-se também ao público externo (cidadãos, comunidade) para informar sobre os custos dos departamentos e dos serviços prestados (MAUSS e SOUZA, 2008, p.19).

Este aspecto ganha relevância, pois é com esta informação que a sociedade poderá monitorar a economicidade e a eficiência das atividades públicas, tendo em vista que estas são custeadas com recursos da população.

E é neste contexto, utilizando de conceitos oriundos da iniciativa privada, mas que se aplicam perfeitamente à realidade das entidades públicas, que esta pesquisa irá balizar a discussão teórica em torno da problemática de pesquisa.

5.2 Conceitos de Custos

Martins (2001) ensina que custo é todo gasto com bens ou serviços que são utilizados para produzir outros bens ou serviços. Já o objeto de custos é qualquer item para o qual os custos serão medidos, podendo ser: produtos, serviços, processos, departamentos, divisões, grupo de produtos ou atividades (MAUSS e SOUZA, 2008).

Garrison e Noreen (2001) afirmam que a informação de custos está associada a todos os tipos de organização. Partindo da classificação básica propostas por

estes autores, os custos são classificados em custos de fabricação e custos não fabris. Segundo eles, na maior parte das empresas os custos de fabricação são divididos em: materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação. Já os custos não fabris são divididos em: custos de comercialização e custos administrativos.

Os mesmos autores afirmam ainda que os mesmos custos podem ser classificados como custos do produto e custos do período. Os custos do produto são aqueles que estão relacionados à fabricação ou aquisição de um produto. Já os custos do período são todos os outros custos que não se enquadram na categoria de custos do produto.

Já Martins (2001) classifica os custos de acordo com a apropriação ao objeto de custos e a previsão de seu comportamento. Segundo a primeira classificação, os custos podem ser diretos ou indiretos. Enquanto os primeiros podem ser apropriados diretamente ao objeto de custos, por guardar uma estreita relação com estes, os segundos não possuem essa mesma relação, sendo necessária alguma medida estimada, ou conforme ensina o autor, arbitrária, para associar os custos indiretos aos objetos de custos.

Ainda segundo o autor e utilizando a segunda classificação, os custos também podem ser classificados em fixos ou variáveis. Os primeiros são aqueles que permanecem constantes mesmo havendo alteração nos níveis de atividade, dentro de determinados limites. Já os variáveis, como indica a própria nomenclatura, estão diretamente relacionados com o volume de atividades, caso esta aumente ou diminua, eles acompanham esta variação.

Em outra abordagem, Maher (2001) classifica os custos em custos primários e custos de conversão. Em companhias industriais, são considerados custos primários o somatório do material direto com a mão de obra direta. Enquanto o custo de conversão é a soma da mão de obra direta com os custos indiretos de fabricação.

Segue abaixo um quadro com o resumo de algumas classificações de custos na literatura:

Natureza	Classificação
Geral	Custos de fabricação e custos não fabris
	Custos do produto e custos do período
	Custos primários e custos de conversão
Quanto à apropriação ao objeto de custos	Custos diretos e custos indiretos
Quanto à previsão do seu comportamento	Custos fixos e custos variáveis

Quadro 03 – Resumo de classificações de custos

Fonte: Elaborado a partir de Garrison e Noreen (2001), Martins (2001), Maher (2001).

5.3 Sistemas de Custos

Conforme afirma Silva, os diversos conceitos e tipos de classificação “são a base para alimentação dos sistemas de custos.” Afirma ainda que “tais sistemas são utilizados para apropriação de custos aos objetos para os quais se pretende mensurar o valor” (SILVA, 2004, p.10).

Assim como para os conceitos de custos, existem na literatura diversas classificações para delimitar o que é um sistema de custos. Será utilizada nesta pesquisa a terminologia proposta por Guerreiro *apud* Machado (2002) a qual apresenta o sistema de custos composto por três elementos, quais sejam: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e o método de apropriação dos custos ou método de custeio. Vale destacar que, conforme lecionam Mauss e Souza (2008), não existe nenhum sistema de custos pronto que sirva de modelo para qualquer tipo de entidade, tanto pública quanto privada. Nesse sentido, é necessário moldar o sistema às necessidades e complexidades das instituições.

Horngren, Foster e Datar (2000) afirmam que o sistema de acumulação de custos diz respeito à maneira como ocorre a organização e compilação dos dados de custos. E apesar de existirem diversos modelos de sistemas de acumulação, diversos autores (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000; MACHADO, 2002; MAUSS e SOUZA, 2008) afirmam que frequentemente as empresas optam por utilizar dois tipos básicos, que são: sistema de acumulação de custos por ordem e por processo. Afirmam ainda que algumas empresas utilizam sistemas que não são totalmente um ou outro, mas um intermediário entre esses dois sistemas.

No sistema de acumulação por ordem, os custos são acumulados em contas específicas para cada ordem ou encomenda, as quais só param de recebê-los quando a ordem é encerrada (MARTINS, 2001). É considerada ordem uma empreitada que consome recursos para produzir determinado produto ou serviço.

Machado (2002) afirma que este sistema é normalmente utilizado por empresas que trabalham atendendo pedidos, tanto internos quanto externos. É o caso de algumas empresas que prestam serviços, como empresas de auditoria.

Já no sistema de acumulação por processo, os custos são acumulados por linhas de produção e encerrados periodicamente ao término de cada período. Neste sistema, obtém-se o custo do produto ou serviço pela média dos custos acumulados no período. Horngren, Foster e Datar (2000) ensinam que este é comumente utilizado por empresas que fabricam em grandes escalas para vendas em geral, e não para clientes específicos. A escolha pelo tipo do sistema de acumulação mais adequado está ligada ao sistema de produção e controle da entidade (MACHADO, 2002).

O sistema de custeio está diretamente relacionado com o modelo de mensuração adotado pela empresa. Machado (2002, p.140) ensina que “podemos custear os diversos agentes de acumulação de acordo com diferentes unidades de medida, dependendo das necessidades dos tomadores de decisão”. Salienta ainda que dentre as unidades de medidas mais utilizadas, estão: o custo corrente, o custo estimado, o custo histórico, dentre outros.

Já o método de apropriação de custos pode ser definido como o método escolhido pela entidade para associar os custos ao objeto de custos. Os principais métodos utilizados são: o custeio por absorção, o custeio RKW, o custeio direto, o custeio variável e o custeio baseado em atividades (MAUSS e SOUZA, 2008; MARTINS, 2000; MACHADO, 2002; MAHER, 2001).

O custeio por absorção é o método onde há apropriação de todos os custos de produção aos objetos de custo. O que não for considerado custo de produção, como as despesas de vendas, irão impactar o resultado do período. Martins (2000) ensina que nesse método, independente de ser considerado custo direto ou indireto, todos os gastos relacionados aos esforços de produção são distribuídos aos produtos.

Como dito anteriormente, os custos diretos são aqueles que são apropriados diretamente ao objeto de custos, não restando dúvidas em relação ao seu tratamento no custeio por absorção. A maior crítica a este método está justamente no tratamento dado aos custos indiretos. Como a própria nomenclatura indica, estes não possuem relação direta com o objeto de custos. Devido a isto, surge então a necessidade de utilizar critérios de rateio, como horas de máquina ou mão de obra direta, para poder alocar este tipo de custos ao objeto de custos. Para os opositores deste método, são esses critérios utilizados que tornam o rateio arbitrário, podendo levar a alocações enganosas, inviabilizando a utilização deste método para fins gerenciais (SLOMSKI, 2009, MAUSS e SOUZA, 2008).

Tendo em vista que uma das características do serviço público é o alto grau de custos indiretos em relação à totalidade de custos, devido à natureza dos serviços, a utilização deste método pode não permitir que se tenha uma informação de custos mais precisa e, portanto, útil.

O método de custeio denominado de RKW – abreviação para *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* – também é conhecido como custeio pleno. Diferencia-se do custeio por absorção, pois no RKW, além de alocar os custos de produção aos objetos de custos, alocam-se também todas as despesas da entidade (MARTINS, 2000; MACHADO, 2002). Como no método anterior, utiliza-se de critérios de rateio, que muitas vezes podem ser arbitrários, para que se proceda à alocação completa dos custos mais as despesas aos objetos de custo. A mesma ressalva que é feita à utilização do custeio por absorção na esfera pública serve para o custeio pleno.

Já no custeio direto, apenas os custos diretos, sejam eles fixos ou variáveis, é que são alocados aos objetos de custo (MAUSS e SOUZA, 2008; MACHADO, 2002). Como explanado anteriormente, os custos diretos são aqueles que podem ser facilmente identificados ao objeto de custos. Neste método, os custos que não podem ser identificados são considerados como despesas do período.

Método de Custeio Direto

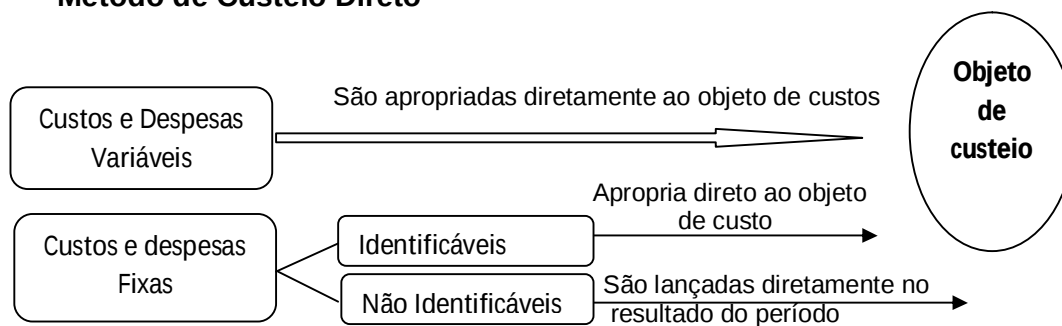


Figura 2 – Esquema do Método de Custeio Direto

Fonte: Mauss e Souza (2008, p.51)

Através da análise da figura 2 acima juntamente com o conceito citado, conclui-se então que no custeio direto não há nenhum tipo de rateio. O que segundo os defensores deste método é a vantagem deste sobre os outros métodos de custeio, pois elimina a arbitrariedade.

No custeio direto, a lucratividade dos objetos de custos é medida através da margem de contribuição direta. Esta é representada pelo resultado da diferença das receitas menos os custos e despesas variáveis e os custos e despesas fixos que sejam identificáveis aos objetos de custos (MAUSS e SOUZA, 2008).

O custeio variável tem uma lógica muito parecida com o direto. A diferença reside no fato de que para o variável, apenas são alocados os custos e despesas variáveis – aqueles que variam segundo o volume de atividades. Logo, custos e despesas fixas são considerados despesas do período. Utiliza também para a aferição da lucratividade o conceito de margem de contribuição – receita menos custos e despesas variáveis (MARTINS, 2000; MAHER, 2001; GARRISON e NOREEN, 2001).

Segue abaixo a figura 3, com uma ilustração do método do custeio variável para que se percebam as diferenças entres os dois métodos:

Método de Custeio Variável

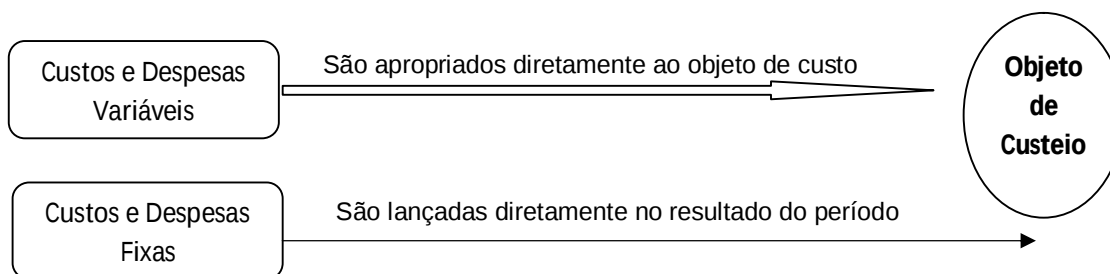


Figura 3 – Esquema do Método de Custeio Variável

Fonte: Mauss e Souza (2008, p.51)

Na iniciativa privada, o uso do custeio variável é indicado apenas para relatórios internos, com o intuito de subsidiar o processo de tomada de decisão no tocante ao *mix* de produção, preços para novos mercados e etc. Não é permitida a utilização de nenhum dos dois últimos métodos para fins tributários e societários.

Existe na literatura uma vasta discussão sobre a utilização custeio variável ou custeio direto em detrimento dos outros métodos que se utilizam de algum tipo de rateio. Mauss e Souza (2008) elencam como principais vantagens da utilização do custeio direto ou do variável, dentre outras: a possibilidade de otimização dos resultados operacionais baseando-se no *mix* mais adequado de serviços a serem prestados; a simplificação dos trabalhos de custos devido a não utilização dos rateios; a possibilidade de cálculo e utilização dos conceitos de ponto de equilíbrio e margem de segurança. Já Machado (2002) lista como principais desvantagens da utilização desses métodos: a dificuldade na prática de separação dos custos variáveis e fixos, diretos e indiretos e o fato de o custeio variável subestimar, ou até mesmo ignorar, a importância dos custos fixos na estrutura de custo das entidades. Mauss e Souza (2008) acrescentam ainda como desvantagem as limitações da análise baseada na margem de contribuição para o longo prazo.

O método de custeio conhecido como ABC – *Activity-Based Costing*, ou custeio baseado em atividades, tem seu surgimento na década de 1960 nos Estados Unidos da América com base em trabalhos desenvolvidos na empresa *General Electric* (MAUSS E SOUZA, 2008). Este método fundamenta-se em uma metodologia que busca diminuir as distorções causadas pelos métodos de rateio arbitrário dos custos indiretos de alguns métodos de custeio (MARTINS, 2001).

Bornia (2002, p.122) ensina que o método de custeio baseado em atividades:

Pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas geram os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

A figura 04 abaixo procura ilustrar melhor o funcionamento do método de custeio baseado em atividades:

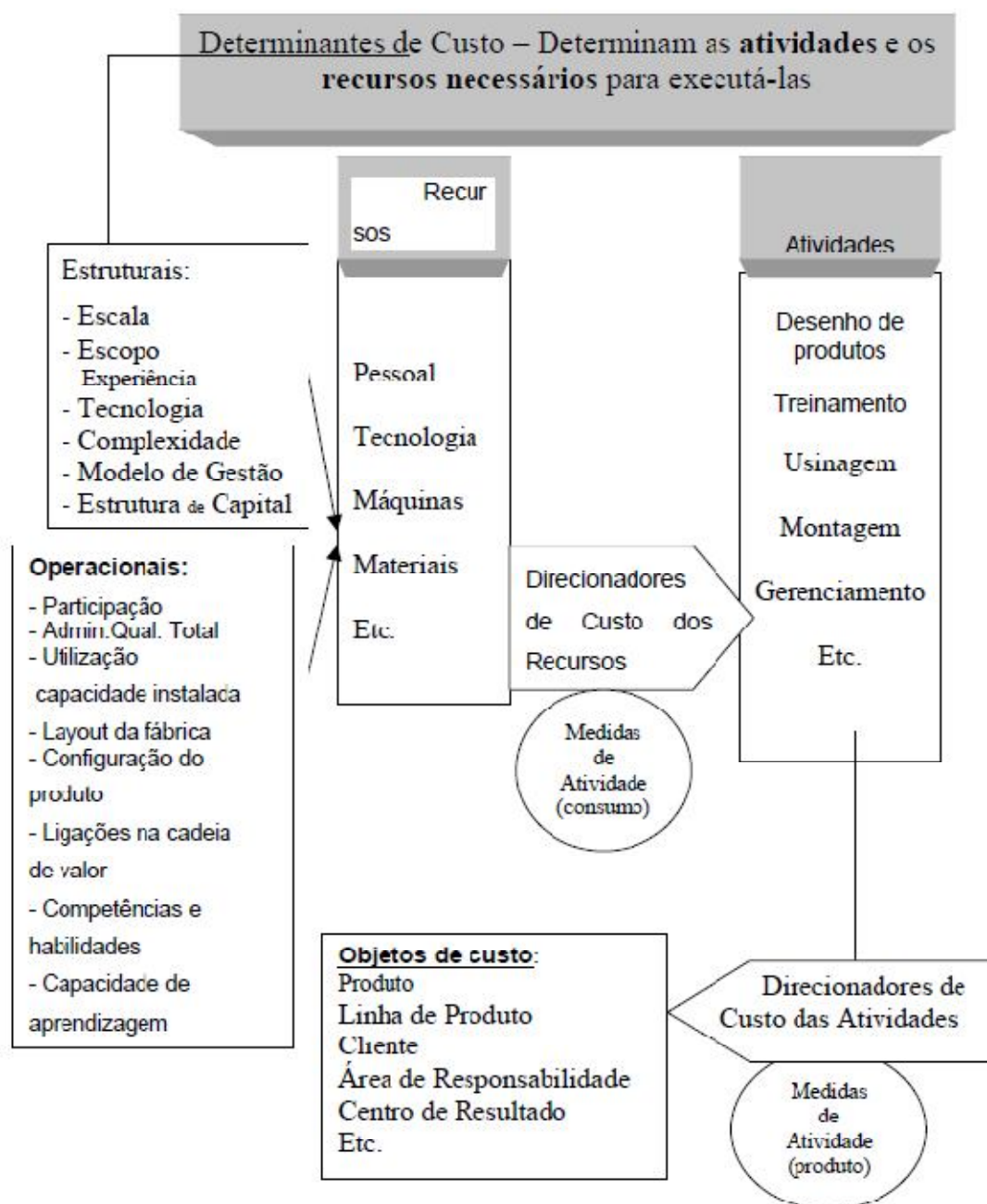


Figura 04 – Funcionamento do método de custeio baseado em atividades - ABC
 Fonte: Machado (2002, p. 134).

Percebe-se que no primeiro momento é feita a apropriação dos custos dos recursos às atividades – principais processos de produção/ou de geração de serviços, por intermédio dos direcionadores de recursos. Já na segunda etapa, o custo de cada atividade é apropriado aos objetos de custos através dos direcionadores de custos das atividades.

Observa-se que no custeio baseado em atividades há uma mudança na forma de alocar os custos indiretos aos objetos de custos. O que era realizado através de rateios arbitrários no custeio por absorção, com o ABC passa a acontecer através de uma análise de causa e efeito e de rastreamento das causas que originaram àqueles custos indiretos (MAUSS e SOUZA, 2008).

Existe na literatura extensa discussão sobre a utilização do custeio baseado em atividades em detrimento de outros métodos de custeio. Enquanto Catelli e Guerreiro (1995) *apud* Mauss e Souza (2008) criticam este método de custeio, acusando-o de ser um custeio de absorção melhorado, pois não eliminam por completo as técnicas de rateio, as quais presumem ser arbitrárias, outros como Martins (2001) e Nakagawa (2001) afirmam que não se devem abandonar completamente métodos como o custeio direto em favor do ABC. Eles afirmam que é perfeitamente possível a utilização de ambos, pois cada um deles possuem características que se complementam.

Em se tratando do serviço público, onde a estrutura de custos é composta em grande parte por custos indiretos e há uma gama muito grande de serviços e atividades por vezes divergentes, existe na literatura extensa discussão sobre qual o método ou sistema de custeio é o mais adequado.

Este próximo capítulo trará o posicionamento de alguns desses estudos sobre qual o método mais adequado que suporta um sistema de custos voltado para a administração pública e suas particularidades.

6 SISTEMAS DE CUSTOS UTILIZADOS NA ÁREA PÚBLICA

Serão apresentadas nesta seção as propostas de sistemas de custos desenhados para o setor público encontradas na literatura. Foram selecionadas apenas as propostas que tivessem sido aplicadas em alguma instituição pública, demonstrando, portanto serem viáveis.

6.1 Metodologia proposta por Peter *et al* (2003)

O sistema de custos proposto pelos autores acima foi desenhado para atender às necessidades das Instituições Federais de Ensino Superior do Brasil. Este sistema fundamenta-se no método de custeio baseado em atividades, o ABC. Os autores optaram por este método, pois julgaram ser este o mais adequado para este tipo de instituição. Segundo Peter *et al* (2003, p. 7) “As Universidades Federais brasileiras concentram cerca de 80% de seus custos em Pessoal e Encargos Sociais, que são custos fixos no curto prazo”. E diante desta estrutura de custos, onde a metodologia proposta deve preocupar-se com o tratamento dos custos fixos, o custeio baseado em atividades é quem possui as ferramentas mais adequadas para este tratamento (PETER *ET AL*, 2003). Os parâmetros deste modelo foram testados na Universidade Federal do Ceará.

Os autores propõem algumas etapas, que iniciam com o desenho do sistema e vai até sua efetiva implantação, são elas: definição de escopo; definição de objetivos e resultados esperados; definição de objeto de custeio; identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma dessas unidades; identificação e seleção dos fatores de consumo de recursos pelas atividades, ou direcionadores de custos; cálculo do custo das atividades, cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos ou direcionadores de custos e cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividades, ou taxa.

Neste modelo, são considerados apenas os gastos que vieram do orçamento da universidade, não sendo levado em consideração gastos de outras fontes, como

por exemplo, as Fundações de apoio. Este posicionamento decorre do fato de que, segundo os autores, as outras fontes de recursos são irrelevantes diante do montante do orçamento e podem comprometer a relação custo x benefício do modelo.

Foram definidos como objetos de custeio as macro atividades desenvolvidas na instituição, quais sejam: ensino, pesquisa e extensão. Foram identificadas, através de observações diretas, aplicação de questionários e entrevistas às diversas áreas, as atividades e classificadas como primárias e secundárias, dependendo da sua relação com as macro atividades.

Os custos devem ser separados em grupos: pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação. Para distribuir os custos às atividades, em um primeiro momento alocam-se os custos diretos de cada atividade. Em seguida, rastreiam-se os custos indiretos de cada atividade “buscando a melhor relação entre a sua ocorrência e o volume de trabalho de cada atividade” (PETER *et al*, 2003, p. 9). Os custos indiretos que não puderem ser identificados com nenhuma das atividades devem ser alocados à instituição, para que não haja nenhum tipo de rateio.

Dentro de cada grupo de custos, existem particularidades para sua coleta que não serão apontadas aqui. Cabe ressaltar apenas alguns pontos, como por exemplo: no grupo gasto de pessoal, deve-se excluir a parcela que corresponde aos inativos e pensionistas, mas deve-se elaborar cálculos atuariais que servirão para constituir um fundo de pensão para as aposentadorias que virão e alocá-las aos custos da atividade; deve-se também realizar algumas alterações na estrutura física da entidade, para que se possa mensurar melhor, de forma individualizada e mais acurada alguns custos com serviços de terceiros, como instalação de medidores de consumo de energia elétrica ou água em algumas unidades organizacionais dentro da instituição.

No modelo, acumulam-se os custos por processos e utiliza-se do custo histórico. As atividades de ensino, pesquisa e extensão são tratadas na lógica de atividades do custeio ABC, bem como as atividades relacionadas ao Hospital Universitário. Para alocar o custo das atividades aos objetos de custos, definem-se as quantidades de ocorrências dos direcionadores de custos, dividem-se os custos distribuídos às atividades pelos direcionadores mensurados, para que se obtenha

uma taxa média de custo unitário do direcionador de atividades. Observa-se que este modelo está bem alicerçado nos conceitos atinentes ao custeio baseado em atividades.

6.2 Metodologia proposta por Reinert (2005)

Em 2005, Reinert em sua dissertação de mestrado, propôs um modelo de apuração de custos para as IFES brasileiras, chamado de método ABCd Universidade – Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades. Apesar do método proposto pela autora levar no nome o custeio baseado em atividades, ele aproxima-se conceitualmente do custeio por absorção.

Para o cálculo dos custos nesta metodologia, serão considerados além dos recursos que a instituição recebe via Tesouro, também os recursos que são gerados pela própria entidade. Segundo Reinert (2005), algumas Instituições Federais de Ensino Superior possuem cerca de 35% dos recursos oriundos de arrecadação própria e a não inclusão destes dados no modelo prejudicaria a sua eficácia.

Deve-se também identificar e discriminar os custos que correspondem às atividades fins e às atividades meio dos custos que não correspondem a estas categorias, tais como: gastos com inativos, aposentados e pensionistas, maternidades e clínicas odontológicas, restaurantes, moradias estudantis e editoras. Segundo a autora (2005), estes são gastos que não possuem nenhuma tradução nos serviços ou produtos do presente. São custos que por vezes estão atrelados as políticas sociais que extrapolam à atividade fim das IFES, que é o ensino universitário.

Propõe ainda que seja retirado um percentual que corresponderia aos custos da administração superior – custos com diretorias não acadêmicas, reitorias e pró-reitorias. Após estes ajustes, chegar-se-ia a dois valores que seriam: os custos totais vinculados e os não vinculados direta ou indiretamente às atividades fim da instituição.

De posse desses valores, procederiam mais alguns ajustes para se obter o custo total das atividades de nível universitário – graduação e pós graduação *stricto*

sensu, quais sejam: exclusão de valores como custos com colégio de aplicação, escolas agrícolas, dentre outros que fujam do escopo educação universitária.

Após estes ajustes, o modelo proposto por Reinert (2005) sugere que podem ser calculados diversos índices de custos, tais como: custo da administração docente e de formação docente, custo de cada uma das atividades fim (ensino, pesquisa e extensão), custo médio de ensino de um curso, custo médio anual e custo médio padrão anual de um estudante de graduação ou pós-graduação *stricto sensu*, custo da ociosidade do ensino de uma IFES, dentre outros.

Na descrição da metodologia proposta pela autora, subentende-se que no modelo proposto é utilizado o método de custeio baseado em atividades. Mas a presença de algumas bases de rateio sugere que este sistema possui uma aproximação com o método de custeio por absorção. Para efeito deste estudo, será considerado que o método de custeio utilizado pela autora foi o ABC.

As várias possibilidades de informação que o modelo possibilita, permite inferir que é utilizado um sistema de custeio baseado no custo padrão e o sistema de acumulação de custos por processos. E apesar de a autora ter utilizado como piloto os dados e a estrutura da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC para compor sua metodologia, esta não apresentou resultados numéricos na sua pesquisa.

6.3 Metodologia proposta por Machado (2002), e Machado e Holanda (2010)

Em 2002, Machado (2002) apresentou em sua tese de doutoramento as diretrizes para a construção de um sistema de informações de custos para o estado de São Paulo, que era integrado conceitual e sistemicamente à contabilidade governamental e ao orçamento público. Após alguns ajustes e contribuições de outros trabalhos como os de Holanda (2002), este modelo tornou-se a base conceitual para o desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (MACHADO e HOLANDA, 2010), já comentado nesta pesquisa anteriormente.

O modelo proposto pelo autor foi desenhado com a intenção de construir uma informação de custos, que como comentado anteriormente possui características oriundas da iniciativa privada através das informações da contabilidade governamental. Para tal, foi necessário que se fizessem alguns ajustes contábeis em cima das informações obtidas através do Siafi. Estes ajustes que foram feitos em duas fases, conforme lecionam Machado e Holanda (2010, p.805):

O ajuste inicial consistiu na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo os valores patrimoniais e por exclusão os valores orçamentários que não são custos do período, conforme conceitos de contabilidade de custos.

A segunda etapa do ajuste consistiu na exclusão de informações que estivessem nas contas citadas acima, mas que não compunham a informação de custo. Este ajuste utilizou parâmetros gerenciais dispostos nas contas correntes das contas contábeis inseridas na primeira etapa.

Não é intenção deste trabalho explicitar toda a base conceitual que fundamenta tal sistema, mas de uma maneira geral, ele parte da informação da despesa liquidada⁵ extraída do Siafi, para após efetuar os ajustes conceituais, extrair a informação de custos. Para esclarecer tais conceitos, segue abaixo quadro resumo extraído de Machado e Holanda (2010, p. 806):

Modelagem dos ajustes conceituais
 Despesa orçamentária executada
 Despesa liquidada
 Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados.
 Ajustes da despesa orçamentária
 (–) Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
 (+) Restos a pagar não processados liquidados no exercício
 (–) Despesas de exercícios anteriores
 (–) Formação de estoques
 (–) Concessão de adiantamentos
 (–) Despesas de capital não efetivas
 Ajustes patrimoniais
 (+) Consumo de estoque
 (+) Despesa incorrida de adiantamentos
 (+) Depreciação/amortização/exaustão
 = Custo

⁵ Conforme disposto na lei n.º 4.320 de 1964, a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por fim apurar: a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

O autor (2002) reconhece que uma das características principais do serviço público é a prestação de serviços continuados, como: assistência médica, ensino e segurança pública, mas também afirma que este também presta serviços que possuem natureza de encomenda específica, como construção de escolas e hospitais. Estas são exatamente as características que diferenciam as atividades dos projetos, conforme explicitado anteriormente. E em relação ao sistema de acumulação de custos, conclui que quando se tratar de projetos, os custos devem ser acumulados por ordem, e quando se tratar de atividades, acumula-se por processos.

Em relação ao sistema de custeio, afirma que para o setor público, deve-se utilizar o custo histórico e o orçado, pois estes são os elementos fundamentais para integração entre a contabilidade governamental e o sistema de custos.

O método utilizado pelo autor no desenho do seu sistema de custos é o custeio direto, pois, segundo ele, este método “está entranhado no sistema de planejamento/ orçamento e contabilização da execução orçamentária, o que facilita a implantação do sistema integrado de custos” (MACHADO, 2002, p.148).

Para desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, que é um sistema que engloba toda a administração pública federal, foi utilizada uma abordagem de duas dimensões simultâneas. Segundo os autores (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 195):

Um ponto importante que acabou viabilizando a concepção e posteriormente a implantação do SIC foi a abordagem em duas dimensões concomitantes: uma macro, sistêmica, generalizante e outra micro, específica, particular, que respeita a especificidade física operacional de cada órgão ou entidade. Na visão do modelo geral, pela sua característica de encontro, foi denominada “rodoviária”, devido à característica básica fundamental de juntar as duas dimensões, os dois “mundos”. De um lado, o processo dedutivo de alocação dos gastos aos objetos de custos a partir da visão dos órgãos centrais; do outro, o processo indutivo do particular para o geral, das necessidades físico-operacionais dos órgãos setoriais finalísticos (saúde, educação, segurança, infraestrutura etc.).

Seguindo essa lógica, utiliza-se o método de custeio direto para a dimensão macro e, para a dimensão micro, as instituições decidem qual o método a ser utilizado, podendo inclusive fazer uso do ABC.

A proposta apresentada por Machado (2002) destaca-se por privilegiar conceitos de naturezas diferentes e sistemas já existentes, o que facilitou a sua

implantação e utilização. Cabe destacar que foi esta proposta que serviu de modelo para o desenvolvimento do SIC do Governo Federal.

6.4 Metodologia apresentada por Carmo e Silva (2011)

Em 2011, Carmo e Silva apresentam em um artigo publicado na revista *Uniabeu*, um estudo de caso que demonstra o funcionamento de um sistema de custos implantado no Colégio Militar do Rio de Janeiro. Os autores (2011) alegam que escolheram esta unidade de estudo por tratar-se de Organização Militar cuja principal atividade é a prestação de serviços educacionais no setor público.

O sistema de custos utilizado nesta instituição, o Siscustos, surgiu da necessidade de utilização de informações de custos que possuíssem compatibilidade com as informações advindas da contabilidade pública e dos sistemas utilizados pelo exército brasileiro. Nesse sentido, foi desenvolvido um sistema à parte, que processa informações extraídas do Siafi e dos outros sistemas utilizados, como: Sistema de Controle Físico – SISCOFIS; Sistema de Material do Exército – SIMATEX; Sistema Automático de Pagamento de Pessoal – SIAPPES; Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE e do Sistema de retribuição do Exterior – SER.

O Siscustos adota o método de custeio baseado em atividades, o ABC, já explicado anteriormente, e utiliza como sistema de custeio o custo histórico, tendo em vista que os dados financeiros trabalhados por este vêm do Siafi. Para isto, considera o momento da liquidação da despesa como surgimento da informação de custos.

O sistema implantado nesta instituição objetiva fornecer informações gerenciais sobre o custo das atividades do ensino médio e fundamental, além das atividades administrativas. Fornece também o valor do custo/aluno por categoria, ensino fundamental e médio.

A pesquisa dos autores se reveste de importância para este estudo não por apresentar uma proposta de implantação de sistema de custos, mas sim por

demonstrar, com a devida fundamentação teórica, o funcionamento deste em uma instituição pública de ensino.

6.5 Metodologia proposta por Magalhães, et al (2010)

Em 2010, Magalhães e colaboradores publicaram um artigo na Revista de Administração Pública - RAP, cujo objetivo foi apurar o custo por aluno do ensino de graduação em uma IFES, a Universidade Federal de Viçosa – UFV. Para tal, os autores utilizaram dados do ano de 2004.

No modelo proposto pelos autores, a universidade foi dividida em: órgãos administrativos, que não exercem atividades de ensino, pesquisa ou extensão, e órgãos acadêmico.

Para tratamento dos dados, foi utilizado o método de custeio por absorção, onde os órgãos acadêmicos e administrativos funcionaram como centro de custos. Não há uma indicação clara dos autores sobre qual é o sistema de acumulação de custos e o sistema de custeio utilizados, mas pela descrição do modelo, verificou-se que foi utilizado o sistema de acumulação de custos por processo e o sistema de custeio baseado no custo histórico.

Os autores optaram por trabalhar apenas com os recursos repassados pelo Tesouro, além de considerar apenas as despesas correntes. Foram considerados como custos dos órgãos: material de consumo, despesas de diárias, de locomoção, auxílio transporte e alimentação, pessoal docente e técnico administrativo ativo, despesas com estagiários, energia elétrica e telefone, e outras despesas correntes (MAGALHÃES *et al*, 2010). Os autores também optaram por não utilizar despesas com aposentados, pensionistas, inativos e despesas com sentenças judiciais.

No modelo apresentado, os custos diretos são alocados diretamente aos órgãos acadêmicos e administrativos. Os custos diretos alocados nos órgão administrativos, que estão relacionados direta ou indiretamente à atividade de ensino, foram rateados e distribuídos aos centros de custos utilizando-se de uma taxa que tinha como base o número de alunos matriculados. Para os outros tipos de custos também foi utilizada uma taxa baseada na quantidade de alunos

matriculados. Não houve distinção das atividades voltadas para o ensino, pesquisa ou extensão.

A finalidade deste modelo é que se pudesse identificar o custo do aluno matriculado em cada departamento da UFV. Logo, além de encontrar um custo médio por aluno, os autores mensuraram o custo de cada aluno em seu departamento específico, podendo com isso, identificar quais as razões que elevam o custo de determinado departamento em detrimento de outros, além de outras variáveis.

6.6 Metodologia proposta por Peñaloza (1999)

Em 1999, em um artigo extraído de sua tese de doutorado, Peñaloza propõe um sistema de custos baseado na aplicação da função translogarítmica para estimar os custos de uma unidade de ensino superior. Este estudo foi aplicado na Universidade de São Paulo – USP, e tinha como objetivo avaliar a eficiência produtiva daquela instituição.

No modelo proposto, a autora propõe que a universidade funcione como um conglomerado de centro de custos, onde “os departamentos ou unidades acadêmicas constituiriam as unidades que dariam origem aos produtos finais e os demais órgãos seriam as unidades prestadoras de serviços de apoio” (PEÑALOZA, 1999, p. 6). Nesta divisão haveria centros de custos finais, intermediários e de atividades gerais. Os centros finais seriam aqueles que desempenham atividades relacionadas com o objetivo final da instituição, ensino. Os centros intermediários representam aqueles setores que realizam atividades complementares ao ensino, mas não são atribuídas diretamente a ele. Já os centros de atividades gerais seriam aqueles que não desempenham atividades específicas voltadas à educação.

Para o cálculo dos custos a autora leva em consideração apenas os recursos recebidos do Tesouro utilizados para despesas de custeio, mesmo admitindo que tanto as unidades como os docentes possuem outras formas de captação de recursos.

É interessante observar que neste modelo, Peñaloza exclui as despesas extra-orçamentárias, por não conseguir fontes de consultas confiáveis, e as despesas em áreas administrativas e inclui o gasto com inativos e pensionistas, pois, segundo a autora (1999) estes representam uma parte importante da folha de pagamento da instituição. A autora exclui do modelo também os centros criados mais recentemente e as atividades extensionistas. Além de estabelecer hipóteses para ratear os custos entre ensino, pesquisa e outras atividades, considera o aluno como um produto e utiliza medidas como alunos matriculados ou formados, para a graduação, e quantidade de títulos obtidos, para a pós-graduação.

A autora não indica claramente quais os elementos de um sistema de custos que são utilizados, mas pela descrição do modelo, identifica-se que este se sustenta em um sistema de acumulação de custos por processos, um sistema de custeio baseado no custo histórico e o método de custeio utilizado é o custeio por absorção.

6.7 Metodologia proposta por Amaral (2004)

Em 2004, Amaral publica um artigo na Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior da Unicamp, onde calcula o custo do aluno das IFES, no sentido de recursos aplicados no ensino, e mostra sua evolução no período de 1995 a 2001.

O autor utiliza um modelo que calcula uma média do custo do aluno para todas as IFES, através de dados coletados da execução orçamentária da União, extraídos através do sítio da Câmara Federal. Neste modelo, são utilizados recursos de todas as fontes de recebimento. Ele divide as atividades de ensino, pesquisa e extensão, separando os recursos destinados a cada uma delas. Além disso, desconsidera os gastos com inativos, pensionistas e precatórios para efeito de cálculo do custo do aluno.

Na metodologia proposta, o autor utiliza três premissas, quais sejam:

- 1 – Existe uma relação direta entre o percentual das despesas que se destinam ao ensino e o número de mestres e doutores da instituição; 2 - As instituições que possuam mais alunos de mestrado e doutorado em relação ao total de seus alunos de nível superior, gastarão mais com pesquisa e extensão; e 3 – As instituições com

maiores CAPES nos programas de pós graduação gastam mais com pesquisa e extensão (AMARAL, 2002, p. 120 e 121).

Outrossim, dos recursos destinados aos hospitais universitários, considera o autor que 35% dos recursos são destinados ao ensino e o restante a pesquisa, extensão e atendimento à população. Admite ele ainda que 71,98% dos recursos destinados as IFES são destinados ao ensino. O autor não deixa claro como chegou nesses percentuais.

No intuito de trabalhar com uma base uniforme para efeito de comparação, Amaral utiliza o conceito de aluno-equivalente. Este representa uma tentativa de transformar alunos de diferentes níveis em equivalentes. O autor adotou o seguinte parâmetro em sua metodologia:

1 aluno de pós graduação <i>stricto-sensu</i>	= 2 alunos de graduação
1 aluno de pós graduação <i>lato-sensu</i>	= 1 alunos de graduação
1 aluno de residência médica	= 2 alunos de graduação
1 aluno do ensino médio técnico	= 0,5 alunos de graduação
1 aluno do ensino médio não técnico	= 0,3 alunos de graduação
1 aluno do ensino fundamental	= 0,1 alunos de graduação

Quadro 04 – Quadro de equivalência à graduação

Fonte: Amaral (2004, p.121)

Não foram definidos claramente nessa metodologia quais os elementos de um sistema de custos que são utilizados, mas pela análise do artigo, identifica-se que é utilizado o sistema de acumulação de custos por processos. Como sistema de custeio é aplicado o custo histórico e o custeio por absorção como método de custeio.

6.8 Metodologia proposta por Silva, Morgan e Costa (2004)

Em 2004, em um artigo publicado na Revista de Administração Pública, Silva, Morgan e Costa propõem uma metodologia de cálculo de custo-aluno voltada para instituições públicas de ensino superior que foi testada na Universidade de Brasília – UNB. Neste estudo, os autores desenvolvem uma metodologia onde o custo do

aluno será o resultado da divisão entre os custos destinados exclusivamente à atividade de ensino pela quantidade de alunos. Para tal, é considerada a totalidade de recursos recebidos via orçamento da instituição.

Neste sentido, os autores defendem que o primeiro passo é segregar os valores destinados à área de ensino. Para tal, devem-se eliminar tanto as despesas de capital, quanto os pagamentos a aposentados, pensionistas e sentenças judiciais.

Os autores dividem ainda a universidade em centros de custos e excluem do cálculo aqueles que não estão vinculados à atividade-fim da instituição. Em relação aos gastos com hospital universitário, consideram que 35% foram destinados às atividades de ensino. Para as atividades dos docentes, transformaram os créditos ofertados em horas em relação à capacidade de horária total e estimaram a quantidade de horas dedicadas pelo corpo docente à atividade de ensino. Fica claro nas premissas adotadas que o método de custeio utilizado é o custeio direto.

Para o denominador da expressão, eles utilizam o conceito de alunos de graduação equivalente de tempo integral (SILVA, MORGAN e COSTA, 2004). Neste conceito, os alunos que cumpriram certa quantidade de créditos no semestre são considerados como 1 aluno, e os demais são transformados em equivalentes dessa quantidade.

Os autores não deixam claro qual o sistema de acumulação de custos nem o sistema de custeio, mas percebe-se com facilidade que, nesta metodologia, acumula-se custos por processos e que o sistema é o custo histórico.

6.9 Metodologia apresentada por Martins, Chaves e Alemão (2010); Alemão, Gonçalves e Drumond (2013)

Em 2010, Martins, Chaves e Alemão expõem em um artigo publicado na Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde - RAHIS, um estudo de caso que demonstra a implantação e utilização como ferramenta gestão de um sistema de custos na Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG. A implantação de um sistema de custos de gestão hospitalar, o SIGH – Custos, fazia parte de uma das metas do Acordo Setorial do Choque de Gestão do Governo de

Minas e do Banco Mundial (MARTINS, CHAVES e ALEMÃO, 2010). Em 2013, outro artigo publicado na revista *Perspectiva em Gestão e Conhecimento*, por Alemão, Gonçalves e Drumond, detalham como era a utilização da informação de custos naquela instituição.

Para calcular os custos do hospital, optou-se por utilizar dois métodos de custeio: o custeio por absorção, através do módulo SIGH Absorção; e o custeio ABC, através do módulo SIGH – ABC, sendo possível utilizar os dois módulos de maneira independente. Enquanto o primeiro fornece o custo dos produtos por centro de custos, o segundo fornece os custos das atividades constitutivas dos processos da instituição (ALEMÃO, GONÇALVES e DRUMOND, 2013).

Para obter os dados necessários para calcular a informação de custos, o SIGH – Custos usa informações dos outros sistemas corporativos já utilizados pelo hospital. Pela descrição do funcionamento do sistema, percebe-se que ele emprega o sistema de acumulação de custos por processo e o sistema de custo histórico, além de utilizar todos os recursos como fonte para compor a informação de todos os custos, sejam eles do Tesouro ou de parcerias com a iniciativa privada.

O principal objetivo deste sistema de custos é o de fornecer informação que permita avaliar o custo dos procedimentos, compará-los com outras bases, além de servir como um instrumento de transparência e sensibilização do cidadão no sentido de acompanhar as ações dos gestores públicos responsáveis pela condução da administração do hospital (MARTINS, CHAVES e ALEMÃO, 2010).

6.10 Metodologia apresentada por Silva, Davis e Viveiros (2008)

Em 2008, em um artigo publicado na *Revista do Serviço Público*, Silva, Davis e Viveiros apresentam como a Marinha do Brasil conseguiu implantar em suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços – OMPS, um indicador chamado de Gastos de Posse Estratégica, através de informações extraídas de um sistema de custos. A criação desse sistema surgiu da necessidade de se conhecer os custos efetivos de produção, de prestação de serviços, das atividades administrativas e de gerenciamento dos ativos dessa instituição (SILVA, DAVIS e VIVEIROS, 2008).

Neste sistema, optou-se por utilizar o método de custeio por absorção nos produtos e serviços produzidos pela OMPS em determinados períodos, o que denota que é utilizado o sistema de acumulação de custos por processos. Para o cálculo do indicador citado, utilizou-se do custo histórico do período de 2000 a 2006.

Como as OMPSs são organizações que prestam serviços a outras organizações militares, foram utilizados apenas os recursos por elas utilizados, extraídos do SIAFI.

Conforme afirmam Silva, Davis e Viveiros (2008, p.424), destaca-se como méritos desse sistema “o preenchimento de uma lacuna hoje existente na teoria da contabilidade pública, quanto ao tratamento dos custos na administração pública; e a disponibilização, para a sociedade, de informações de custos referentes ao emprego de numerário utilizado pelas OMPS”.

6.11 Metodologia proposta por Mauss e Souza (2008)

Em 2008, Mauss e Souza publicam um livro intitulado *Gestão de Custos aplicada ao Setor Público*. Nesta obra, os autores discutem o tema custos públicos de uma maneira integrada com a estrutura da contabilidade governamental e apresentam um modelo de mensuração e avaliação de custos para o serviço público de saúde. Este foi aplicado em um município do interior do estado do Rio Grande do Sul.

Os autores defendem que o método mais adequado para ser utilizado no serviço público é o custeio ABC, mesclando com o custeio direto, tendo em vista que grande parte dos custos das administrações públicas são indiretos.

No modelo proposto, os autores dividiram a estrutura do poder executivo em três tipos de centros de responsabilidade, quais sejam: os executores, os auxiliares e os administrativos. Os primeiros são onde os serviços são prestados à comunidade, os segundos prestam serviços aos primeiros e os terceiros executam as funções administrativas.

Os custos atribuídos aos centros de responsabilidades executores são em sua maioria custos diretos, sendo alocados diretamente aos objetos de custos. Já os

custos atribuídos aos centros auxiliares e administrativos são tratados da seguinte forma: “acumulados por responsabilidade departamental para fins de controle e redistribuídos aos departamentos usuários para fins de custeio dos serviços” (MAUSS e SOUZA, 2008, p.105). E é neste momento que entra a metodologia do custeio ABC no modelo proposto pelos autores.

Eles identificaram uma série de serviços de saúde prestados pelo município, mapearam os direcionadores de custos e atividades e procederam a alocação dos custos indiretos aos objetos de custos, neste caso os serviços ora identificados. Apenas alguns custos de atividades dos centros de responsabilidade administrativos foram alocados diretamente ao resultado, por não guardarem nenhuma relação com os direcionadores de custos e atividades mapeados. Esta postura foi adotada para que não houvesse nenhum tipo de rateio arbitrário, como preceitua a metodologia do custeio ABC (MAUSS e SOUZA, 2008).

Cabe ressaltar que no método de custeio ABC, os custos são apropriados aos objetos de custos normalmente em dois estágios (BORNIA, 2002), porém no modelo proposto, por vezes foram utilizadas quatro etapas para o custeio das atividades administrativas (MAUSS e SOUZA, 2008). Ainda no modelo proposto, os autores acumulam os custos por processos e utilizam do custo histórico.

6.12 Síntese das Propostas de Modelos de Sistemas de Custos para Área Pública

Após a descrição analítica das propostas de modelos de sistemas de custos para o setor público analisados, foi possível evidenciar as principais variáveis dos sistemas estudados. Conforme foi exposto no capítulo 5, para delimitá-los foram consideradas as variáveis segundo a metodologia proposta por Guerreiro, além de outras variáveis que se mostraram relevantes ao longo do estudo. Estas estão identificadas no quadro 05 a seguir:

Autor	Instituição Estudada	Rec. Orçamentários Utilizados	Sist. Acumulação de Custos	Sistema de Custeio	Método de Custeio	Inativos	Corpo Discente	Hosp. Universitário
Peter <i>et al</i> , 2003	UFC	Tesouro	por processo	custo histórico	ABC	Desconsidera	não menciona	tratado como definição das atividades
Reinert, 2005	UFSC	Tesouro e Próprios	por processos	custo padrão	ABC	Desconsidera	não menciona	Desconsidera
Machado, 2002; Machado e Holanda, 2010	Gov. SP	todos os recursos	processo/ordem	histórico/orçado	custeio direto	não menciona	não menciona	não menciona
Carmo e Silva, 2011	Colégio Militar RJ	todos os recursos	por processo	custo histórico	ABC	não menciona	não menciona	não menciona
Magalhães <i>et al</i> , 2010	UFV	Tesouro	por processo	custo histórico	custeio por absorção	Desconsidera	utilizado como principal critério de rateio	não menciona
Peñaloza, 1999	USP	Tesouro	por processo	custo histórico	custeio por absorção	é levado em consideração	utilizado como produto	não menciona
Amaral, 2004	IFES em geral	todos os recursos	por processo	custo histórico	custeio por absorção	Desconsidera	conceito de aluno equivalente	35% dos gastos voltados para o ensino

Quadro 05 – Variáveis Identificadas em Sistemas de Custos para a Área Pública

Fonte: Elaboração do Autor

Autor	Instituição Estudada	Rec. Orçamentários Utilizados	Sist. Acumulação de Custos	Sistema de Custeio	Método de Custeio	Inativos	Corpo Discente	Hosp. Universitário
Silva, Morgan e Costa, 2004	UNB	todos os recursos	por processo	custo histórico	custeio direto	Desconsidera	conceito de aluno equivalente	35% dos gastos voltados para o ensino (extraído de Amaral, 2004)
Martins, Chaves e Alemão, 2010; Alemão, Chaves e Drumond, 2013.	FHEMIG	todos os recursos	por processo	custo histórico	absorção/ABC	não menciona	não menciona	não menciona
Silva, Davis e Viveiro, 2008	Marinha	Recursos da OMPS	por processo	custo histórico	absorção	não menciona	não menciona	não menciona
Mauss e Souza, 2008	Município do RS	todos os recursos	por processo	custo histórico	ABC e Direto	não menciona	não menciona	não menciona

Quadro 05 – Variáveis Identificadas em Sistemas de Custos para a Área Pública

Fonte: Elaboração do Autor

7 O ÍNDICE CUSTO CORRENTE/ALUNO EQUIVALENTE PROPOSTO PELO TCU

Como dito, o Tribunal de Contas da União, através da Decisão Plenária n.º 408/2002, instituiu uma série de indicadores de gestão que devem ser elaborados e publicados anualmente pelas IFES nos seus Relatórios de Gestão. Dentre os indicadores, destacamos o índice Custo corrente/Aluno equivalente, que foi objeto de análise deste estudo.

A metodologia de cálculo do referido indicador está transcrita em um documento intitulado Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão, de autoria do TCU em parceria com a Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação– SESu/MEC e da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC. Este documento é uma compilação das orientações contidas na Decisão Plenária n.º 408/2002, juntamente com os acórdãos n.º 1.043/2006 e 2.167/2006, ambos do plenário do TCU.

Estes dois últimos acórdãos ampliaram o conjunto de indicadores para contemplar, dentre outras coisas, os dados relacionados à manutenção das unidades hospitalares, logo, o índice em questão foi subdividido em: custo corrente/aluno equivalente com HU e sem HU.

Na UFPE o setor responsável pela elaboração desse e dos outros índices exigidos pela normativa do Tribunal de Contas da União é a Coordenação de Informações Gerenciais – CIG.

Para o cálculo do índice em questão, primeiramente calcula-se o valor do custo corrente da instituição, levando em consideração as despesas com o Hospital Universitário e sem essas despesas. Após isto, é calculada a quantidade de alunos equivalentes, para posteriormente efetuar a divisão entre esses dois valores e determinar o custo corrente por aluno.

7.1 O Custo corrente

Para o cálculo do custo corrente, a Coordenação de Informações Gerenciais solicita as informações à Diretoria de Orçamento e Finanças, que as extrai do sistema SIAFI.

Segue abaixo roteiro para o cálculo do custo corrente com Hospital Universitário, retirado do documento Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (BRASIL, 2007, p.6):

- (+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários, se houver (conta SIAFI nº 3.30.00.00)
- (-) 65 % das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade
- (-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)
- (-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)
- (-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)
- (-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade
- (-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – técnico-administrativo do órgão Universidade

Conforme ensina o Manual Técnico de Orçamento para o ano de 2014, são consideradas despesas correntes aquelas que não concorrem diretamente para formação de um bem de capital (2013). Ainda segundo este manual, as despesas correntes são compostas pelos seguintes grupos: Pessoal e Encargos Sociais; Juros e Encargos da Dívida; Outras Despesas Correntes; Investimentos; Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Os hospitais universitários geralmente possuem a sua própria Unidade Gestora – UG, logo, devem-se considerar as despesas correntes de todas as unidades hospitalares. E conforme demonstrado no roteiro acima para o cálculo do custo corrente com Hospital Universitário, do total das despesas correntes são excluídos 65% das despesas referentes ao hospital. Este ajuste indica que 35% das despesas dos hospitais é que são voltadas às atividades de ensino. Devem ser

levados em consideração os que ocorreram entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, independentemente do ano letivo.

Além do ajuste de parte das despesas relacionadas aos hospitais universitários também são retirados do total das despesas correntes os valores relativos às aposentadorias, pensões e sentenças judiciais.

Ainda em relação aos ajustes dos custos correntes, também são retirados os valores relativos às despesas com servidores, tanto técnicos quanto docentes, que estejam servindo em outro órgão, cumprindo mandato eletivo ou estejam afastados por motivo de estudo, tanto no país quanto no exterior, desde que estes não se caracterizem como capacitação. Exceção a essa regra acontece quando a despesa com o servidor cedido seja reembolsada pelo órgão ou entidade que o recebeu, neste caso, este valor não deverá ser subtraído.

Para o cômputo das despesas relacionadas aos técnicos e docentes afastados, a metodologia propõe que se apure o valor dos custos totais no ano com os servidores afastados em 31 de dezembro de cada exercício, mesmo que esse afastamento tenha sido apenas por alguns meses. Desta maneira compensa-se as despesas daqueles servidores que porventura estivessem afastados durante maior parte do ano, mas que estivessem trabalhando na instituição em 31 de dezembro.

Também não devem ser subtraídas as despesas com servidores que estejam de licença por motivo de doença em pessoa da família, enquanto houver remuneração; licença para capacitação, inclusive para mestrado ou doutorado; licença por acidente de trabalho; ou ainda em licença para tratamento de saúde, licença gestante ou adotante.

Já para o cálculo do custo corrente sem Hospital Universitário, deve-se atentar para as mesmas observações citadas acima, exceto pelo fato de que ao invés de extrair apenas 65% das despesas relacionadas aos hospitais, exclui-se no cálculo 100% delas.

Seguem abaixo os dados que foram utilizados pela UFPE para o cálculo do custo corrente com e sem Hospital Universitário para o ano de 2012:

Título	Valor
Custo Corrente com HU (Hospitais Universitários)	692.460.268,42
(+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários (conta SIAFI nº 3.30.00.00)	1.116.184.209,11
(-) 65 % das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade	136.442.790,61
(-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)	190.546.789,27
(-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)	71.180.552,41
(-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)	7.728.212,58
(-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade	2.483.409,76
(-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade	2.445.604,33
(-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade	11.177.942,49
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo do órgão Universidade.	1.718.639,24

Quadro 06 – Cálculo do custo corrente com Hospital Universitário

Fonte: CIG – UFPE

Título	Valor
Custo Corrente sem HU (Hospitais Universitários)	618.991.073,47
(+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários (conta SIAFI nº 3.30.00.00)	1.116.184.209,11
(-) 100 % das despesas correntes totais do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade	209.911.985,56
(-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.01)	190.546.789,27
(-) Pensões do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.03)	71.180.552,41
(-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade (conta SIAFI nº 3.31.90.91)	7.728.212,58
(-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade	2.483.409,76
(-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade	2.445.604,33
(-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade	11.177.942,49
(-) Despesa com afastamento País/Exterior - técnico-administrativo do órgão Universidade.	1.718.639,24

Quadro 07 – Cálculo do Custo Corrente sem Hospital Universitário

Fonte: CIG – UFPE

Inicia-se esta abordagem pela análise dos itens que compõem o índice, para ao final avaliá-lo como um todo. Serão abordadas as fragilidades na metodologia de cálculo do índice em estudo, de propositura do TCU. Essas fragilidades serão apontadas tomando como parâmetro os aspectos tratados no referencial teórico e as percepções dos responsáveis pela elaboração do mesmo na UFPE.

Como demonstrado, existe um roteiro a ser seguido para o cálculo do custo corrente, o numerador do índice ora estudado. Este se inicia com a seguinte premissa (BRASIL, 2007, p.6):

“(+) Despesas correntes do órgão Universidade, com todas as UGs, inclusive hospitais universitários, se houver”.

Constata-se por esta fórmula que são levadas em consideração todas as despesas correntes que a instituição incorreu durante o exercício. Ocorre que em algumas instituições, no total das despesas correntes estão inclusos valores que não estão necessariamente ligados ao ensino superior. Tome-se como exemplo a UFPE no exercício de 2012. No total das suas despesas correntes, estavam inclusos R\$ 809.007,44 referentes às despesas do Colégio de Aplicação (SIGA BRASIL DO SENADO FEDERAL, 2012). Não há, na metodologia proposta pelo TCU, nenhum ajuste que contemple a existência de colégios de ensino fundamental e médio, o que acaba por distorcer o total do custo por aluno da instituição.

Ainda no total de despesas correntes da UFPE, no exercício de 2012 constavam R\$ 1.538.043,67 referente à Editora Universitária e R\$ 636.267,88 referente ao Núcleo de TV e Rádio da UFPE (IBID, 2012). As despesas realizadas por estas unidades não possuem necessariamente uma vinculação com as atividades voltadas ao ensino superior.

Através dessas unidades, as universidades conseguem aumentar o quantitativo de recursos próprios, por meio da prestação de serviços à sociedade. Em contrapartida, as IFES que possuem tais unidades acabam apresentando um custo por aluno mais elevado, pois, pela metodologia proposta pelo TCU, mesmo as despesas que forem custeadas pelas receitas próprias entram para o cálculo do índice em questão.

Na literatura pesquisada, alguns autores (REINERT, 2005; MACHADO 2002; CARMO e SILVA, 2011; AMARAL, 2004; MAUSS e SOUZA, 2008; ALEMÃO, GONÇALVES e DRUMOND, 2013) utilizam um modelo de sistema de custos onde

se considera as despesas oriundas de todos os recursos. Porém, é consenso entre estes autores que este posicionamento prejudica o poder de comparabilidade do índice, pois incorpora ao custo corrente por aluno despesas que não são comuns a todas as IFES, tendo em vista que nem todas elas possuem tais unidades.

Todavia, outros estudos (PEÑALOZA, 1999; SILVA, MORGAN e COSTA, 2004; MAGALHÃES *et al*, 2010; PETER *et al*, 2003) indicam que para o sistema de custos devem ser levados em consideração apenas os recursos oriundos do orçamento da instituição, justamente para não comprometer a comparabilidade entre instituições de porte e estruturas diferentes.

Mesmo com valores de custo por aluno mais elevado, e prejudicando a comparabilidade, é interessante que na metodologia proposta leve-se em consideração as despesas decorrentes da totalidade de recursos, pois elas impactaram o custo final do aluno.

Outro ponto que merece destaque é que nesta metodologia, são desconsideradas as despesas de capital. Conforme ensina o Manual Técnico de Orçamento para o ano de 2014, estas são as que contribuem diretamente para formação de um bem de capital (2013). O sistema de custos proposto por Silva, Morgan e Costa (2004) segue essa mesma recomendação.

Um das características dos bens de capital é que estes são duráveis e beneficiam a instituição por mais de um exercício. Logo, a inclusão deste item na metodologia acarretaria em uma superavaliação do custo do aluno.

Em contrapartida, não foi observada a inclusão do item depreciação deste tipo de bem no modelo do TCU. A depreciação é o reconhecimento como despesa de parte do valor de aquisição de um ativo imobilizado destinado ao uso, tendo em vista que este deve ser utilizado em períodos que excedem um exercício (FEA/USP, 2010). Garrison e Norren (2001) consideram esta como um custo indireto, ou em outra classificação, um custo de conversão. Alguns dos sistemas de custos analisados (MAUSS e SOUZA, 2008; REINERT, 2005; PETER *et al*, 2003) sugerem a utilização dessa informação para se chegar ao custo por aluno.

Ainda em relação à premissa inicial, o custo corrente, não fica claro na metodologia proposta qual o método de custeio utilizado para apropriação dos custos. Da maneira que está posta, absorve-se sem qualquer distinção os custos relacionados ao ensino, à pesquisa, à extensão e aos gastos administrativos.

Neste sentido, estudos indicam que o método de custeio baseado em atividades é o mais adequado para atender às necessidades de instituições que possuem a maior parte dos seus custos classificados como indiretos, como é o caso das IFES (PETER *et al*, 2003; REINERT, 2005; CARMO e SILVA, 2011). Kraemer (2005) e Krishnan (2006) são enfáticos em afirmar que este método de custeio é a alternativa ideal para as instituições de ensino superior identificarem o valor real do custo do ensino por aluno. Isto se deve ao fato do sistema de custeio ABC partir de uma análise de causa e efeito, que busca identificar quais as causas que deram origem aos custos indiretos (MAUSS e SOUZA, 2008).

Dando continuidade na fórmula do custo corrente, a próxima premissa refere-se ao ajuste decorrente das despesas correntes ligadas aos hospitais universitários. Para o cálculo do custo corrente sem hospital universitário, deve-se subtrair do total de custos correntes 100% (cem por cento) das despesas referentes à UG do hospital. Já para o cálculo do custo corrente com hospital universitário, subtrai-se 65% (sessenta e cinco por cento) das despesas relacionadas ao hospital. Ou seja, leva-se em consideração que 35% (trinta e cinco por cento) das despesas relacionadas ao hospital estão voltadas para as atividades de ensino.

Entende-se neste ponto, apesar de não haver nenhuma referência na normativa do TCU, que para essa separação do percentual voltado à atividade de ensino nas atividades do hospital, é utilizado o método de custeio por absorção.

Porém, não foi encontrada no documento que orienta a formulação dos índices, nem na literatura pesquisada, nenhuma justificativa técnica para a escolha desse percentual. Apenas duas referências na literatura (AMARAL, 2004; SILVA, MORGAN e COSTA, 2004) utilizam também esse parâmetro, mas não justificam essa opção.

A principal ressalva em relação a esta premissa é que a utilização de um percentual fixo que represente a parcela dos gastos destinados ao ensino nos hospitais universitários desconsidera as particularidades de cada instituição. O correto seria que se utilizassem medidas objetivas que mensurassem a efetiva contribuição para o ensino dos gastos com os hospitais. Há a possibilidade de no montante composto pelos 35%, existirem despesas que independam de o hospital ser universitário ou não. Tome-se como exemplo as despesas como material

hospitalar, com o pessoal administrativo e com os profissionais de área de saúde, que não sofrem acréscimos devido à presença de alunos.

No modelo de sistema de custos proposto por Peter *et al* (2003), as práticas voltadas para o ensino que são desenvolvidas nos hospitais universitários, são consideradas como atividades para efeito de rateio dos custos indiretos, tendo em vista que esses autores propõem a utilização do método de custeio ABC.

Prosseguindo na fórmula analisada, as próximas premissas são (BRASIL, 2007, p. 6):

“(-) Aposentadorias e Reformas do órgão Universidade;

(-) Pensões do órgão Universidade;

(-) Sentenças Judiciais do órgão Universidade;”

Em relação ao ajuste acima proposto, foram encontradas referências na literatura pesquisada que corroboram com ajustes dessa natureza (PETER *et al*, 2003; REINERT, 2005; SILVA, MORGAN e COSTA, 2004; MAGALHÃES *et al*, 2010).

Magalhães *et al* (2010) afirmam ainda que essa exclusão é necessária pois estas despesas tratam-se de compromissos que não se traduzem em produtos ou serviços atualmente. Já Peñaloza (1999, p.17), ao apresentar um modelo de sistema de custos para a USP, defende a presença desta parcela no cálculo do custo por aluno ao afirmar que:

Com relação ao pessoal inativo ou aposentado, embora os gastos com estes não sejam recursos destinados especificamente à produção, estas despesas não foram excluídas do estudo, devido a que elas representam uma parte importante na folha de pagamento da Universidade. As despesas com aposentados oneram o orçamento da unidade, principalmente daquelas mais antigas, como a FD, a FFLCH, a EE e a FSP, entre outras, em que o percentual de inativos está em torno de 30,0%. Os percentuais em relação aos funcionários administrativos inativos também são elevados. Mais ainda, há duas questões importantes que não devem ser esquecidas quando se incluem os aposentados. Primeiro é que essas despesas com pessoal têm a tendência a aumentar no tempo, por causa do envelhecimento do pessoal docente e pela falta de criação de novas vagas e, segundo, que o salário médio é maior, devido principalmente, no caso dos docentes, à titulação média do pessoal aposentado ser maior.

Já Peter *et al* (2003) apresenta um modelo onde propõe a exclusão da parcela correspondente aos inativos e pensionistas, mas em compensação sugere que seja feito um cálculo atuarial relativo à constituição de um fundo de pensão para

futuras aposentadorias e pensões, no qual este seria alocado como custo de pessoal da atividade correspondente.

Seguindo na análise da fórmula do cálculo do custo corrente, as próximas premissas referem-se a ajustes que visam expurgar as despesas com pessoal cedido para outras instituições, conforme segue (BRASIL, 2007, p.6):

- (-) Despesas com pessoal cedido – docente do órgão Universidade
- (-) Despesas com pessoal cedido - técnico-administrativo do órgão Universidade
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – docente do órgão Universidade
- (-) Despesa com afastamento País/Exterior – técnico-administrativo do órgão Universidade.

Nenhum dos modelos de sistemas de custos analisados tinha referência às despesas com pessoal cedido ou afastado, mas fazendo uma analogia com as despesas referentes aos inativos e pensionistas, a maior parte dos modelos indicam a retirada destes valores, já que os mesmos não contribuem para a entrega dos produtos ou serviços produzidos ou ofertados. Cabe ressaltar que segundo as orientações do TCU (BRASIL, 2007), não devem ser subtraídas as despesas com pessoal cedido cujo órgão que recebeu o servidor efetue o reembolso, pois neste caso, se estaria distorcendo os valores dos custos correntes.

7.2 Aluno Equivalente

Para o cálculo do denominador da fórmula do índice em questão, a CIG solicita informações da diretoria do departamento de Pós-graduação da Universidade, da coordenação dos programas de Residência Médica do Hospital das Clínicas, além de retirar informações do próprio sistema de acompanhamento de matrículas dos alunos, o Siga.

Segue abaixo a fórmula para o cálculo do denominador aluno equivalente - AE, retirado do documento Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão (BRASIL, 2007):

AE = AGE + APGTI + ARTI, onde: AGE – Aluno de Graduação Equivalente; APGTI – Número de alunos Tempo Integral de Pós-graduação e; ARTI – Número de Alunos de Residência Médica.

Para encontrar o quantitativo correspondente à Aluno de Graduação Equivalente, é necessário utilizar uma fórmula constante também no documento emitido pelo TCU, qual seja (BRASIL, 2007):

$$AGE = \sum \text{ todos os cursos } \{ (NDI \times DPC) \times (1 + [\text{Fator de Retenção}]) + ((NI - NDI)/4) \times DPC \} \times [\text{Peso do grupo em que se insere o curso}];$$

Onde: NDI – Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso; DPC – Duração padrão do curso de acordo com a tabela da SESu; NI – Número de alunos que ingressaram no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso; e o Fator de Retenção e Peso do grupo calculados de acordo com metodologia da SESu.

Esta fórmula foi inspirada em um modelo de cálculo de aluno equivalente utilizado na Inglaterra de 1998, elaborado pelo *Higher Education Funding Council for England* – HEFCE (BRASIL, 2005).

Ainda conforme as orientações emitidas pelo TCU (2007) para o cálculo do quantitativo de alunos equivalentes devem ser levadas em consideração as seguintes premissas: Serão considerados no cálculo todos os alunos matriculados no ano letivo referente ao exercício em cursos de graduação, tanto diurno quanto noturno, de pós-graduação *stricto sensu*, e de residência médica; não devem ser incluídos no cálculo os alunos ou participantes de atividades de extensão e especialização, mestrado profissionalizante ou cursos à distância; e os dados semestrais devem ser somados e divididos por dois.

Para o cálculo do quantitativo de alunos de pós-graduação em tempo integral e de residência médica, leva-se em consideração o total de alunos da residência e da pós-graduação, multiplicado pelo peso dois (BRASIL, 2007).

Seguem abaixo, os dados que foram utilizados pela UFPE para o cálculo do quantitativo de alunos de graduação equivalentes para o ano de 2012:

AREA	CURSO	FATOR DE RETENÇÃO	PESO DO GRUPO	DPC	Ni	NDi	AGE
ENG	ABI - ENGENHARIA	0,0820	2,0	5	324	-	810,00
CSA	ADMINISTRAÇÃO	0,1200	1,0	4	208	212	945,76
CSA	ADMINISTRAÇÃO -CAA	0,1200	1,0	4	160	86	459,28
CH	ARQUEOLOGIA	0,1000	1,0	4	28	-	28,00
CSC	ARQUITETURA E URBANISMO	0,1200	1,5	4	100	94	640,68
A	ARTES VISUAIS	0,1150	1,5	4	31	12	108,78
CSA	BIBLIOTECONOMIA	0,1200	1,0	4	35	44	188,12
CB	BIOMEDICINA	0,1250	2,0	4	110	77	759,00
CE2	CIÊNCIA DA COMPUTAÇÃO - CIN	0,1325	1,5	4	100	79	568,31
CSA	CIÊNCIA POLÍTICA	0,1200	1,0	4	50	-	50,00
CE1	CIÊNCIAS ATUARIAIS	0,1325	1,5	4	30	-	45,00
CB	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS - BACHARELADO	0,1250	2,0	4	102	72	708,00
CB	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS - CAV	0,1250	2,0	4	128	42	550,00
CB	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS - LICENCIATURA	0,1250	2,0	4	95	51	547,00
CH2	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS- ÊNFASE C. AMBIENTAIS	0,1000	1,0	4	66	46	222,40
CH2	CIÊNCIAS BIOLÓGICAS- PARFOR	0,1000	1,0	4	-	9	30,60
CSA	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	0,1200	1,0	4	225	169	813,12
CSA	CIÊNCIAS ECONÔMICAS	0,1200	1,0	4	107	76	371,48
CSA	CIÊNCIAS ECONÔMICAS - CAA	0,1200	1,0	4	101	35	222,80
CSA	CIÊNCIAS SOCIAIS - BACHARELADO	0,1200	1,0	4	61	36	186,28
CSA	CIÊNCIAS SOCIAIS - LICENCIATURA	0,1200	1,0	4	40	29	140,92

Quadro 08 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Graduação Equivalente

Fonte: CIG – UFPE

AREA	CURSO	FATOR DE RETENÇÃO	PESO DO GRUPO	DPC	Ni	NDi	AGE
A	CINEMA E AUDIOVISUAL	0,1150	1,5	4	25	-	37,50
M	DANÇA	0,1150	1,5	4	30	-	45,00
CSA	DESENHO INDUSTRIAL - PROJETO DO PRODUTO	0,1200	1,0	4	-	1	3,48
CSA	DESIGN	0,1200	1,0	4	38	49	208,52
CSA	DESIGN - CAA	0,1200	1,0	4	160	72	410,56
CSB	DIREITO	0,1200	1,0	5	190	191	1.068,35
CS4	EDUCAÇÃO FÍSICA	0,0660	1,5	5	120	106	873,72
CS4	EDUCAÇÃO FÍSICA - BACHARELADO	0,0660	1,5	5	-	-	-
CS4	EDUCAÇÃO FÍSICA - LICENCIATURA - CAV	0,0660	1,5	5	-	-	-
CS4	EDUCAÇÃO FÍSICA - BACHARELADO-CAV	0,0660	1,5	5	-	-	-
CS4	EDUCAÇÃO FÍSICA - PARFOR	0,0660	1,5	5	-	18	110,16
CH2	EDUCAÇÃO INTERCULTURAL - CAA	0,1000	1,0	4	160	-	160,00
CS4	ENFERMAGEM	0,0660	1,5	5	80	83	657,96
CS4	ENFERMAGEM - CAV	0,0660	1,5	5	71	55	469,73
ENG	ENGENHARIA BIOMÉDICA	0,0820	2,0	5	20	7	108,24
ENG	ENGENHARIA CARTOGRÁFICA	0,0820	2,0	5	2	9	79,88
ENG	ENGENHARIA CIVIL	0,0820	2,0	5	61	59	643,38
ENG	ENGENHARIA CIVIL - CAA	0,0820	2,0	5	55	14	253,98
ENG	ENGENHARIA DA COMPUTAÇÃO	0,0820	2,0	5	49	25	330,50
ENG	ENGENHARIA DE ALIMENTOS	0,0820	2,0	5	-	-	-
ENG	ENGENHARIA DE ENERGIA	0,0820	2,0	5	-	-	-
ENG	ENGENHARIA DE MATERIAIS	0,0820	2,0	5	-	-	-
ENG	ENGENHARIA DE MINAS	0,0820	2,0	5	20	20	216,40
ENG	ENGENHARIA DE PRODUÇÃO	0,0820	2,0	5	40	30	349,60
ENG	ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - CAA	0,0820	2,0	5	-	-	-
ENG	ENGENHARIA ELÉTRICA	0,0820	2,0	5	50	38	441,16
ENG	ENGENHARIA ELETTRÔNICA	0,0820	2,0	5	40	37	407,84

Quadro 08 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Graduação Equivalente

Fonte: CIG – UFPE

AREA	CURSO	FATOR DE RETENÇÃO	PESO DO GRUPO	DPC	Ni	NDi	AGE
ENG	ENGENHARIA MECÂNICA	0,0820	2,0	5	41	53	543,46
ENG	ENGENHARIA NAVAL	0,0820	2,0	5	-	-	-
ENG	ENGENHARIA QUÍMICA	0,0820	2,0	5	45	63	636,66
CE1	ESTATÍSTICA	0,1325	1,5	4	15	14	96,63
A	EXPRESSÃO GRÁFICA	0,1150	1,5	4	21	9	78,21
CS3	FARMÁCIA	0,0660	2,0	5	80	62	705,92
CH	FILOSOFIA	0,1000	1,0	4	39	36	161,40
CH	FILOSOFIA-BACHARELADO	0,1000	1,0	4	-	-	-
CH	FILOSOFIA-LICENCIATURA	0,1000	1,0	4	-	-	-
CET	FÍSICA - BACHARELADO	0,1325	2,0	4	30	9	123,54
CET	FÍSICA - LICENCIATURA	0,1325	2,0	4	29	14	156,84
CET	FÍSICA - LICENCIATURA - CAA	0,1325	2,0	4	-	-	-
CS4	FISIOTERAPIA	0,0660	1,5	5	60	46	394,02
CS4	FONOAUDIOLOGIA	0,0660	1,5	5	20	14	123,18
CH	GEOGRAFIA	0,1000	1,0	4	-	3	10,20
CH	GEOGRAFIA - BACHARELADO	0,1000	1,0	4	81	65	302,00
CH	GEOGRAFIA - LICENCIATURA	0,1000	1,0	4	100	79	368,60
CET	GEOLOGIA	0,1325	2,0	4	40	9	143,54
CSA	GESTÃO DA INFORMAÇÃO	0,1200	1,0	4	35	2	41,96
CH	HISTÓRIA	0,1000	1,0	4	113	78	378,20
CH	HISTÓRIA-PARFOR	0,1000	1,0	4	-	10	34,00
CSA	HOTELARIA	0,1200	1,0	4	21	18	83,64
CSA	JORNALISMO	0,1200	1,0	4	41	50	215,00
LL	LETRAS	0,1150	1,0	4	123	84	413,64
CE1	MATEMÁTICA - BACHARELADO	0,1325	1,5	4	16	7	61,07
CE1	MATEMÁTICA - LICENCIATURA	0,1325	1,5	4	41	21	172,70
CE1	MATEMÁTICA - LICENCIATURA - CAA	0,1325	1,5	4	-	-	-
CS1	MEDICINA	0,0650	4,5	6	140	139	4.003,70
CH	MUSEOLOGIA	0,1000	1,0	4	-	-	-
M	MÚSICA - CANTO	0,1150	1,5	4	3	-	4,50

Quadro 08 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Graduação Equivalente

Fonte: CIG – UFPE

AREA	CURSO	FATOR DE RETENÇÃO	PESO DO GRUPO	DPC	Ni	NDi	AGE
M	MÚSICA - INSTRUMENTO	0,1150	1,5	4	4	3	21,57
M	MÚSICA - LICENCIATURA	0,1150	1,5	4	59	47	332,43
CS3	NUTRIÇÃO	0,0660	2,0	5	60	45	517,20
CS3	NUTRIÇÃO - CAV	0,0660	2,0	5	60	42	492,72
CET	OCEANOGRAFIA	0,1325	2,0	4	25	-	50,00
CS2	ODONTOLOGIA	0,0650	4,5	5	100	95	2.304,56
CH	PEDAGOGIA	0,1000	1,0	4	255	240	1.071,00
CH	PEDAGOGIA - CAA	0,1000	1,0	4	80	57	273,80
CH1	PSICOLOGIA	0,1000	1,0	5	81	64	373,25
CSA	PUBLICIDADE E PROPAGANDA	0,1200	1,0	4	40	39	175,72
CET	QUÍMICA - BACHARELADO	0,1325	2,0	4	17	7	83,42
CET	QUÍMICA - LICENCIATURA	0,1325	2,0	4	31	10	132,60
CET	QUÍMICA - LICENCIATURA - CAA	0,1325	2,0	4	-	-	-
CET	QUÍMICA INDUSTRIAL	0,1325	2,0	4	41	22	237,32
CSA	RÁDIO, TV E INTERNET	0,1200	1,0	4	30	20	99,60
CSA	SECRETARIADO	0,1200	1,0	4	110	110	492,80
CSA	SERVIÇO SOCIAL	0,1200	1,0	4	122	102	476,96
CE2	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	0,1325	1,5	4	-	-	-
A	TEATRO	0,1150	1,5	4	30	25	174,75
CS4	TERAPIA OCUPACIONAL	0,0660	1,5	5	30	27	221,49
CSA	TURISMO	0,1200	1,0	4	65	59	270,32
	TOTAL				5.686	3.882	32.325,59

Quadro 08 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Graduação Equivalente

Fonte: CIG – UFPE

Título	Quantidade	PESO	Aluno Tempo Integral
ALUNO DE PÓS GRADUAÇÃO - APG	6.132	2,0000	12.264
ALUNO DE RESIDÊNCIA MÉDICA - AR	202	2,0000	404

Quadro 09 – Cálculo de Quantitativo de Alunos de Pós-graduação e Residência Médica por Tempo Integral

Fonte: CIG – UFPE

Título	Quantidade
ALUNO GRADUAÇÃO EQUIVALENTE	32.325,59
ALUNO TEMPO INTEGRAL DE PÓS GRADUAÇÃO	12.264
ALUNO TEMPO INTEGRAL DE RESIDENCIA MÉDICA	404
<i>TOTAL ALUNO EQUIVALENTE</i>	44.993,59

Quadro 10 – Cálculo do Quantitativo de Alunos Equivalentes

Fonte: CIG – UFPE

Dando continuidade na análise do modelo ora estudado, avaliaremos agora o denominador da fórmula, o cálculo do aluno equivalente. Conforme orientação do TCU (BRASIL, 2007, p.8-9), este cálculo obedece a seguinte fórmula: “AE = AGE + APGTI + ARTI”.

O primeiro ponto a ser observado nesta fórmula é que não há nenhuma referência a alunos de ensino médio e fundamental. Como comentado anteriormente, estão inclusos nos valores de custos correntes despesas que se referem ao Colégio de Aplicação. Este aspecto deveria ser considerado quando do cálculo do aluno equivalente, ou expurgado no cômputo do custo corrente.

Na metodologia utilizada, alunos de graduação, especialização *stricto sensu* (mestrado e doutorado, excetuando-se os mestrados profissionais), e residentes possuem pesos diferenciados entre si, e são chamados de alunos equivalentes. Esta maneira de cálculo está em conformidade com os sistemas propostos por Amaral (2004) e por Silva, Morgan e Costa (2004). Apesar de estes considerarem outros critérios para calcular o aluno equivalente, como o número de créditos pagos.

No entanto, Peter *et al* (2003, p.5) ao comentar a utilização do conceito de aluno equivalente para cálculo de custo por aluno, adota uma posição contrária à esta utilização ao afirmar que:

Os alunos matriculados nas universidades formam um conjunto bastante heterogêneo, podendo abranger estudantes de 1º e 2º graus, Graduação, Pós-Graduação *Lato-Sensu*, Pós-Graduação *Stricto-Sensu* e Extensão, exigindo, portanto, uma quantificação cuidadosa, de modo a permitir dimensionamentos mais realistas. Na busca de um refinamento, alguns autores têm procurado trabalhar com o conceito de aluno equivalente. Entretanto, mesmo usando o conceito de aluno equivalente, os problemas relacionados ao denominador da fórmula para se chegar ao custo do aluno ainda não ficaram totalmente solucionados. Têm-se aí duas questões primordiais. Primeiro, há diferenças muito grandes entre os alunos de graduação e pós-graduação (a pós-graduação exige professores mais qualificados, as turmas são geralmente menores, etc.). Mesmo no âmbito da graduação constata-se dificuldades em se calcular o aluno equivalente. Um estudante efetivo em Medicina não é

equivalente a um estudante em Administração, ou a um estudante efetivo em História, etc.

Os autores sustentam que esta é uma maneira simplista de calcular o custo do aluno, pois ao trabalhar com dados muito agrupados, a análise entre instituições distintas fica prejudicada (PETER *et al*, 2003).

Ainda outros autores utilizam o quantitativo de alunos, mas não necessariamente como alunos equivalentes. Magalhães, *et al* (2010) considera o número de matrículas como principal critério de rateio dos custos. E Peñaloza (1999) considera os alunos de graduação e de pós-graduação como produtos da atividade de ensino. Esta premissa utilizada por Peñaloza não chega a necessariamente ser um acerto, pois conforme indica Magalhães, *et al* (2010, p.44), “As universidades públicas são consideradas, em diversos estudos, organizações de múltiplos produtos, destacando como principais: o ensino, a pesquisa e a extensão”.

7.3 O índice Custo Corrente / Aluno Equivalente

Como comentado anteriormente, o índice Custo corrente por aluno, ou tecnicamente Custo Corrente/Aluno equivalente, é o resultado da divisão dos valores encontrados a título de custo corrente, nesses inclusos os valores com hospital universitário e sem este, e os valores encontrados a título de alunos equivalentes.

Na UFPE, o valor do referido índice para o ano de 2012 é o resultado da seguinte equação:

Título	Valor
Custo Corrente com HU	692.460.268,42
Aluno Equivalente	44.993,59
Custo corrente (com HU)/Aluno Equivalente	15.390,20

Quadro 11 – Cálculo do índice Custo Corrente (com HU)/Aluno Equivalente

Fonte: CIG – UFPE

Título	Valor
Custo Corrente sem HU	618.991.073,47
Aluno Equivalente	44.993,59
Custo corrente (sem HU)/Aluno Equivalente	13.757,32

Quadro 12 – Cálculo do índice Custo Corrente (sem HU)/Aluno Equivalente

Fonte: CIG - UFPE

Para efeito de comparação, segue abaixo dados extraídos do relatório de Gestão da Universidade Federal de Pernambuco, onde é demonstrada a evolução do índice em questão ao longo dos exercícios de 2008 a 2012:

Indicadores	EXERCÍCIOS				
	2012	2011	2010	2009	2008
Custo Corrente com HU / Aluno Equivalente	15.390,20	14.562,89	13.893,88	13.303,27	10.971,50
Custo corrente sem HU / Aluno Equivalente	13.757,32	12.858,61	12.385,79	12.068,36	9.906,60

Quadro 12 – Evolução dos índices no período 2008 a 2012

Fonte: relatório de Gestão UFPE 2012

Analisando o índice como um todo, em relação ao sistema de custeio e o de acumulação de custos, a normativa do Tribunal de Contas da União não deixa claro quais foram as bases teóricas utilizadas na metodologia proposta, mas pela descrição do método, fica claro que para o cálculo do Custo corrente/Aluno equivalente, aplica-se o método de acumulação de custos por processos e um sistema de custeio baseado no custo histórico.

Estas escolhas seguem em sintonia com grande parte dos sistemas de custos pesquisados (PETER *et al*, 2003; CARMO e SILVA, 2011; MAGALHÃES *et al*, 2010; PEÑALOZA, 1999; AMARAL, 2004; SILVA, MORGAN e COSTA, 2004; SILVA, DAVIS e VIVEIRO, 2008; MAUSS e SOUZA, 2008). Apenas Machado (2002) e Machado e Holanda (2010) sugerem que seja utilizado como sistema de custeio além do custo histórico, o custo orçado ou o custo padrão, pois forneceriam instrumentos que possibilitariam a avaliação do gestor, através da comparação do que foi efetivamente produzido e o padrão ou o orçado.

8 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar se o índice Custo corrente/Aluno equivalente, cuja metodologia de cálculo foi definida pelo Tribunal de Contas da União, reflete a realidade de custos das Instituições Federais de Ensino Superior, usando como exemplo os dados colhidos na Universidade Federal de Pernambuco e tendo como parâmetro propostas de sistemas de custos para a área pública encontradas na literatura.

Seguindo a metodologia descrita no primeiro capítulo e utilizando uma abordagem qualitativa, procedeu-se uma revisão bibliográfica com o intuito de identificar as variáveis ideais dos sistemas de custos, que foram posteriormente comparadas com os dados extraídos através da pesquisa documental nos normativos emitidos pelo TCU e nos Relatórios de Gestão da UFPE, bem como através de observação direta também na UFPE. Esta última etapa para identificar junto aos responsáveis pelo cálculo do índice em estudo possíveis limitações metodológicas no mesmo.

Desta análise comparativa, verificou-se que algumas das variáveis identificadas, como: o sistema de acumulação de custos, o sistema de custeio, o tratamento dado à informação referente aos inativos e pensionistas e a origem dos recursos utilizados pelo índice do TCU estão em consonância com grande parte dos sistemas de custos analisados. Em contrapartida, a falta de uma definição clara do método de custeio utilizado pelo índice em questão, se absorção, ABC ou custeio direto, prejudicou a clareza da informação pretendida. Inclusive em relação ao tratamento dado aos gastos com ensino, pesquisa e extensão, já que alguns estudos indicam a separação destes e o índice estudado não o faz.

Além disto, outras limitações foram identificadas na metodologia do Tribunal de Contas da União, tais como: a falta de ajuste para despesas que não possuem vinculação com o ensino superior; a não inclusão da depreciação; e a falta de um critério claro para definição de percentual dos gastos com hospitais universitários.

Logo, a identificação das limitações expostas acima, juntamente com o apoio do referencial teórico utilizado, possibilitou chegar à conclusão de que o cálculo do

índice custo corrente/aluno equivalente segundo a atual metodologia proposta não reflete a realidade de custos das IFES.

Notadamente, a definição de uma metodologia e a publicização da informação de custos das Universidades Federais foi um avanço para a gestão pública e para a sociedade como um todo. Mas a divulgação de uma informação que não espelha a realidade de custos de uma instituição pode levar a sociedade a uma percepção distorcida dos custos do ensino das Universidades Federais.

Ao se comparar esta informação com universidades privadas, que normalmente não contam com hospitais universitários, atividades de extensão e de pesquisa, pode-se concluir erroneamente que há custos excessivos no ensino superior público do país. Além disso, existe nas IFES a manutenção de alguns cursos de baixa demanda e custos elevados por esta possuir também uma função social, os quais acabam por elevar o custo total do ensino da instituição, prejudicando mais ainda a comparabilidade com os pares que atuam na iniciativa privada.

A partir da análise supracitada e da identificação das fragilidades metodológicas encontradas no modelo proposto, seguem as principais críticas justamente com propostas de superação ao modelo proposto pelo TCU:

- Ausência de separação dos custos de ensino, pesquisa e extensão. A definição mais clara do método de custeio poderia ensejar a possibilidade de efetuar tal distinção. A utilização do método de custeio baseado em atividades como defendido por Peter *et al* (2003), Reinert (2005), Mauss e Souza (2008) e Carmo e Silva (2011), permitem tal distinção, como demonstrado nos modelos de sistemas de custos por eles propostos.

- Melhor definição dos custos voltados para o ensino nos hospitais universitários. A utilização do percentual fixo de 35% das despesas correntes dos HUs como custos de ensino podem não demonstrar a completa realidade. Uma alternativa seria a utilização do método de custeio baseado em atividades, pois permitiria uma alocação mais realista dos valores que efetivamente são voltados para o ensino dentro dos hospitais.

- A não utilização da depreciação no cálculo dos custos por aluno. A NBC T 16.9 (2008) orienta que os órgãos públicos apresentem em suas demonstrações contábeis os valores relativos à depreciação dos bens tangíveis constantes no seu

patrimônio. Alguns órgãos públicos, como é o caso da IFES estudada, ainda não apresentam esta informação, mas para que o custo do aluno se torne mais fiel à realidade, é necessário que esta seja levada em consideração.

- Exclusão do total de custos correntes dos valores que não estão ligados às atividades de ensino. No capítulo 7 foi demonstrado que, no caso da IFES estudada, no total dos custos correntes existem despesas que não se relacionam com a atividade de ensino, como as despesas do Núcleo de TV e Rádio e da Editora Universitária.

- A possibilidade de cálculo dos custos por centro. Na IFES estudada, os cursos são agrupados por centros, tais como: Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Centro de Ciências da Saúde, Centro de Artes e Comunicação ou Centro de Tecnologia e Geociências. Logo, uma maneira de diminuir a generalização do índice é efetuar o cálculo por centro, pois agruparia cursos com características semelhantes.

Por fim, seguem as sugestões para futuras pesquisas: realizar uma investigação em outras fontes bibliográficas, tanto nacionais quanto internacionais, que não foram contempladas nesse estudo, as quais tratem de sistemas de custos na área pública, além de levar em consideração modelos de sistemas que não foram efetivamente aplicados; e propor um modelo de sistema de custos aplicado às IFES que leve em consideração as críticas e conclusões apontadas neste estudo.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**, v. 41, n. especial, 2007.
- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. G. Finanças Públicas, Democracia e *Accountability*. In: Ciro Biderman e Paulo Arvate, (Orgs.). **Economia do Setor Público**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2005.
- ALEMÃO, Márcia Mascarenhas; GONÇALVES, Márcio Augusto; DRUMOND, Heloisa Azevedo. Estudo da Utilização da Informação de Custos como Ferramenta de Gestão em Organização Pública: O Estudo do SIGH-Custos. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 1, p. 210-226, 2013.
- ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público – ENAP**, Ano 50 n.º 1 – Jan/Mar 1999, Brasília.
- ALVES, Lucy Barbosa. **Análise Contábil do Plano Interno no Âmbito das IFES: Percepções dos Gestores sobre a portaria MEC 01/09**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCSA. Ciências Contábeis, 2010.
- AMARAL, Nelson Cardoso. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência. **Avaliação**, v. 9, n. 2, p. 115-26, 2004.
Disponível em: <http://educa.fcc.org.br/scielo.php?pid=S1414-40772004000200008&script=sci_abstract>
Acesso em: 02 ago. 2013
- ANDRIOLO, Leonardo José. **A Reforma do Estado de 1995 e o Contexto Brasileiro**. In: EnANPAD, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador, 2006.
- BARBOSA, G. de C.; FREIRE, F. de S.; CRISÓSTOMO, Vicente Lima. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente no ENADE. **Revista Avaliação, Campinas. Sorocaba, SP**, v. 16, p. 317-344, 2011.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de Empreendedorismo e Gestão: Fundamentos, Estratégias e Dinâmicas**. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.
- BITTI, Eugenio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de Sistemas de Custos no Setor Público: Reflexões sobre a Literatura Nacional Veiculada em Periódicos Acadêmicos. **Revista Universo Contábil – FURB, Blumenau**, v. 7 n. 3, Jul/Set 2011.
- BORNIA, A.C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. Decreto n.º 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de dezembro de 1986.

_____. Decreto n.º 6.976 de 07 de Outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e das outras Providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 de outubro de 2009.

_____. Decreto-Lei n.º 200 de 25 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de fevereiro de 1967.

_____. Lei n.º 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 de março de 1964.

_____. Lei n.º 9.394 de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 de dezembro de 1996.

_____. Lei n.º 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Lei n.º 10.524 de 25 de julho de 2002. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2003 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de julho de 2002.

_____. Lei n.º 10.707 de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de julho de 2003.

_____. Lei n.º 12.798 de 04 de abril de 2013. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de abril de 2013.

_____. Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de maio de 2000.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.366 de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc>

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.doc>

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1078/2004** – Segunda Câmara – de 05 de julho de 2004. Brasília, 2004.

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientações para o Cálculo dos Indicadores de Gestão**. TCU. Brasília, jan. 2007.

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão TCU nº 408/2002**, de 24 de abril de 2002. Brasília, 2002.

_____. Ministério da Educação – Secretaria de Educação Superior. **Cálculo do Aluno Equivalente para Fins de Análise de Custos de Manutenção das IFES**. MEC. Brasília, fev. 2005.

_____. Portaria Interministerial n.º 945 de 26 de outubro de 2005. Secretaria Executiva. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de outubro de 2005.

_____. Portaria n. 68 de 21 de dezembro de 2007. Secretaria do Orçamento Federal. Dispõe sobre a criação de Comitê Técnico de Orçamento Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de dezembro de 2007.

_____. Portaria n. 157 de 09 de Março de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 de março de 2011.

_____. Portaria n. 716 de 24 de outubro de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a competência dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 de outubro de 2011.

_____. Portaria n.º 10, de 23 de dezembro de 2008. Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Ministério da Educação. Dispõe sobre a utilização do Plano Interno. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de dezembro de 2008. Seção 1, p. 100. Disponível em: <<http://www.fondcf.ufms.br/P-10-SPO.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2013.

_____. Portaria n.º 1, de 9 de janeiro de 2009. Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Ministério da Educação. **Diário Oficial União**, Brasília, 13 de janeiro de 2009. Seção 1, p. 45. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/portaria1_de_090109.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2013.

_____. Portaria n.º 42, de 14 de abril de 1999. Ministério do Estado de Orçamento e Gestão. Atualiza a discriminação da despesa por funções. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 de abril de 1999.

_____. MPOG. Secretaria de Orçamento Federal. **Sistemas de informações de custos no Governo Federal**: orientações para o desenvolvimento e implantação de metodologias e sistemas de geração e emprego de informações de custos no governo federal. Brasília, set/2008.

_____. MPOG. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento MTO**. Edição 2014. Brasília, 2013.

_____. Portaria n. 157 de 09 de Março de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 de março de 2011.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Do Estado Patrimonial ao Gerencial. *In* PINHEIRO, Wilhelm e Sachs (Orgs.), **Brasil: Um século de Transformações**. São Paulo: Cia das Letras, 2001.

_____, Luiz Carlos. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público** – ENAP, Brasília, v. 47 n. 1. jan/abr 1996.

CARMO, Luis Paulo Faria; SILVA, Lino Martins. Custeio Baseado em Atividades (ABC) Aplicado ao Setor Público: Estudo de Caso no Colégio Militar do Rio de Janeiro (CMRJ). **Revista Uniabeu**, v. 4, n. 6, p. 161-181, 2011.

CORREIA, Silvia L., et al. Gestão de custos públicos: uma experiência no Estado da Bahia, com base no sistema de apuração de custos públicos – ACP. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. 2010, **Anais...** 03 a 05 de novembro. Belo Horizonte, MG, 2010.

COSTA, Frederico Lustosa da. Brasil: 200 anos de Estado; 200 anos de Administração Pública; 200 anos de Reformas. **Revista de Administração Pública** – FGV, Rio de Janeiro, v. 42, n. 5. set/out 2008.

CRANTSCHANINOV, Tamara Ilinsky; MATHEUS, Ricardo; SILVA, Vinícius Félix da. Governança, acesso à informação e conselhos de políticas públicas. **Revista Gestão & Políticas Públicas**, v. 1, n. 1, 2011.

EQUIPE, DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Atlas, 2010.

FARAH, M.F.S. Inovação e Governo Local no Brasil Contemporâneo. In: JACOBI, Pedro; PINHO, José Antonio (Org). **Inovação no campo da gestão pública local: Novos desafios, novos patamares**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

FERRAREZI, Elisabete; AMORIM, Sonia Naves; TOMACHESKI, João Alberto. Sustentabilidade de Iniciativas Premiadas no Concurso Inovação: Indícios de Mudança da Gestão no Governo Federal? In **Cadernos Enap**, 34. Brasília: ENAP, 2010.

FERREIRA, Marlon Cruz; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; PESSANHA, José Francisco Moreira. Avaliação do Ensino Superior: Análise dos Indicadores Instituídos pelo TCU para as IFES. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis** (on line) – UERJ, Rio de Janeiro, v.18, n.1, p. 104-124 – jan/abr 2013.

FREIRE, Fátima de Souza; CRISÓSTOMO, Vicente Lima; CASTRO, Juscelino Emanuel Gomes de. Análise do desempenho acadêmico e indicadores de gestão das IFES. **Revista Produção Online**, v. 7, n. 4, 2008.

GARRISON, Ray H. e NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC editora, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas. 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTS. **Perspectives on cost accounting for government**. New York, 2000. (Study 12). Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>>. Acesso em: 03 mar. 2013.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabricia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **A eficiência do custeio baseado em atividades em instituições de ensino superior**. 2005. Disponível em: <<http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/eficienciado.ht>>. Acesso em: 04 jan. 2014.

KRISHNAN, Anbalagan. An application of Activity Based Costing in higher learning institution: A local case study. **Contemporary Management Research**, v. 2, n. 2, p. 75, 2007. Disponível em: <<http://www.cmr-journal.org/article/view/221/0>>. Acesso em: 04/01/2014.

LEONE, George S. G. **Contabilidade de Custos**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Custos no Setor Público: Diretrizes, Modelo Conceitual e Processo de Implantação (a Partir da Experiência do Governo Federal) *In* MACHADO, Nelson *et al* (Orgs.) **Gestão baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para Implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

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**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010. Disponível em: < www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf > Acesso em: 04 set.2013.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAINWARING, Scott; BRINKS, Daniel; PÉREZ-LIÑÁN, Aníbal. Classificando Regimes Políticos na América Latina. *In* **Dados**, vol. 44, n.º 4, 2001. p.645-687. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/dados/v44n4/a01v44n4.pdf> > Acesso em: 05 jan. 2014

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de *et al*. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Rap - Rio de Janeiro**, v. 44, n. 3, p. 637-66, 2010.

MARTINS, Antônio Carlos de Barros; CHAVES, Josiano Gomes; ALEMÃO, Márcia Mascarenhas. Implantação do Sistema de Custos na Rede FHEMIG. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, n. 4, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Adriana Marotti de. **Contribuição aos critérios de projeto organizacional para inovação em empresas consolidadas de setores maduros - o caso da indústria petroquímica brasileira**. 2010. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3136/tde-23052011-113531/>>. Acesso em: 2012-09-13.

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano de Andrade. **Accountability no Brasil: Os Cidadãos e seus Meios Institucionais de Controle dos Representantes**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Políticas) Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOVELLI, Ana Lucia Coelho Romero. O papel institucional da Comunicação Pública para o sucesso da governança. **Revista Organicom**, v. 3, n. 4, 2011.

OCDE. Manual de Oslo. **Proposta de diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação tecnológica**. Finep - tradução português, 2004.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability Horizontal *in* **Lua Nova**, N.º 44, p. 27-54, 1998.

PEÑALOZA, Verónica. Um modelo de análise de custos do ensino superior. **Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior**, v. 2, p. 3, 1999.

Disponível em: < nupps.usp.br/downloads/docs/dt9902.pdf>

Acesso em: 11 jan. 2014

PETER, Maria da Glória Arrais et al. Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no *activity based costing*. **Encontro Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração**, 2003. Anais.

Disponível em:

< www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/.../2003_GPG1801.pdf>

Acesso em: 13 nov. 2013

PRADO, Otávio; PÓ, Marcos Vinícios. Discursos, prestação de contas e responsabilização democrática nas reformas da gestão pública. **Encontro Nacional da Associação de Pós Graduação e Pesquisa em Administração**, v. 31, 2007, Rio de Janeiro. Anais.. Rio de Janeiro, 2007.

QUEIROZ, Roberta Graziella Mendes; CKAGNAZAROFF, Ivan Beck. Inovação no setor público: uma análise do choque de gestão (2003-2010) sob a ótica dos servidores e preceitos teóricos relacionados à inovação no setor público. **Revista de Administração Pública**. FGV, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 679-705, Maio/jun. 2010.

REINERT, Clio. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

Disponível em: < repositorio.ufsc.br/handle/123456789/101612>

Acesso em: 18 nov. 2013.

RIBEIRO, Júlio C. M; FARIAS, Rogério Assunção de. Inovação no Setor Público *In* MACHADO, Nelson *et al* (Orgs.) **Gestão baseada em Resultado no Setor Público: Uma abordagem didática para Implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na administração pública: modelos teóricos e abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 14, n. 2, p. 82-97, 2011.

ROSENTHAL, David. Capacitação Tecnológica: Uma Sugestão de Arcabouço Conceitual de Referência, *in* D. Rosenthal e S. Meira (Org.), **Os Primeiros 15 Anos da Política Nacional de Informática: O Paradigma e sua Implementação**, Recife: ProTeM-CC/CNPq, 1985.

SANTOS, Clézia De Souza; CASTANEDA, Marcos Vinícius N.G.; BARBOSA, Jenny Dantas. **Indicadores de Desempenho das IFES da Região Nordeste: Uma Análise Comparativa**. In: XI Colóquio Internacional sobre a Gestão Universitária na América do Sul, 2011. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/25952>>. Acesso em: 02/07/12.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de Informação de Custos do Governo Federal: Modelo Conceitual, Solução Tecnológica e Gestão do Sistema**. *In* IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2011, Brasília. **Painel 18/063**. Brasília, 2011.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SÖTHE, Ari; KREUZBERG, Fernanda. Custos no Setor Público: Análise dos Artigos Posteriores a Publicação Estudo N° 12 Do IFAC. **CAP Accounting and Management**, v. 6, n. 6, p. 186-201, 2012.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz dos, MATINS, Marco Antonio. **Avaliação de Empresas: foco na Análise de Desempenho para o Usuário Interno**. São Paulo: Atlas. 2006

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalismo, Socialismo e Democracia**. Tradução: Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1961.

_____, Joseph Alois. **Teoria do Desenvolvimento Econômico: Uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico**. Tradução: Maria Sílvia Possas. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1997.

SIGA BRASIL. Sítio do Senado Federal. Disponível em www.senado.gov.br. Acesso em 17 dez 2013.

SILVA, Ana Laíse M. F. **O Serviço de Atendimento Imediato ao Cidadão do Distrito Federal: Um Serviço Público Inovador?**. Departamento de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

SILVA, Anderson Soares da.; DAVIS, Marcelo David.; VIVEIROS, Alexandre Rodrigues. Contabilidade de custos na administração pública: o estabelecimento dos gastos de posse estratégica na marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 4, p. 421-440, 2008.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. Desenvolvimento e aplicação de uma metodologia para cálculo do custo-aluno de instituições públicas de ensino superior: um estudo de caso. **Revista de Administração Pública**, v. 38, n. 2, p. 243-260, 2004.

SILVA, Flávia Felix da. **Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho: Aplicando o Modelo de Kaplan & Cooper em Grandes Indústrias de Transformação do Estado de Pernambuco**. 2003. Dissertação (Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na Contabilidade Municipal. 2 ed. 7 reimp. São Paulo: Atlas, 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**. 3 reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

SPINK, Peter. Inovação na Perspectiva dos Inovadores: A Experiência do Programa Gestão Pública e Cidadania. **Cadernos EBAPE – FGV**, V. 1, n. 2, dez. 2003.

SUZART, Janilson Antonio da Silva. SISTEMA FEDERAL BRASILEIRO DE CUSTOS: Uma Análise Comparativa à Luz das Recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 39-55, 2012.

UFPE. **Relatório de Gestão 2012**. Disponível em:

< http://www.proplan.ufpe.br/images/pdf/rel_de_ges_12.pdf >

Acesso em: 03 mar. 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WIEMER, Ana Paula Moreira e RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço Público**. 2004.

Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>>, Acesso em 15 de fev. de 2013.

**APÊNDICE A – Marcos Legais do Sistema de Custos do Governo Federal –
(Transcrição de artigos)**

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Lei n.º 4.320	1964	Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação <u>dos custos</u> dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.
		Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para <u>determinação dos custos</u> , ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.
Decreto-Lei n.º 200	1967	Art. 25. A supervisão ministerial tem por principal objetivo, na área de competência do Ministro de Estado: (...) IX - Acompanhar os <u>custos globais</u> dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.
		Art. 30. Serão organizadas sob a forma de sistema as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares comuns a todos os órgãos da Administração que, a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central. (...) § 3º É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os <u>custos</u> operacionais da Administração.
		Art. 79. A contabilidade deverá <u>apurar os custos</u> dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
		Art. 95. O Poder Executivo promoverá as medidas necessárias à verificação da produtividade do pessoal a ser empregado em quaisquer atividades da Administração Direta ou de autarquia, visando a colocá-lo em níveis de competição com a atividade privada ou a evitar <u>custos injustificáveis</u> de operação, podendo, por via de decreto executivo ou medidas administrativas, adotar as soluções adequadas, inclusive a eliminação de exigências de pessoal superiores às indicadas pelos critérios de produtividade e rentabilidade.
		Art. 101. Ressalvados os cargos em comissão definidos em ato do Poder Executivo como de livre escolha do Presidente da República, o provimento em cargos em comissão e funções gratificadas obedecerá a critérios que considerem, entre outros requisitos, os seguintes: § 2º É inerente ao exercício dos cargos em comissão e funções gratificadas diligenciar seu ocupante no sentido de que se aumente a produtividade, se <u>reduzam os custos</u> e se dinamizem os serviços.

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Decreto n.º 93.872	1986	Art. 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.
		§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.
		§ 2º A falta de informação da unidade administrativa gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.
Lei Complementar n. 101	2000	Art. 142. A auditoria será realizada de maneira objetiva, segundo programação e extensão racionais, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.
		§ 1º O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.
		§ 2º São elementos básicos dos procedimentos de auditoria o sistema contábil e a documentação comprobatória das operações realizadas, a existência física dos bens adquiridos ou produzidos e os valores em depósito.
Lei Complementar n. 101	2000	Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: (...) e) normas relativas ao <u>controle de custos</u> e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
		Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: (...) § 3º A Administração Pública manterá <u>sistema de custos</u> que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
Lei 10.180	2001	Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: V - <u>os custos</u> dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

Diploma Legal	Ano	Dispositivos
Lei 10.524	2002	Art. 21. Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais será feita de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo e seus respectivos custos. § 2o O Poder Executivo desenvolverá <u>sistema de custos</u>, para fins de atendimento do disposto no caput deste artigo, observado o § 3o do art. 50 da Lei Complementar n.º 101, de 2000.
Lei 10.707	2003	Art. 20. Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais, bem como a respectiva execução, serão feitas de forma a propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo. § 2o O Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional, até 30 de outubro de 2004, relatório sobre as medidas adotadas relativas ao desenvolvimento do <u>sistema de custos</u> para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, de que trata o § 3o do art. 50 da Lei Complementar n.º 101, de 2000.
Acórdão n.º 1078 TCU	2004	1.1.2. adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º);
Portaria Interministerial n.º 945	2005	Art. 1º Constituir Comissão composta pelos servidores (...) sob a presidência do primeiro, elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos, para subsidiar a implantação do <u>sistema de custos na Administração Pública Federal</u>.
Portaria SOF n.º 68	2007	Art. 1º Criar o Comitê Técnico de Orçamento - CTO, no âmbito da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, constituído por (...) Art. 4º Integram o CTO, como unidades de apoio aos assuntos que serão discutidos em plenário, câmaras técnicas das seguintes áreas: (...) V - <u>Qualidade do Gasto</u>;
Decreto n.º 6.976	2009	Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: (...) VI - <u>os custos</u> dos programas e das unidades da administração pública federal; Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: (...) XIX - <u>manter sistema de custos</u> que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
Portaria STN/MF n.º 157	2011	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal
Portaria STN/MF n.º 716	2011	Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.