

FACULDADES ALVES FARIA (ALFA)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM ADMINISTRAÇÃO

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Vailson Batista de Freitas

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA
DE CUSTEIO NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO TÉCNICO E
TECNOLÓGICO**

GOIÂNIA - GO

FEVEREIRO DE 2016

FACULDADES ALVES FARIA (ALFA)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM ADMINISTRAÇÃO

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Vailson Batista de Freitas

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA
DE CUSTEIO NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO TÉCNICO E
TECNOLÓGICO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação, no Mestrado Profissional em Administração da Faculdade Alves Faria, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Prof. Orientador: Prof.º Drº Mariano Yoshitake

GOIÂNIA - GO

FEVEREIRO DE 2016

FACULDADES ALVES FARIA (ALFA)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM ADMINISTRAÇÃO

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Vailson Batista de Freitas

**CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS NA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA
DE CUSTEIO NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO TÉCNICO E
TECNOLÓGICO**

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Mariano Yoshitake

Orientador-ALFA

Prof. Dr. Bento Alves da Costa Filho

Membro da Banca - ALFA

Prof. Dr. Claudécir Gonçalves

Professor externo convidado – IF Goiano

Goiânia-GO, abril de 2016.

A Deus, que tornou tudo isso possível, à minha família cujo amor é incondicional, aos amigos companheiros e incentivadores e a todos os que comigo sonharam e acreditaram na presente vitória.

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Jesus Cristo, pela oportunidade indescritível e única de ter força sobre as adversidades para concluir esta etapa com êxito.

Aos meus Pais Agostinho e Francisca que nunca mediram esforço apesar de tudo para me dar uma boa educação.

À Prof. Dr. Mariano Yoshitake, pela excepcional atenção, solicitude e presteza dispensadas durante a orientação deste estudo.

À Banca Examinadora, Prof. Dr. Bento Alves da Costa Filho, Prof. Dr. Claudecir Gonçalves, pelo tempo dedicado à avaliação e enriquecimento deste estudo.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Administração, pelos ensinamentos, dedicação, respeito e apoio no decorrer de todo o curso.

Aos funcionários do Programa de Pós-Graduação em Administração pela atenção dedicada.

Aos Pró-Reitores de Administração dos Institutos Federais, aos Diretores de Administração dos CEFET e do Colégio Pedro II, pela colaboração em responderem ao questionário utilizado no presente estudo.

Aos amigos que fiz durante o curso, pelo apoio incondicional e solicitude durante toda a nossa jornada.

A todos os mestrandos do MPA pelos agradáveis momentos vividos durante as aulas.

À Fátima que tem acreditado em sonhos desde minha graduação.

De forma especial, ao Professor e, sobretudo, amigo, Dr. Claudecir Gonçalves, que acreditou antes de todos, abrindo a primeira porta para a materialização deste que é ainda um sonho, mas agora realizado.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing* – Custeio Baseado em Atividades

ABM- *Activity-Based Management* – Gestão Baseada em Atividades

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Social

BSPN - Balanço do Setor Público Nacional

CF- Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CEFET – Centro Federal de Educação Tecnológica

CPV- Custo do Produto Vendido

CSP – Custo do Serviço Prestado

EAD – Ensino a Distância

EAFCe – Escola Agrotécnica Federal de Ceres

EJA – Educação de Jovens e Adultos

IF – Instituto Federal

IFRN – Instituto Federal do Rio Grande do Norte

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

LDO- Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MEC – Ministério da Educação

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PPA – Plano Plurianual

PROEJA - Programa Nacional de Integração da Educação Profissional com a Educação Básica na Modalidade de Educação de Jovens e Adultos

SIAFI- Sistema Integrado de Administração Financeira

SETEC- Secretaria da Educação Profissional e Tecnológica

SIC – Sistema de Informações de Custos

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UNED – Unidades Descentralizada de Ensino

LISTA DE FIGURAS

Título	Descrição	Página
Figura 01	Divisão Geopolítica da Rede Federal em 1909	19
Figura 02	Rede Federal de Educação Profissional em 2014	23
Figura 03	Quantidade de unidades por Instituição	58
Figura 04	Tempo de existência da unidade mais antiga em anos	59
Figura 05	Instituições que utilizam o sistema de informações de custos – SIC	60
Figura 06	Instituição que esta implantando algum sistema de informação de custos	60
Figura 07	Sinalização de implantação de um sistema de informação de custos pela SETEC/MEC para rede federal de educação	61
Figura 08	Desafios para se implantar um sistema de custos na Rede Federal de Educação	62
Figura 09	Procedimentos para atender às orientações do TCU quanto a custos	63
Figura 10	A temática custos faz parte das reuniões do FORPLAN	64
Figura 11	A Instituição possui em seu quadro pessoal qualificado	64
Figura 12	É possível implantar um sistema de custos nas Instituições Federais de Ensino de forma satisfatória	65
Figura 13	A Instituição possui alguma forma de controlar custos	66
Figura 14	A Instituição separa custos de ensino pesquisa extensão	66
Figura 15	Dificuldades encontradas para separar os custos de ensino, pesquisa e extensão	67
Figura 16	Mecanismo utilizado para segregação de custos	68
Figura 17	A implantação de um sistema de custos teria utilidade para a Instituição	69
Figura 18	Existe resistência na Instituição para a implantação de um sistema de custos	70
Figura 19	Quantidade de pessoas que trabalham nos departamentos de contabilidade	70
Figura 20	A quantidade de pessoas na unidade central é suficiente para implantar e manter um sistema de custos	71
Figura 21	Existe padronização nos procedimentos contábeis entre unidade central e campus	71
Figura 22	O fato de ser campus agrícola dificulta a implantação de um sistema de custos	72
Figura 23	A contabilidade publica no modelo atual (2015) é eficiente para tomada de decisões	72

Figura 24	Instituições que fazem depreciação de bens móveis	73
	Tipo sistema utiliza para fazer a depreciação	73
Figura 25		
Figura 26	A Instituição realizou <i>impairment</i> – mensuração de ativos	74
Figura 27	Instituições que utilizam o SUAP	75
Figura 28	Módulos SUAP utilizado pela Instituição	76

LISTA DE QUADROS

Título	Descrição	Página
Quadro 01	Linha do Tempo da Rede Federal de Educação Federal e Tecnológica	20 e 21

RESUMO

A Contabilidade Pública está passando por um importante momento de mudanças de foco e consequentemente das práticas contábeis. Essa nova visão busca resgatar no setor público o Patrimônio como objeto de estudo da ciência contábil e desenvolver mecanismos de avaliação e controle da administração dos recursos públicos. Nesse contexto, o controle dos custos do setor público está sendo fortemente exigido pelos órgãos normatizadores, e pela sociedade como ferramenta de apoio à avaliação da gestão pública. Assim, o objetivo geral é estudar quais métodos de custeio vem sendo adotado pelas Instituições Federais de Ensino Tecnológico. Especificamente, os objetivos são: Identificar os métodos de custeio que vem sendo adotados pelas Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico; Verificar se esses dados são utilizados no planejamento da Instituição; Identificar as dificuldades encontradas da implantação do método de custeio. Será realizada uma pesquisa qualitativa pelo método de “observação direta intensiva”, com a técnica de entrevista não estruturada, preocupando-se em analisar e interpretar e fornecer análise sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento. O universo e amostra são coincidentes, haja vista que será composto pelos 38 Institutos Federais, 02 CEFET e o Colégio Pedro II. Serão selecionados somente servidores de carreira que atuem ou já atuaram nos setores de contabilidade e administração desses Órgãos, sendo no máximo um por Órgão, preferencialmente da Alta Gestão o Pró-Reitor de Administração ou similar. A coleta de dados se dará pela coleta dados na Pró-Reitoria de Administração ou Diretoria de Administração de cada entidade de maneira estruturada e não estruturada, e serão tratados de forma estatística com análise crítica das respostas obtidas junto aos entrevistados. **Espera-se como resultado da pesquisa** oferecer contribuição à melhor identificação das necessidades gerais dos usuários, evidenciar a importância da gestão de custo na administração pública, além de demonstrar quais os métodos poderiam ser considerados mais adequados à aplicação nessa esfera de governo.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Métodos de Custeio. Custos no Setor Público.

ABSTRACT

The Public Accounts is going through an important time to focus changes and consequently the accounting practices. This new vision seeks rescue in the public sector the Heritage as an object of study of accounting and in developing mechanisms for evaluation and control of management of public resources. In this context, the control of public sector costs is being strongly demanded by standard-setting bodies, and society as a support tool for the evaluation of public management. Thus, the overall goal is to investigate which costing methods has been adopted by the Federal Institutions of Technological Education. Specifically, the objectives are to identify costing methods that have been adopted by the Federal Institutions of Education Technical and Technological Advice; Verify whether such data are used in the planning of the institution; Identifying the difficulties of implementation of the costing method. a qualitative research using the "intensive direct observation" will be held, with the unstructured interview technique, concerned to analyze and interpret and provide analysis of the investigations, habits, attitudes, behavior trends. The universe and sample are the same, considering that will be composed of 38 Federal Institutes, 02 CEFETs and the College Pedro II. only be selected career employees that work or have worked in the fields of accounting and management of these bodies, with a maximum of one per organ, preferably the High Provost Management Administration or similar. Data collection will be done by collecting data on the Pro-Rector of Directors or Board of Directors of each entity of structured and unstructured way, and will be treated in a statistical way with critical analysis of the answers obtained from respondents. It is expected as a result of research offer contribution to the better identification of the general needs of users, highlight the importance of cost management in public administration, and to demonstrate the methods could be considered more suitable for implementation in this sphere of government.

Keywords: Public Accounting. Costing methods. Costs in the Public Sector.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 REFERENCIAL TEÓRICO	17
1.1. PRECEDENTES HISTÓRICOS DA REDE FEDERAL DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA	17
1.2. CONTABILIDADE E CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
1.3. LEGISLAÇÃO APLICADA.....	28
1.4. MÉTODOS DE CUSTEIO	35
1.4.1 MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	36
1.4.2 MÉTODO DO CUSTEIO PLENO	39
1.4.3 METODO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES	40
1.4.4 MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL.....	44
1.4.5 MÉTODO DO CUSTEIO DIRETO	47
1.4.6 MÉTODO DO CUSTEIO PARA O SETOR PÚBLICO	49
1.4.7 A IMPORTÂNCIA DO LEVANTAMENTO DE CUSTOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	50
1.4.8 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS – SIC	54
2. METODOLOGIA	56
2.1. RESULTADOS ESPERADOS.....	57
3. ANÁLISE E DISCUSSÕES	58
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81
5.1.ANEXOS	90
ANEXO I - QUESTIONÁRIO	90

INTRODUÇÃO

Este Trabalho teve por finalidade mostrar que método de custeio as Instituições de Ensino vinculadas a Secretaria de Educação, Profissional e Tecnológica no caso, os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, Centros Federais de Educação Tecnológicas e Colégio Pedro II adotaram para a mensuração de seus custos, cujo propósito principal foi demonstrar se elas tinham adotado algum método diferenciado ou se optado pelos tradicionais. E ainda, procurou identificar a razão da escolha do método se foi pelo fato dele atender as necessidades da Instituição ou pela facilidade de adoção, que foi feito através pesquisa documental e informações obtidas junto aos gestores.

Tínhamos como tema Custos no setor público: Desafios na implantação de um sistema de custeio nas Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico.

A nossa justificativa é que a Administração Pública tem que utilizar com eficiência os recursos públicos obtidos por meio dos tributos em favor do bem estar social, garantindo os direitos básicos previstos na Constituição Federal de 1988, como os direitos à vida, à educação, à saúde, à segurança, ao lazer, etc. Porém, todos os dias os meios de comunicação noticiam fatos que demonstram que essa função não tem sido desempenhada da forma adequada. Precariedade da saúde pública, abandono da educação, falta de segurança são algumas das situações que demonstram a ineficiência da Administração Pública brasileira.

Dessa forma, é crescente a necessidade de desenvolver e aprimorar ferramentas que permitam à população avaliar a eficiência da administração pública e assim ter como cobrar as melhorias que acharem necessárias.

O tema foi relevante, pois estudou um dos gargalos da administração pública no Brasil que é saber o custo real das atividades desenvolvidas por determinada instituição e assim saber se o gestor tem utilizado os recursos a ele confiados de acordo com os princípios que regem a administração pública.

Justificou-se o presente estudo pelo fato de que, com os resultados apresentados pelas Instituições de Ensino Técnico e Tecnológico vinculadas ao Ministério da Educação, além de possibilitar um *feedback* sobre a eficiência dos gastos dessas Instituições, possibilitará correções e adequações nas atividades desenvolvidas.

Da identificação do problema ressalta-se a contribuição do estudo para a demonstração de custos e transparência no setor público. Este estudo demonstrou o que as Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico tem feito para apresentar a sociedade o custo de suas atividades desenvolvidas.

Quanto à metodologia foram pesquisadas seguintes Instituições: 38 Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, 02 Centros Federais de Educação Tecnológica e o Colégio Pedro II, Instituições que compõem a Rede de Ensino Federal Tecnológico.

A viabilidade da pesquisa foi possível observando a base de referencial teórico, a orientação de professores altamente qualificados, fácil acesso ao banco de dados de informações acadêmicas e orçamentárias e financeiras, além da contribuição dos profissionais envolvidos com essa área nas Instituições, o que contribuiu para o alcance de resultados esperados a um baixo custo para a organização e realização da pesquisa.

Apesar de várias leis e normativos apontarem a necessidade de se manter em todas as esferas do poder público, um sistema que identifique e demonstre de forma confiável os custos dos serviços e produtos colocados à disposição da população, ainda está em fase inicial de desenvolvimento e implantação um sistema de custeio que atenda às necessidades de gestores e sociedade.

Essa situação indica que o sistema de custos do setor público não tem recebido o devido tratamento pelos gestores e profissionais da área. No entanto, a comunidade acadêmica vem há anos explorando esse tema buscando demonstrar que é possível sua implantação nesse setor, e que ele é capaz de gerar importantes informações para a avaliação da gestão, tanto por parte dos gestores, órgãos fiscalizadores quanto da população. Esses estudos, portanto, são de grande importância para esse momento de avanço da Contabilidade Pública. Vale lembrar que o prazo máximo para a adoção das normas de contabilidade pública, que incluem o sistema de custos, era 2011 para a União, 2012 para os Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.

Dessa forma, focalizando então, o trato dos custos no setor público, a pesquisa foi desenvolvida no sentido de responder ao seguinte problema: Qual método de custeio que as Instituições Federais de Educação Técnica e Tecnológica têm utilizado para mensurar os custos dos serviços educacionais prestados a sociedade?

Tínhamos como hipótese que as Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico adotaram algum dos métodos de custeio previsto na Contabilidade de Custos e na Contabilidade Gerencial, oferecendo informações para a tomada de decisões e gestão eficaz e eficiente de recursos pela administração e controle social por parte da sociedade.

O objetivo geral era estudar quais métodos de custeio vinham sendo adotado pelas Instituições Federais de Ensino Tecnológico.

Os nossos objetivos específicos foram:

- Identificar os métodos de custeio que vem sendo adotados pelas Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico;
- Verificar se essas informações de custos são utilizadas no planejamento da Instituição;
- Identificar as dificuldades encontradas da implantação do método de custeio.

O presente trabalho é apresentado em quatro capítulos assim distribuídos: Capítulo 01 – referencial teórico, onde foi tratado dos precedentes históricos da Rede Federal de Educação, da contabilidade de custos, da legislação aplicada e dos métodos de custeios mais utilizados para levantamento de custos, salientando a importância de tal matéria para a administração pública. Capítulo 02 – metodologia onde será levantado a forma como o trabalho foi desenvolvido tipo de pesquisa, pessoas entrevistadas e análise de dados. E capítulos 03 e 04 – resultados e discussões, onde foi apresentado o que foi possível ser observado após a tabulação dos dados da pesquisa bem como apresentar o resultado da pergunta problema, confirmação ou não da hipótese apresentada, além de pontuar os desafios para a implantação de um sistema de custos na rede federal de educação.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1. PRECEDENTES HISTÓRICOS DA REDE FEDERAL DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA

A formação do trabalhador no Brasil começou a ser feita desde os tempos mais remotos da colonização, tendo como os primeiros aprendizes de ofícios os índios e os escravos, e “habitou-se o povo de nossa terra a ver aquela forma de ensino como destinada somente a elementos das mais baixas categorias sociais” (FONSECA, 1961 p. 68).

Com o advento do ouro em Minas Gerais, foram criadas as Casas de Fundação e de Moeda e com elas a necessidade de um ensino mais especializado, o qual destinava-se ao filho de homens brancos empregados da própria Casa. Pela primeira vez, estabelecia-se uma banca examinadora que deveria avaliar as habilidades dos aprendizes adquiridas em um período de cinco a seis anos. Caso fossem aprovados, recebiam uma certidão de aprovação.

Nesse mesmo período, foram criados os Centros de Aprendizagem de Ofícios nos Arsenais da Marinha no Brasil, os quais traziam operários especializados de Portugal recrutavam pessoas, até durante a noite, pelas ruas ou recorriam aos chefes de polícia para que enviassem presos que tivessem alguma condição de produzir.

O desenvolvimento tecnológico do Brasil ficou estagnado com a proibição da existência de fábricas em 1785. Isso aconteceu devido à consciência dos portugueses de que:

“O Brasil é o país mais fértil do mundo em frutos e produção da terra. Os seus habitantes têm por meio da cultura, não só tudo quanto lhes é necessário para o sustento da vida, mais ainda artigos importantíssimos, para fazerem, como fazem, um extenso comércio e navegação. Ora, se a estas incontáveis vantagens reunirem as das indústrias e das artes para o vestuário, luxo e outras comodidades, ficarão os mesmos totalmente independentes da metrópole. É, por conseguinte, de absoluta necessidade acabar com todas as fábricas e manufaturas no Brasil” (Alvará de 05.01.1785 in FONSECA, 1961 p. 68).

A história da educação profissional no Brasil tem várias experiências registradas nos anos de 1800 com a adoção do modelo de aprendizagem dos ofícios manufatureiros que se destinava ao “amparo” da camada menos privilegiada da sociedade brasileira. As crianças e os jovens eram encaminhados para casas onde, além da instrução

primária, aprendiam ofícios de tipografia, encadernação, alfaiataria, tornearia, carpintaria, sapataria, entre outros.

Com a chegada da família real portuguesa em 1808 e a consequente revogação do referido Alvará, D. João VI cria o Colégio das Fábricas, considerado o primeiro estabelecimento instalado pelo poder público, com o objetivo de atender à educação dos artistas e aprendizes vindos de Portugal, de acordo com Garcia (2000).

Em 1889, ao final do período imperial e um ano após a abolição legal do trabalho escravo o país, o número total de fábricas instaladas era de 636 estabelecimentos, com um total de aproximadamente 54 mil trabalhadores, para uma população total de 14 milhões de habitantes, com uma economia acentuadamente agrário-exportadora, com predominância de relações de trabalho rurais pré-capitalistas.

O Presidente do Estado do Rio de Janeiro (como eram chamados os governadores na época), Nilo Peçanha iniciou no Brasil o ensino técnico por meio do Decreto nº 787, de 11 de setembro de 1906, criando quatro escolas profissionais naquela unidade federativa: Campos, Petrópolis, Niterói, e Paraíba do Sul, sendo as três primeiras, para o ensino de ofícios e a última à aprendizagem agrícola.

O ano de 1906 foi marcado pela consolidação do ensino técnico-industrial no Brasil pelas seguintes ações:

- Realização do “Congresso de Instrução” que apresentou ao Congresso Nacional um projeto de promoção do ensino prático industrial, agrícola e comercial, a ser mantido com o apoio conjunto do Governo da União e dos Estados. O projeto previa a criação de campos e oficinas escolares onde os alunos dos ginásios seriam habilitados, como aprendizes, no manuseio de instrumentos de trabalho.
- A Comissão de Finanças do Senado aumentou a dotação orçamentária para os Estados instituírem escolas técnicas e profissionais elementares sendo criada, na Estrada de Ferro Central do Brasil, a Escola Prática de Aprendizes das Oficinas do Engenho de Dentro, no Rio de Janeiro.
- Declaração do Presidente da República, Afonso Pena, em seu discurso de posse, no dia 15 de novembro de 1906:

“A criação e multiplicação de institutos de ensino técnico e profissional muito podem contribuir também para o progresso das indústrias, proporcionando lhes mestres e operários instruídos e hábeis”.

Com o falecimento de Afonso Pena, em julho de 1909, Nilo Peçanha assume a Presidência do Brasil e assina, em 23 de setembro de 1909, o Decreto nº 7.566, criando, inicialmente em diferentes unidades federativas, sob a jurisdição do Ministério dos Negócios da Agricultura, Indústria e Comércio, dezenove “Escolas de Aprendizes Artífices”, destinadas ao ensino profissional, primário e gratuito. Conforme poderá ser visto no mapa 01 a distribuição dessas escolas no país.

Figura 01- Divisão Geopolítica da Rede em 1909

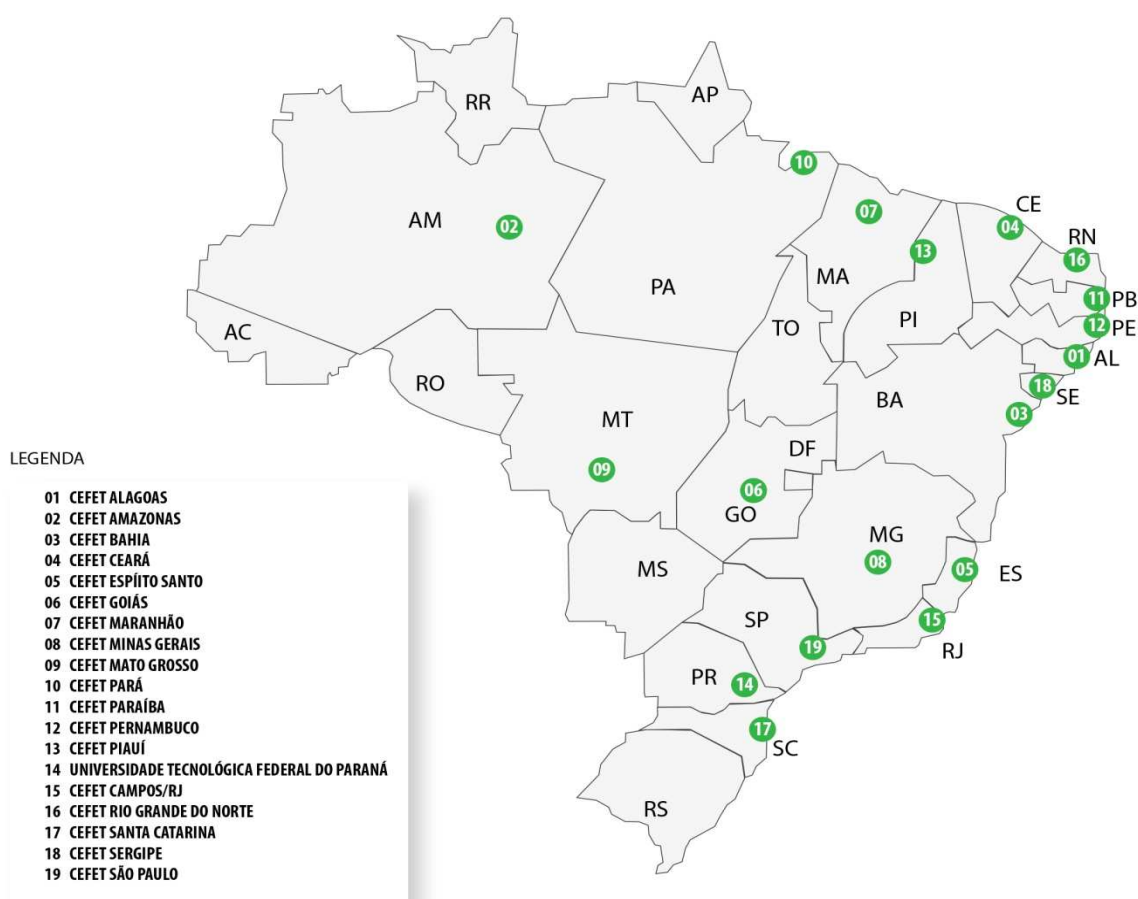


Figura 01 – Mapa com as Escolas Técnicas criadas em 1909 Disponível em http://portal.mec.gov.br/.../centenário/historico_educacao_profissional.pdf Acesso em: 14/11/ 2015.

A história da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica começou então em 1909 com a criação das 19 escolas de Aprendizes e Artífices que, mais tarde, deram origem aos Centros Federais de Educação Profissional e Tecnológica (CEFET). Dessa data até os dias de hoje passou por várias transformações conforme pode ser visto no Quadro 01:

Quadro 01 - Linha do Tempo da Rede Federal de Educação Federal e Tecnológica

1909- O presidente Nilo Peçanha assina o Decreto 7.566 em 23 de setembro, criando inicialmente 19 “Escolas de Aprendizes Artífices” subordinadas ao Ministério dos Negócios da Agricultura, Indústria e Comércio. 1927- O Congresso Nacional sanciona o Projeto de Fidéls Reis, que prevê o oferecimento obrigatório do ensino profissional no país. 1930- É criado o Ministério da Educação e Saúde Pública que passa a supervisionar as Escolas de Aprendizes e Artífices, através da Inspetoria do Ensino Profissional Técnico. 1937- Promulgada a nova Constituição Brasileira que trata pela primeira vez do ensino técnico, profissional e industrial. É assinada a Lei 378, que transforma as Escolas de Aprendizes e Artífices em Liceus Industriais, destinados ao ensino profissional, de todos os ramos e graus. 1941- Vigora uma série de leis, conhecidas como a “Reforma Capanema”, que remodelam todo o ensino no país. Os principais pontos: - o ensino profissional passa a ser considerado de nível médio; - o ingresso nas escolas industriais passa a depender de exames de admissão; - os cursos são	Unidos ao Brasil no Governo Getúlio Vargas impulsionam a industrialização brasileira. 1956 – 1961- O governo de Juscelino Kubitschek marca o aprofundamento da relação entre Estado e economia. O objetivo é formar profissionais orientados para as metas de desenvolvimento do país. 1959- As Escolas Industriais e Técnicas são transformadas em autarquias com o nome de Escolas Técnicas Federais, com autonomia didática e de gestão. 1961- O ensino profissional é equiparado ao ensino acadêmico com a promulgação da Lei 4.024 que fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. O período é marcado por profundas mudanças na política de educação profissional. 1967- Decreto 60.731 transfere as Fazendas Modelos do Ministério da Agricultura para o Ministério da Educação e Cultura que passam a funcionar como escolas agrícolas. 1971- A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Brasileira torna técnico-profissional todo currículo do segundo grau compulsoriamente. Um novo paradigma se estabelece: formar técnicos sob o regime da urgência. 1978- A Lei 6545 transforma três Escolas Técnicas Federais (Paraná, Minas Gerais e Rio de Janeiro) em Centros Federais de Educação Tecnológica.	1996- Em 20 de novembro, a Lei 9.394 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional/LDB) dispõe sobre a Educação Profissional num capítulo próprio. 1997- O Decreto 2.208 regulamenta a educação profissional e cria o Programa de Expansão da Educação Profissional (Proep). 1999- Retoma-se o processo de transformação das Escolas Técnicas Federais em Centros Federais de Educação Tecnológica (Cefets). 2004- O Decreto 5.154 permite a integração do ensino técnico de nível médio ao ensino médio. 2005- Institui-se, pela Lei 11.195, que a expansão da oferta da educação profissional preferencialmente ocorrerá em parceria com Estados, Municípios e Distrito Federal, setor produtivo ou organizações não governamentais; Lançada a primeira fase do Plano de Expansão da Rede Federal, com a construção de 60 novas unidades de ensino pelo Governo Federal. O Cefet Paraná passa a ser Universidade Tecnológica Federal do Paraná. 2006- O Decreto 5.773 trata sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino. É instituído, no âmbito federal, o Programa Nacional de Integração da Educação Profissional com a Educação de Jovens e Adultos. É lançado o Catálogo Nacional dos Cursos Superiores de Tecnologia.
---	---	---

divididos em dois níveis: curso básico industrial, artesanal, de aprendizagem e de mestria, e o segundo, curso técnico industrial. 1942- O Decreto 4.127, de 25 de fevereiro, transforma os Liceus Industriais em Escolas Industriais e Técnicas, passando a oferecer a formação profissional em nível equivalente ao do secundário. 1944- A participação da Força Expedicionária Brasileira na Segunda Guerra Mundial e o consequente empréstimo financeiro dos Estados	1980 – 1990- A globalização, nova configuração da economia mundial, também atinge o Brasil. O cenário é de profundas e polêmicas mudanças: a intensificação da aplicação da tecnologia se associa a uma nova configuração dos processos de produção. 1994- A Lei 8.948, de 8 de dezembro: - institui o Sistema Nacional de Educação Tecnológica, transformando, gradativamente, as ETF e as EAF em CEFET; - A expansão da oferta da educação profissional somente ocorrerá em parceria com Estados, Municípios e Distrito Federal, setor produtivo ou organizações não governamentais, que serão responsáveis pela manutenção e gestão dos novos estabelecimentos de ensino.	2007- Lançada a segunda fase do Plano de Expansão da Rede Federal. Até 2010 serão 354 unidades. O Decreto 6.302 institui o Programa Brasil Profissionalizado. É lançado o Catálogo Nacional dos Cursos Técnicos. 2008- Articulação para criação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. 2009- Centenário da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica. 2010- 2014 – Expansão da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica com 562 escolas (campi) funcionando e mais de um milhão de alunos matriculados e sessenta mil servidores docentes e técnico-administrativos.
---	--	---

Fonte: <http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/centenario/linha.pdf> em 15/11/2015.

Tida no seu início como instrumento de política voltado para as 'classes desprovidas', a Rede Federal se configura hoje como importante estrutura para que todas as pessoas tenham efetivo acesso às conquistas científicas e tecnológicas.

Foi na década de 1980 que um novo cenário econômico e produtivo se estabeleceu, com o desenvolvimento de novas tecnologias, agregadas à produção e à prestação de serviços. Para atender a essa demanda, as instituições de educação profissional vêm buscando diversificar programas e cursos para elevar os níveis da qualidade da oferta.

Cobrindo todo o território nacional, a Rede Federal presta um serviço à nação, ao dar continuidade à sua missão de qualificar profissionais para os diversos setores da economia brasileira, realizar pesquisa e desenvolver novos processos, produtos e serviços em colaboração com o setor produtivo.

Segundo a Lei 11.892 de 2008 os Institutos Federais deverão oferecer vagas de cursos técnicos, licenciaturas, bacharelados e pós-graduação na seguinte proporção: 50% das vagas para educação profissional de nível médio prioritariamente na forma integrada, 20% das vagas para cursos de licenciaturas nas áreas de ciências (Matemática, Química, Física e Biologia), os 30% restantes para bacharelados e cursos de pós-graduação tais medidas visam

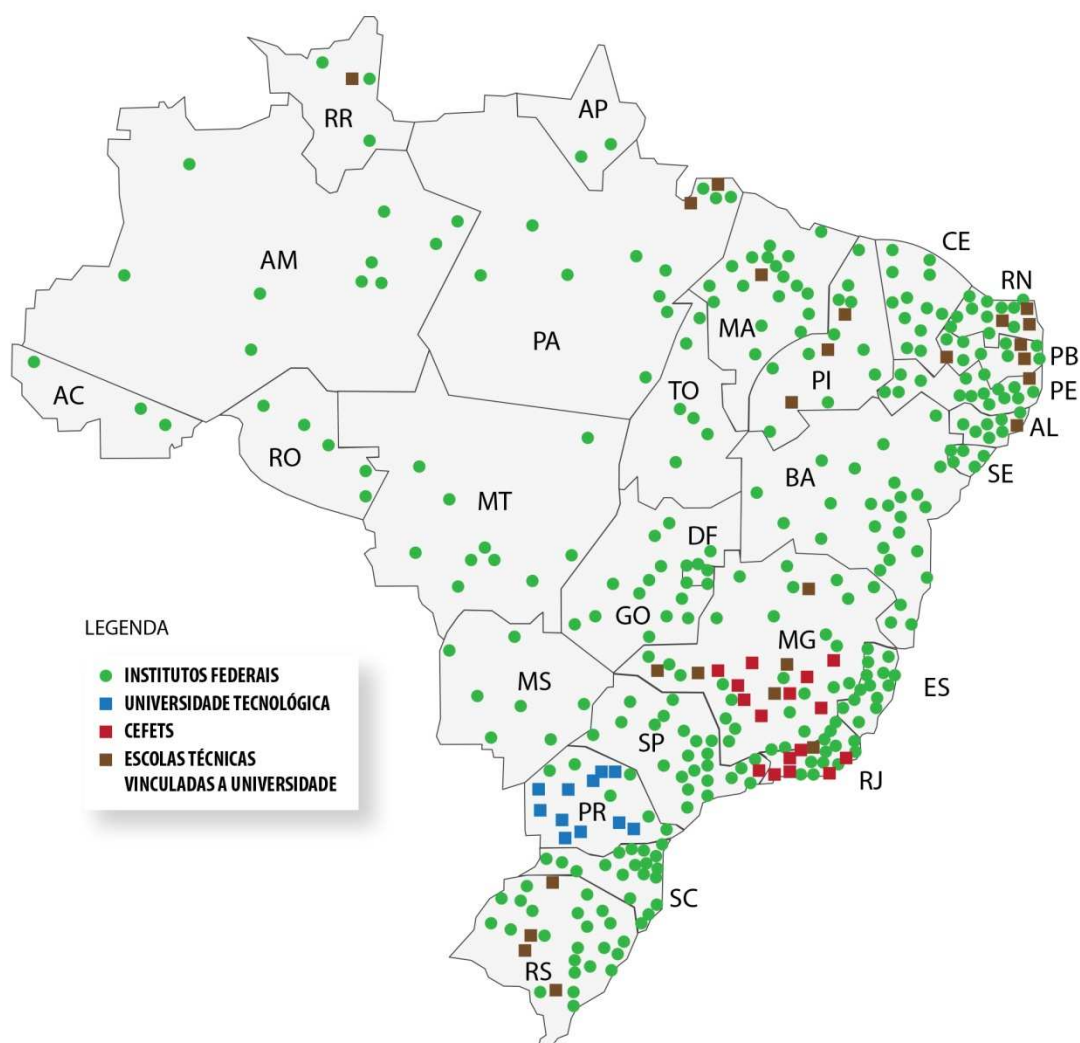
garantir a formação de técnicos e professores para as áreas de ciências, haja vista a deficiência que o país possui de pessoas qualificadas nessas áreas.

Segundo o MEC (2015) foram investidos mais de R\$ 3,3 bilhões entre os anos de 2011 e 2014, na expansão da educação profissional. Das 208 novas unidades previstas para o período, todas entraram em funcionamento, totalizando 562 escolas em atividade cerca de 60 mil servidores em todo o Brasil. Oferecendo cursos de qualificação, técnicos, superiores de tecnologia, licenciaturas, e programas de pós-graduação *lato* e *stricto sensu*. Segundo o Ministério da Educação Projetam-se mais 210 campi a serem implantados até 2018.

São 38 Institutos Federais, presentes em todos estados, oferecendo cursos de qualificação, EJA e PROEJA, ensino médio integrado ao técnico, cursos superiores de tecnologia e licenciaturas e cursos de pós-graduação.

Essa Rede ainda é formada por instituições que não aderiram aos Institutos Federais, mas também oferecem educação profissional em todos os níveis. São dois CEFET, 25 escolas vinculadas as Universidades, o Colégio Pedro II e uma Universidade Tecnológica. Conforme poderá ser visto no mapa 02 a distribuição dos *campi* e unidades dessas instituições no País em 2015.

Figura 02 – Rede Federal de Educação Profissional em 2014.



Fonte: <http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/centenario/linha.pdf> em 15/11/2015

1.2. CONTABILIDADE E CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Machado (2002) no Brasil, os termos “contabilidade pública” e “contabilidade governamental” são utilizados como sinônimos. O termo Contabilidade Pública associa-se diretamente a entidades do setor público e, para delimitar o seu campo de atuação, é necessário distinguir as entidades do setor público das do setor privado. Uma forma de fazê-lo é analisar a relação dessas organizações com o lucro. Em resumo pode-se afirmar que a contabilidade governamental ocupa-se, exclusivamente, das entidades governamentais – nos níveis federal, estadual e municipal – e seus órgãos de administração indireta, tais como

fundos, autarquias, fundações e empresas públicas que utilizam recursos do Orçamento Público.

Afirma ainda que Entidades Governamentais via de regra não visam lucro e estas ainda se diferenciam de outras entidades sem fins lucrativos pelos seguintes aspectos:

- Nas sociedades democráticas, o poder e a responsabilidade das organizações do setor público derivam da delegação do poder, pelos eleitores, ao Legislativo e ao Executivo;
- Os recursos financeiros advêm dos tributos compostos por impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios; das transferências de outras esferas de poder; da receita pela prestação de serviços, compreendidas de forma ampla, envolvendo as receitas patrimoniais e industriais. A alocação desses recursos pode sofrer restrições em função de sua origem;
- No caso de extinção da entidade, não há proprietários que possam reclamar parcelas de capital.

Sabe-se que a Administração Pública deve ser constantemente acompanhada, fiscalizada e avaliada pelos órgãos competentes e principalmente pela população. Mas como pode a população avaliar a eficiência dos gastos públicos sem ter um conhecimento básico sobre a matéria? Daí a importância da sociedade buscar informações sobre os conceitos básicos que envolvem a Administração Pública e sobre os acontecimentos relacionados a ela. Com isso, torna-se mais fácil desenvolver ferramentas que possibilitem um melhor controle do Patrimônio e dos Gastos Públicos.

Dai pode-se dizer que contabilidade de custos e Administração Pública se tornaram nos últimos anos, sinônimo de prestação de serviços públicos de forma eficiente e com qualidade pelos governos e órgãos públicos. A utilização de elementos de contabilidade de custos introduz na Administração Pública parâmetros objetivos de avaliação da gestão dos gerentes de programas de governo e dos responsáveis pelas entidades públicas, fornecedoras diretas de bens e serviços públicos ou não. Objetiva-se, com isso, o alcance de mais racionalidade e eficiência dos processos, otimizando, em consequência, a utilização dos recursos públicos cada vez mais escassos, além de propiciar a sociedade formas de verificar se

os gestores estão executando os recursos públicos de forma correta obedecendo aos princípios que regem a Administração Pública.

As entidades governamentais, da mesma forma que as organizações privadas, necessitam de controle quanto à movimentação de seu patrimônio, para avaliar se o objetivo vem sendo alcançado, utilizando como base legal a Lei 4.320/1964.

Silva (2011) considera os estudos aplicados ao setor público, por muito tempo, foram limitados ao orçamento, haja vista que seu foco era o fluxo de caixa e as necessidades de financiamento. Com a criação da lei complementar nº 101/2000, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu as bases para a instituição de um novo ambiente de controle fiscal, e devido à globalização, a contabilidade pública vem sendo conduzida a um modelo dualista, incorporando informação econômico-financeira, de acordo com os princípios contábeis e informações orçamentárias.

Atualmente, a contabilidade tem passado por mudanças e inovações, sendo que as principais, no âmbito público, devem ocorrer com a convergência das normas brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), outra fonte utilizada pela administração pública nesse processo de convergência é o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaborado pelo Sistema de Contabilidade Federal, sendo o órgão central deste a Secretaria do Tesouro Nacional, no Ministério da Fazenda, conforme o decreto nº6.976/2009. Para com isso Adequar os registros contábeis brasileiros às normas internacionais.

Foi implantado, em janeiro de 2015, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP com o objetivo de viabilizar esse processo de convergência e facilitar a consolidação das contas públicas nos três níveis de governo, com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional-BSPN. Acredita-se que com essa convergência e como o novo plano de contas ajudará em muito para que a apuração dos custos no setor público passe a ser uma prática não somente para atender a exigências internacionais, mas para atender às necessidades da Administração pública, com vista a uma gestão mais eficiente e eficaz.

Figueiredo e Nóbrega (2001) consideram que é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública Brasileira, não havendo controle, por exemplo, qual o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública.

Quanto à necessidade de a Administração pública ter um controle de seus custos, Figueiredo e Nóbrega (2001, p. 35) dizem que:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

Isso vem a mostrar o quanto a Contabilidade de Custos poderá ser útil para a administração pública no sentido de demonstrar como estão ocorrendo os gastos públicos, criar parâmetros de valores gastos entre as diversas regiões do País servindo de balizador para a distribuição ou corte de recursos das unidades gestoras de recursos públicas de acordo com o desempenho de cada uma, além de que seria uma ferramenta a ser utilizada na elaboração de programas e projetos, evitando assim superfaturamento ou mesmo subfaturamento problemas que são graves pois enquanto o primeiro trará prejuízo ao erário por pagar valores acima dos praticados no mercado o segundo trará prejuízo pelo fato de que os valores orçados ficaram abaixo do praticado isso implicará na não execução do previsto. Giacomoni (2002) afirma que ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza as comparações e cria medidas úteis para tomada de decisão no processo orçamentário.

Mauss e Souza (2008), em estudos sobre o setor público, verificaram que as informações extraídas do atual sistema utilizado, no caso o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI pela contabilidade não são satisfatórias para a tomada de decisão. Desta forma, os autores evidenciam a necessidade de criação de um subsistema de custos governamental, o qual além de evidenciar os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e compensado, sejam integrados e relacionados de forma paralela como um quinto sistema, conforme faculta a Lei Federal Nº 4.320/64, buscando as informações de custos quando da liquidação do empenho, com o objetivo de executar esta classificação, o que foi feito com a criação do SIC pelo Ministério do Planejamento.

Entretanto, Leone (2000, p. 25) lembra que “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”. Importante destacar que o conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e, também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício (MILESKI, 2000).

Concordando com este entendimento, estudos de Caldera e Ripoll (2003) e Silva (2011) apontam que a acumulação e análise dos dados de custos devem ser desenvolvidas fora do subsistema orçamentário utilizado pela contabilidade pública.

A administração pública moderna exige que Estado, em sua administração deve-se orientar para os resultados esperados pela sociedade e onde os custos dos serviços ofertados é um resultado a ser atingido, essa ênfase permite que o gestor de recursos públicos não tenha suas iniciativas coibidas ou limitadas por força de regras burocráticas. Como no processo de planejamento orçamentário, os recursos não são alocados devidamente nos programas de governo a serem executados por cada Instituição, com isso é comum que unidades distintas desenvolvam diversos programas de governo com determinadas dotações orçamentárias previstas em apenas um desses programas, isso pode fazer com que surjam discrepâncias no momento de apurar os custos de determinado programa, haja vista que algumas entidades acabam por realizar despesas em programas cuja finalidade não era aquela o que poderá gerar uma informação incorreta.

Isso vem a mostrar que muito ainda tem que ser aperfeiçoado para se obter uma efetiva contabilidade de custos no âmbito da administração pública, pois o objetivo da contabilidade de custos é produzir informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia onde serão alocados os recursos a eles confiados, além de permitir que a sociedade possa fazer o controle social sobre essa aplicação de recursos evitando desvios de condutas por parte dos gestores, e a que se dizer ainda que é importante ao longo do tempo a utilização de padrões, mediante um controle constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços.

1.3. LEGISLAÇÃO APLICADA

Moura (2003) considera que a apuração de custos em serviços públicos é dividida em três fases: a primeira ocorreu com a publicação da Lei 4.320 de 1964, até a Constituição de 1988; a segunda vai desde a Constituição de 1988 até meados da década de 1990, quando ocorreu a estabilização econômica; a terceira fase inicia-se com o Plano de Estabilização Econômica e perdura até os dias de hoje.

A Lei nº 4320, de 1964, em seu Art. 99 já destacava que:

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

O que podemos dizer é que a Lei trata dos custos industriais deixando de lado a maior parte da administração pública que é a prestação de serviços à sociedade, porém com o intuito de resolver essa questão o Decreto-Lei 200, de 1967, cujo objetivo foi implementar uma reforma na Administração pública, em seu Art. 79 dizia que: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Isso por se só não resolveu a questão, pois esses artigos não saíram do papel, ficando somente a intenção do legislador, a apuração dos custos não correu segundo Moura (2003) pelos seguintes aspectos: A existência em um primeiro momento de abundância de recursos para financiamento do serviço público, o que ocorreu especialmente na década de 1970 do século passado, quando houve um aporte significativo de recursos para financiar investimentos de capital no país; a instabilidade econômica no período com destaque para o processo inflacionário, acirrado pelo choque do petróleo, tornou pouco irrelevante a apuração de custos e por fim a incapacidade operacional para a implantação de um sistema de custos que englobasse todo o serviço público.

Com a publicação do Decreto 93.782, de 1983 o Governo Federal mais uma vez procura incorporar práticas administrativas de contabilidade de custos, com a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, procurando ainda atualizar e consolidar a legislação pertinente como pode ser visto no Art. 137 § 1º do citado Decreto:

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.

Onde fica explícito a necessidade de se apurar custos para evidenciar a os resultados da Gestão, onde determina que os custos deverão ser apurados por projetos e atividades, tendo por base o orçamento. Legisla também sobre o fato de as Auditorias de gestão deverão verificar se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e prestação de serviços estão de acordo com o programa de trabalho aprovado, vê-se que a essência do processo de controle fiscal refere-se ao conceito da efetividade, o objetivo era verificar se o programado realmente ocorreu, evitando desvios deixando de lado a questão custos mais uma vez, veriam no máximo se ele foi superestimado.

Podemos dizer que a Constituição de 1988, apresentou um modelo de gerenciamento de recursos públicos diferentes ao de 1964, uma evolução para a matéria, ficou claro em seu Art. 74 que os Poderes da União: Legislativo, Executivo e Judiciário, devem possuir de forma integrada sistema de controle interno com o objetivo de verificar a legalidade dos atos de gestão, bem como avaliar os resultados quanto a eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial pela Administração Pública, além de fiscalizar aplicação de recursos públicos por entidades privadas e similares. Determina também que a fiscalização externa da execução de recursos públicos pela Administração Direta e Indireta será realizada pelo Congresso Nacional e pelo controle interno de cada poder.

O controle interno de cada poder é responsável por acompanhar o cumprimento em nível de poder das metas previstas no PPA (Plano Plurianual), que foi outra inovação apresentada pela constituição de 1988, que trouxe novos instrumentos de planejamento e orçamento, o qual veio acompanhado pela LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual), todos têm por objetivo materializar o processo de planejamento e orçamento de forma que a Administração Pública cumpra com suas atividades atendendo às demandas da sociedade.

Pereira (1999) considera que o PPA busca alocar recursos públicos de modo eficiente e racional baseado em modernas técnicas de planejamento de forma a atender as necessidades e peculiaridades da cada região e assim reduzir as desigualdades econômica e social, mostrando as intenções do governo para determinado período.

A LDO compreende as metas e as prioridades da Administração pública, incluindo nela todas as despesas e regras que orientarão a elaboração da LOA, dispõe ainda sobre alterações na legislação tributária, estabelece políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento e outros assuntos pertinentes que irão ditar a elaboração da LOA.

A LOA trata do orçamento para o exercício em que ocorreram os dispêndios fazendo a previsão das receitas e fixação das despesas, abarcando o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e orçamento da seguridade social, Kohama (2000), alerta para o fato de a Lei abarcar os três orçamentos por haver entendimentos de que o ideal seria uma Lei para cada orçamento, a Lei Orçamentária busca a materialização dos objetivos e metas que foram tratados para atender o bem estar da coletividade, dessa forma permite uma visão de conjunto integrado buscando atender às necessidades de cada região reduzindo as desigualdades regionais e sociais, em consonância com o previsto no PPA e na LDO.

Esses instrumentos citados visam basicamente a gestão orçamentária sem se ater ao custo dos programas, ações, atividades e projetos desenvolvidos pela Administração pública, com isso vê-se que é necessário novas inovações nos modelos citados de modo que a avaliação da gestão pela eficiência e eficácia seja tão importante quanto a legalidade, devendo mostrar que os custos dos serviços prestados pela Administração são compatíveis com o de outros países e até mesmo com o da iniciativa privada. Com Isso vê-se que às vezes a eficiência e eficácia são colocados em segundo plano uma vez que tem se a impressão de que se o gestor cumprir com a legalidade está tudo bem, o que é um lesão enganosa, haja vista que os recursos são finitos e cada vez mais é necessário um controle maior sobre os gastos buscando formas de racionalizar a utilização de recursos.

Giacomoni (2002, p. 18), afirma que um sistema de custos é o instrumento que deve ser utilizado para medir os resultados quanto a eficiência e à eficácia, conforme abaixo:

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estrutura de orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades a explicação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto, a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxiliam na avaliação da eficiência.

Todo esse ambiente legal favorecia o desenvolvimento e a implantação de uma contabilidade de custos no setor público brasileiro, entretanto isso não ocorreu de fato, as experiências de mensuração que ocorreram foram tímidas e isoladas, não apresentando resultados significativos em nível global, devido especialmente ao ambiente econômico do país para os períodos em questão.

Porém a imposição constitucional para a avaliação de eficiência e da eficácia da Administração pública, outros dispositivos legais fizeram referência à contabilidade de custos. O primeiro a tratar desse tema foi o Decreto nº 2.829 de 1998, que estabelecia normas para elaboração do Plano Plurianual do dos Orçamentos da União, onde contextualiza a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas:

Art. 4º Será adotado, em cada programa, modelo de gerenciamento que compreenda:

(...)

II- Controle de prazos e custos.

Colaborando para que os custos dos programas fosse evidenciados de forma eficiência e eficácia no uso dos recursos da administração o Lei 10.180 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, a Lei determina entre outras coisas que o Sistema de Contabilidade Federal e Controle Interno deverá evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto a eficiência e eficácia:

Art. 15 O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária financeira e Patrimonial da União e evidenciar:

(...)

V- Os custos dos programas e das unidades de Administração Pública Federal.

Confirmando a necessidade de controle de custos no setor público, o parágrafo 3º do art. 50 da Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, preceitua que “a Administração Pública manterá sistemas de custos que permitam a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Esta lei estabelece, ainda, que o administrador público deve empregar sistemas de apropriação e apuração de custos em busca de uma avaliação de resultados, mediante preceitos fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e conforme prescrito na constituição federal.

Desta forma, segundo Cruz e Platt (2001, p. 4), “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos”.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), editada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008 (NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis), o sistema contábil público brasileiro é estruturado nos seguintes subsistemas:

[...] (d) Subsistema de Custos – coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre:

- (i) custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- (ii) otimização dos recursos públicos; e
- (iii) custos das unidades contábeis.

Vindo a aprimorar as atribuições estabelecidas na Lei no 10.180/2001 no âmbito do governo federal, nos seguintes termos:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

...

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal.

Também o Acórdão n.º 2.267/2005 – TCU / Plenário estabelece:

“9.3. Recomendar à Secretaria de Educação Tecnológica do Ministério da Educação (SETEC/MEC) que:

(...)

9.3.2. inclua, no relatório de gestão das contas anuais, apreciação crítica sobre a evolução dos dados (indicadores e componentes) constantes do subitem 9.1.1 deste Acórdão, com base em análise consolidada das informações apresentadas pelas Ifets, destacando aspectos positivos e oportunidades de melhoria do sistema de rede de instituições federais de ensino tecnológico;”

Onde destaca-se o seguinte indicador Gasto Corrente por aluno, que nada mais é do que divisão das despesas correntes (despesas com pessoal ativo e demais gastos com custeio) pelo número de alunos matriculados, isso não serve como parâmetro para avaliação de custo haja vista que nas Instituições da rede tem alunos de cursos técnicos integrados ao ensino médio, técnico subsequente, alunos em cursos de graduação (tecnólogos, licenciaturas e bacharelados, cursos de pós graduação (especialização, mestrado e doutorado), então vê-se que essa informação não dá para qualquer tipo de decisão gerencial, por não refletir o custo dos alunos dentro de cada custos observados a complexidade de cada um além de que não desmembra os custos das atividades de ensino, pesquisa e extensão, pois como saber o grau de investimento em cada uma se não tem formas de apurar os custos incorridos em determinado período.

Então no sentido de atender a legislação vigente que trata e impõe à Administração Pública que apure os custos de suas atividades a STN – Secretaria do Tesouro Nacional publicou em 09 de março de 2011 a sua Portaria nº 157, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, atendendo assim ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. E, conforme a Lei nº 10.180, de 2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, competindo à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal.

Por meio dessa estrutura matricial de gestão governamental, integram-se a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais; os quais se tornam responsáveis pelo uso do Sistema de Informações de Custos-SIC, enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas.

O objetivo desse Sistema é permitir a efetiva mensuração de custos sob a ótica administrativa e programática, tendo como ponto de partida órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, para atender a todos os órgãos e entidades da estrutura federal em todos os níveis. O SIC faz uma abordagem em duas dimensões concomitantes: a macro, sistêmica, generalizante onde se apresenta um ambiente generalista,

sem maiores detalhes, e a micro, específica, particular, onde busca-se respeitar e atender às necessidades específicas operacionais de cada entidade individualmente, de forma a proporcionar-lhe um modelo que venha a atender suas necessidades e lhe fornecer uma informação de custo que possua parâmetros de qualidade e de utilização pelos gestores e demais interessados no assunto custos.

Machado e Holanda (2010) consideram que o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal é um sistema de apoio à gestão a ser utilizado tanto pelos órgãos executores de políticas públicas quanto pelos órgãos centrais de planejamento e controle, haja vista que o SIC não é mais um sistema operacional de administração financeira ou que virá a substituir os sistemas contábeis atuais, pois sistemas de custos não possuem caráter de transações operacionais e sim gerenciais, ao estabelecer relações voltadas para os objetos de custo, a partir de informações geradas por outros sistemas auxiliares.

Destacam ainda as principais finalidades do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal como sendo:

- Maior eficiência do processo alocativo – por permitir avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menores;
- Maior eficiência operacional – nesse caso submeter a avaliação dos bens e serviços produzidos pelo estado, quanto a diferentes maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, permitindo identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos, avaliando o desempenho, inclusive de outras organizações (outros entes e ONGs);
- Fixação de preços públicos e taxas - a possibilidade do cálculo do preço de venda em organizações governamentais que forneçam bens ou serviços mediante pagamento, haja vista que o conhecimento do custo é fundamental para que se estabeleça um preço justo a ser cobrado e também para se conhecer o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo.

Além dessas outras finalidades podem ainda ser destacadas segundo Machado e Holanda (2010): subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou

entregá-lo a entidades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados. A par de todas as possibilidades, o maior desafio é fazer com que as informações geradas sejam úteis e apropriadas ao processo decisório, essencialmente para facilitar a tarefa do gestor na busca por maximizar os resultados dos recursos públicos para a sociedade da qual ele faz parte.

Porém mesmo tendo esse sistema disponível, com o rol de vantagens apresentados, a exigência legal para que as Instituições tenham sistemas de custos e o Ministério do Planejamento dando suporte para implantação isso tem ocorrido de forma incipiente na Administração Pública Federal Direta, Autárquica e Fundacional.

1.4. MÉTODOS DE CUSTEIO

Martins e Rocha (2010) entendem que a expressão método de custeio diz respeito à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo, ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor. Afirmam ainda que ao se utilizar determinado método de custeio define a natureza dos recursos que serão computados na apuração do valor de custo de produtos, consideram como principais métodos de custeio os seguintes: custeio variável, custeio por absorção e o custeio por atividades, assim a decisão por determinado método de custeio em detrimento de outros gera, dentre outras, as seguintes consequências:

- Afeta o valor do custo do produto e, portanto, o valor do ativo e do patrimônio líquido da entidade;
- Afeta o valor a ser debitado diretamente na demonstração de resultado e, portanto – novamente –, o valor do patrimônio líquido; e
- Condiciona o conceito de lucratividade por produto e sua mensuração.

Daí a importância do gestor antes de optar por algum método de custeio faça antes um levantamento daquele que mais se adeque à necessidade da informação que se espera com o método.

Para Guerreiro (2010) métodos de custeio de produtos e serviços são representados pelo custeio por Absorção, Variável, Pleno ou o Custeio Baseado em Atividades.

Machado e Holanda (2010) consideram que dos métodos de custeio mais utilizados não é tarefa fácil escolher qualquer deles para atender o setor público, haja vista que não há consenso sobre qual se adequa melhor ao setor público, há ainda o fato de que no setor público, diferente do privado, não há limitação legal para uso de métodos de custeio, então qualquer um dos cinco métodos mais utilizados (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) pode ser adotado.

Slomski (2012) define método de custeio como forma de atribuição de custos a determinado produto ou serviço, onde custear é o processo de atribuir custos aos produtos ou serviços. Afirma ainda que como na contabilidade pública por ser orçamentária todo consumo de recursos é registrado como despesa, quer seja de custeio ou de capital. Para ele os principais métodos de custeio são: o método de custeio por absorção, o método de custeio variável ou direto, o método de custeio baseado em atividades, e o método de custeio padrão.

Por não haver consenso entre os diversos autores sobre métodos de custeio, neste trabalho serão dissertados sobre os seguintes métodos, tendo por base Machado e Holanda (2010):

- Custeio por Absorção;
- Custeio Pleno;
- Custeio por Atividades;
- Custeio Variável; e
- Custeio Direto.

1.4.1 MÉTODO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O método é básico para avaliação de estoques pela contabilidade societária para fins de levantamento de balanço patrimonial e da demonstração do resultado do Exercício (SANTOS, 2011). No custeio por absorção todos os custos de produção compõem o custo de bem ou serviço. As despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço (CPV- Custo do Produto Vendido ou CSP – Custo do Serviço Prestado).

O custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica...” (MARTINS, 2010 p. 37), sendo seu uso amplamente disseminado, principalmente, pela contabilidade financeira para prepara relatórios destinados ao público externo a empresa. O custeio por absorção resume-se no critério “em que se apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados” (MARTINS 2010 p. 37).

Esse método conforme Martins e Rocha (2010) subdivide em três espécies: Parcial, Parcial Modificado e Pleno (Integral).

No Custeio por Absorção Parcial são atribuídos aos produtos e serviços somente os custos variáveis e fixos, todas as despesas (comerciais, administrativas e Financeiras) são alocadas diretamente no resultado do período em que incorreram. Para Vartanian (2000) a principal preocupação do método é separar o custos dos produtos e serviços e as despesas do período, mostrando que só cabe aos produtos e serviços os esforços de produção, sendo as despesas destinadas ao resultado. É parcial por não alocar aos produtos gastos da administração geral da empresa, nele essas despesas são debitadas diretamente ao resultado do período em que são incorridas, conforme prediz o Princípio da Competência (MARTINS; ROCHA, 2010).

No Custeio por Absorção Parcial Modificado são atribuídos aos produtos e serviços os custos variáveis e os custos fixos operacionais, sendo os custos fixos estruturais destinados ao resultado do período junto com as despesas. Para Martins e Rocha (2010) esse método tem a vantagem de situar-se a meio termo dos extremos do Custeio Variável e por absorção parcial, pois não comete a arbitrariedade de alocar custos fixos estruturais aos produtos/serviços, apropriando a eles custos que embora fixos em relação ao volume de produção tem seu valor influenciado pelo *mix* de produtos/serviços, pela logística de produção, pelo processo de controle de qualidade, etc. Dessa forma considerando que o conceito de rateio de custos carrega o estigma de arbitrariedade, o método é isento desse problema, pelo fato dos custos de produtos e serviços não ficarem restritos apenas aos custos variáveis, deixando de captar os esforços demandados pelos lotes, ordens de produção e produtos, e por outro lado não incorre em rateios absolutamente arbitrários de custos fixos estruturais, cuja rastreabilidade aos produtos é impraticável e conceitualmente incorreta.

No Custeio Por Absorção Pleno (integral) conforme Souza e Diehl (2009) são incluídos no produto todos os custos fixos e despesas variáveis. Neste método de Custeio todos os custos de Produção e os gastos fixos da administração e de vendas são considerados como sendo dos Produtos/Serviços. (MARTINS; ROCHA, 2010). Tem esse nome pelo fato de incorporar os gastos de administração geral e os fixos de vendas aos produtos, sendo que na sua versão extrema, que é o RKW ((abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)) considera também no custo dos produtos, encargos financeiros e juros sobre capital próprio, o que é considerado incorreto contabilmente. Esse método de custeio considera que o custo de um produto deve considerar todos os sacrifícios em que a empresa incorre não só para produzir, mas também para administrar (planejar e controlar), vender (colocar o produto no mercado) e para financiar suas atividades remunerando o capital próprio e o de terceiros.

Padoveze (2000) e Nakagawa (2001) reconhecem as seguintes vantagens de sua utilização:

- Permite a apuração do custo de cada departamento ou centro de custo;
- Agrega todos os custos, tanto direto como indiretos, ao objeto de custo;
- Possibilita a apuração do custo global de cada produto ou serviço, pois absorve todos os custos de produção;
- Sua implementação pode ser menos custosa, por usar critérios de alocação mais simples.

Mauss e Souza (2008) consideram que ele pode ser implementado de forma mais fácil no serviço público, pelo fato de que suas estruturas e critérios de implementação são mais simples que outros métodos sofisticados, e que pelo fato de ser muito utilizado por empresa privadas seus conceitos e formas de utilização são mais conhecidos, além de permitir que o gestor visualize os custos totais dos objetos de custeio, verificando a influencia dos custos indiretos sobre o total de custos de cada objeto.

Como desvantagens para sua utilização Souza (2001) constata a incapacidade desse método em viabilizar:

- Uma apropriação acurada dos custos aos objetos de custeio;
- Um conhecimento adequado das reais causas geradoras dos custos;
- A adoção de procedimentos que efetivamente contribuam para o processo de melhoria continua dos bens, serviços e produtos e para a eliminação de desperdícios;
- Estabelecimento de estratégias que assegurem vantagem competitiva.

Por essas razões Mauss e Souza (2008) consideram que o custeio por absorção é alvo de muitas críticas, em especial pelos defensores do custeio direto, que é motivada pelo rateio dos custos indiretos que é feito de forma arbitrária, podendo distorcer a informação dos custos nos serviços.

Em resumo segundo Machado (2002) o Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços. Trabalha com a classificação de custos diretos e indiretos, sendo os últimos atribuídos aos produtos mediante rateio. Atende aos Princípios Contábeis Geralmente aceitos e à legislação tributária e societária do Brasil e em muitos outros países.

1.4.2 MÉTODO DO CUSTEIO PLENO

Também denominado integral ou RKW, o custeio pleno difere do custeio por absorção parcial e do modificado, porém é uma forma de custeio que para alguns autores é também custeio por absorção, o que o diferencia o fato de que trabalha com a ideia de que ao custo do produto devem ser agregados não apenas os custos de produção, mas também todas as demais despesas da organização, inclusive as financeiras. Dessa forma, ignora as fronteiras, às vezes obscuras, entre o custo do produto e as despesas do período. Assim, segue a tendência de ampliação do conceito de custo de produto, incluindo as fases do esforço de venda, os canais de distribuição, inclusive as fases de pós-venda, como garantia e assistência técnica. Esse método é utilizado exclusivamente para fins gerenciais, não sendo admitido para fins tributários nem societários (MACHADO; 2010).

Por ser considerado uma extensão do custeio por absorção as vantagens e desvantagens da adoção desse método são as mesmas apresentadas para aquele conforme item 1.4.1.

Martins e Rocha (2010), o consideram somente uma variação do custeio por absorção, que entre outros inconvenientes vai contra os princípios contábeis adotados no Brasil e a legislação tributária brasileira.

1.4.3 METODO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Para Kaplan e Cooper (1998), o Activity Based Costs (ABC) foi a resposta para a imprecisão do sistema de custeio tradicional, resultado da evolução natural da economia que passou a apresentar: aumento dos custos indiretos, diminuição da mão de obra direta, alta incidência de mudanças tecnológicas, diminuição dos custos contábeis e da tecnologia da informação e crescimento na diversidade de produtos e serviços.

Neste sentido, o ABC (Custeio baseado em Atividades) apresenta reais possibilidades de atender as necessidades de informação da Administração Pública, pois segundo Brimson (1996, p. 41), “a contabilidade por atividade muda a forma de as empresas ou organizações administrarem os custos, pois ela vincula os custos da empresa com as atividades”.

Prossegue Martins (2010) orientando que se deve analisar a conveniência, ou não, de agregar dois ou mais centros de custos ou de subdividir algum, dependendo do grau de precisão desejado, do escopo do projeto ABC, da relação custo-benefício. É importante salientar que no ABC há uma lógica de identificação de causa-efeito, que segundo Ching (2006 p.99) “os objetos de custo demandam atividades e estas, por sua vez, consomem os recursos disponibilizados pela organização”.

Para Machado (2002) A formulação do custeio por atividades possui alguns componentes do custeio pleno, na medida em que trabalha com todos os custos, independentemente de estarem associados à fase de produção, distribuição e assistência pós-venda, porém só apropriando os custos rastreáveis através de direcionadores.

A sua especificidade é trabalhar com a premissa segundo a qual são as atividades desenvolvidas nas empresas que geram custos, pois consomem os recursos; por sua vez, os produtos, clientes ou outro objeto de custo consomem as atividades. O custeio por atividades “procura, então, estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo através de indicadores que determinam quanto de cada atividade é consumido por eles” (PETER, 2001 p. 96).

Já Martins e Rocha (2010) consideram que o custeio baseado em atividades possui duas perspectivas diferentes, uma que foi divulgada em todo o mundo a partir de década de 1980, a chamada primeira geração ABC, preocupa-se com o custeio de produtos, tendo como foco a mensuração, com a busca pelo aperfeiçoamento da alocação de custos às entidades objeto de custeio, em especial aos produtos, a segunda denominada por alguns autores de segunda geração ABC, contemplando o processo de gestão do custo de *overhead*, por meio do aprimoramento no desempenho dos processos e atividades. Em resumo a primeira geração busca mensurar os custos de produtos e serviços resgatando princípios microeconômicos, sob a alegação de corrigir a forma como as empresas vinham alocando seus custos indiretos aos produtos, já a segunda geração tem por objetivo compreender e agir sobre o custo dos processos e atividades e por essa razão é denominada Gestão Baseada em Atividades (ABM- *Activity-Based Management*), não sendo de fato uma nova geração mas um novo artefato gerencial originário do primeiro.

Segundo Kaplan e Cooper (1998), Rocha (1995) e Nakagawa (2001) as principais vantagens do ABC são:

- Contabilidade baseada em atividade: identifica as atividades desenvolvidas, rastreando os custos indiretos de forma mais racional, viabilizando uma análise efetiva de custos e de desempenho;
- Visão estratégica de custos: fornece subsídios para o planejamento e decisões de longo prazo porque incorpora os custos e despesas fixos na apuração dos custos totais;
- Melhor gestão de custos: proporciona base para um controle melhor e mais eficiente dos custos totais, conduzindo a tomadas de decisão mais eficazes.

Porém para fazer uso de dessas vantagens Martins e Rocha (2010) consideram é necessário que a entidade possua pelo menos os seguintes sistemas: de padrões, de orçamento, de contabilidade eficiente e eficaz e de custeio recorrente e eficaz entre outros.

Ainda segundo Mauss e Souza (2008) esses argumentos indicam que o ABC consegue um rastreamento racional dos custos indiretos, identificando atividades geradoras, fazendo coletas em cada departamento ou centro de custos independentes de serem fixos ou variáveis, podendo se afirmar que a forma de identificar os custos indiretos é menos arbitrária que no custeio por absorção tradicional, além de que ele fornece informações de custos para o ABM, criticar e analisar economicamente cada atividade relevantes, possibilitando a tomada de decisões gerencias implementando melhoria em processos e até mesmo eliminando aquelas que não agregam valor, reduzindo custos e melhorando o desempenho da entidade.

Para Martins e Rocha (2010) o método ABC apresenta as seguintes desvantagens para implantação e utilização:

- Dificuldade na seleção das atividades relevantes;
- Seleção de quantidade excessiva de atividades;
- Dificuldade no processo de contabilização das transações, documento a documento por atividades, onde muitas vezes, uma proporção relevante dos custos não apresenta condições de contabilização por atividade. Isso confirma a ideia de que é praticamente inviável alocar todos os custos a todas as atividades;
- Dificuldade na formação de grupos de custos homogêneos e na identificação dos respectivos direcionadores de custos;
- Dificuldades de formar séries temporais de grupos de custos e seus prováveis direcionadores, para realizar os testes estatísticos de sua validação;
- Necessidade de coletar e de contabilizar muitos dados manualmente;
- Presença de fatores institucionais adversos, tais como discursos concorrentes, conflito de interesses e outros;
- Dificuldade para identificar o nível de capacidade normal das atividades;

- Criação de sistemas adicionais, planilhas e *time sheets* trabalhosos, etc.;
- Necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- Não é aceito pelo fisco;
- Maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usa-las.

Além desses fatores apresentados Catelli e Guerreiro (2001) já apontavam as seguintes desvantagens para o método:

- A grande parcela dos custos indiretos, em qualquer tipo de atividade, é de natureza fixa, e o ABC não pode mudar essa realidade;
- Todo relacionamento de custos fixos das atividades com as unidades individuais de produtos, por meio de direcionadores de custo, está sujeito a arbitrariedade, não existindo critério objetivo isento de discussões;
- As atividades apresentam diferentes níveis de volume e com o a ABC obtêm-se diferentes custos unitários por atividade;
- Com o aumento da tecnologia nos sistemas produtivos e, conseqüentemente, o aumento proporcional dos custos fixos em relação aos variáveis, pelo método ABC os resultados serão proporcionalmente mais errados;
- O ABC muda a natureza comportamental do elemento custo, transformando os custos fixos em variáveis, gerando informações distorcidas;
- O processo arbitrário de rateio dos custos fixos gera informações que impossibilitam a comparação entre os custos de empresas concorrentes;
- O ABC segue estritamente o conceito de reconhecimento de receita somente no momento da venda, não se preocupando com o processo de agregação de valor proporcionado pelas atividades existentes.

Esses fatores desaconselham o uso do ABC como sistema recorrente de acumulação de custos e reforçam a ideia de que deve ser um instrumento de uso pontual ou periódico dado à dificuldade de se obter informações realmente confiáveis ou úteis para a entidade. Mas autores o consideram utilizável para o serviço público, que por possuir uma estrutura de custos composta basicamente de custos indiretos, e de dispor de um mix diversificado de serviços e atividades, Brasil (2004), Martins (2010), Duarte (2002) Slomski

(2012), Nunes (1995) e BNDES (2000), consideram que esse método deveria ser utilizado por direcionar e considerar os custos indiretos nas atividades e serviços prestados pela entidade pública, por serem estes a maior parcela dos custos dos serviços prestados pela administração pública.

Porém esse trabalho não se aterá ao fato de que método deve ser utilizado pela Administração Pública, mas, porém qual ela tem adotado e quais os desafios para essa adoção de sistema de custos.

1.4.4 MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL

No Custeio Variável são alocados aos produtos e serviços os custos variáveis referentes às quantidades produzidas no período, onde os custos fixos são separados e considerados como despesas deste mesmo período (MARTINS, 2010).

No custeio variável não é possível mensurar o custo total de um objeto de custeio, haja vista que o método não aloca os custos e as despesas fixas, afetando os somente no resultado do período, pois ele considera como sendo dos produtos somente seus custos variáveis, os custos fixos diretos são debitados ao resultado do período em que são incorridos (SOUZA e DIEHL, 2009; MARTINS e ROCHA, 2010). Porém esse fato não desestimula a discussão referente este tipo de custo.

Martins e Rocha (2010) consideram que apropriando aos produtos somente seus custos variáveis, o uso desse método resulta na expressão do custo mínimo dos bens e serviços, se um lado o nível de precisão da mensuração do custo por produto por unidade produzida é quase exato, por outro contempla uma parcela normalmente relativamente pequena dos custos totais da empresa.

Há uma extensa discussão a favor e contra o uso do custeio variável, não apenas para relatórios internos, mas também para os externos, mas como método de custeio para apuração de custos, como veremos:

Moura (2005) considera as seguintes vantagens para utilização do custeio variável:

- O custo do produto é mensurável objetivamente e não sofre manipulação (rateio);
- Apresentação imediata da margem de contribuição de cada produto, que é a diferença do preço de venda e o custo do produto;
- O lucro alcançado não sofre interferência com alterações de estoque, e possibilita mais clareza no planejamento desse lucro e nas tomadas de decisões.

Para Santos (2011), que faz uma abordagem do método por empresas comerciais apresenta as seguintes vantagens da utilização do método de custeio variável:

- Ajuda a administração a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou ser colocados em planos secundários, ou até mesmo abandonados;
- Auxilia os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, levando a decisões mais sábias sobre preços.
- Pode ser usada para avaliar opções com respeito a reduções de preços, descontos e campanhas publicitárias especiais. Decisões que são determinadas por uma comparação dos custos adicionais, visando ao aumento na receita de venda.

Martins e Rocha (2010) esse método ainda apontam como vantagem o fato de que esse método de custeio destaca os custos fixos (que independem do processo fabril) e fornece o ponto de equilíbrio para que a entidade possa se embasar em decisões gerenciais.

Leone (2000) por sua vez resalta a importância do custeio variável em empresas que trabalham com variedade de produtos diferentes, principalmente quando se trabalha por ordem de produção. Uma vez que cada produto tem seus próprios custos diretos e variáveis, a administração fica sabendo, através da margem de contribuição por produto, qual tem maior contribuição relativa e absoluta, podendo assim optar um em detrimento de outro.

Porém, mesmo autores que veem vantagens nesse método também apontam desvantagens, em especial pelo fato de a maior parte do controle nos custos e despesas variáveis. Moura (2005) destaca as seguintes desvantagens:

- A exclusão dos custos fixos pode causar uma subavaliação e pode alterar o resultado em um período;
- Podem ocorrer problemas na avaliação dos custos, pois existem custos semivariáveis e semifixos;
- Como, de maneira geral, o custeamento variável é utilizado para tomada de decisões a curto prazo, isso pode prejudicar a continuidade da empresa num projeto a longo prazo.

Martins e Rocha (2010) aponta como desvantagem o fato de que este método não é aceito na elaboração de relatórios contábeis, pois fere os Princípios Fundamentais da Contabilidade e o valor dos estoques não mantém relação com o custo total, sendo contra indicado para os seguintes casos:

- Análise do custo de longo prazo de produtos, famílias de produtos, serviços, áreas de resultado, clientes. Regiões etc;
- Formação de preços, em sistemas de produção intermitente, por ordem ou por encomenda;
- Decisões de preços no estágio de maturidade dos produtos, dependendo da estratégia adotada;
- Valoração de estoques no balanço patrimonial, etc.

Leone (2000) aponta as seguintes desvantagens para a utilização do método de custeio variável:

- No novo paradigma de produção há um aumento significativo dos custos fixos em relação aos custos variáveis, o que não justifica um custeamento que vise o controle apenas dos custos variáveis;
- Os resultados do custeio variável não substituem informações decorrentes de outros critérios.

Machado (2002) considera que esses argumentos tanto de vantagens quanto os de desvantagens apenas tangenciam o verdadeiro problema, pois a controvérsia principal entre o custeio variável e o por absorção é saber se os custos fixos de fabricação são custos do produto fabricado ou do período durante o qual foram incorridos. Portanto, o que se discute é o momento e forma que os custos fixos de produção vão impactar o lucro da empresa.

1.4.5 MÉTODO DO CUSTEIO DIRETO

Mauss e Souza (2008) afirmam que esse método define que os custos indiretos, aqueles não podem ser definidos com precisão de quais produtos ou serviços resultaram, devem ser considerados como custos do período, devendo ser cobertos pela margem de contribuição direta, com fins de determinar um resultado final positivo para a entidade.

Santos (2011) reforça esse conceito dizendo que este é o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição direta, obtida pela diferença entre as receitas e seus custos diretos (variáveis e fixos), partindo da premissa de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos devem ser apropriados.

Daí Catelli (2001) defende uma gestão econômica através da adoção do custeio direto, por considerar que o uso do rateio não se presta à identificação do valor criado em cada decisão, segundo ele no custeio direto não existe resultado por unidade de produto fabricado e sim margem de contribuição direta das áreas organizacionais, o que, no ponto de vista é o mais apropriado, então num sistema de gestão por resultados implica a adoção de critérios de mensuração aptos a identificar receitas e custos apenas com as aéreas e decisões que os originaram, evitando-se todo e qualquer esquema de rateio.

Padoveze (2000) vê as seguintes vantagens e desvantagens para a utilização do método de custeio direto para levantamento de custos:

Vantagens:

- o custo dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- o lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidas do sistema de informação contábil;
- é mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;

- o custeamento direto é totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- o custeamento direto constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- o custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

Desvantagens:

- exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- na prática, a separação de custos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- o custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Esse método de custeio limita-se a análise de custos no curto prazo, sem considerar os custos indiretos não alocados ao produto, esses custos não alocados no longo prazo, podem representar a falência de uma empresa se a margem de contribuição ou margem de contribuição direta não for suficiente para sua cobertura e geração de lucro. Daí a motivação para que seja utilizado esse método integrada a algum outro (Absorção ou ABC), por considerarem os custos indiretos sobre os objetos de custo, viabilizando assim análises e o planejamento a longo prazo por parte das entidades.

1.4.6 MÉTODO DO CUSTEIO PARA O SETOR PÚBLICO

Segundo Machado (2002) a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, haja vista que a defensores para quase todos os métodos. Além disso, no setor público, diferentemente do setor privado, não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. Nesse sentido, qualquer um dos cinco métodos descritos podem ser adotados sem ressalvas ficando a cargo de o gestor adequa-lo às características da entidade que vai implementá-lo.

Martins e Rocha (2010) afirmam que nenhum método de custeio atende às necessidades de informação dos gestores, dada à complexidade das organizações, e que nenhuma informação de custo por si só seja qual for o método de custeio, substituirá o julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e decidem. Então o melhor será aquele resolva o problema que se apresente em determinada situação, onde o gestor poderá tomar a decisão mais adequada, isso implica em dizer que o uso deste ou daquele método de custeio para fins gerenciais depende, do modelo decisório dos gestores. Então não há como afirmar qual o melhor método de custeio, haja vista que como foi discorrido cada um deles apresenta vantagens e desvantagens, no que se refere a grau de precisão da mensuração e ao universo de custos contemplado. O correto é fazer um estudo para verificar qual método melhor vai atender às necessidades da entidade, quer seja em seus controles internos, informações gerenciais ou informações para o público interno e externo (sócios, acionistas, sociedade, etc.) para então fazer a implantação e corrigir eventuais falhas ou até mesmo mudar de método, possibilidade esta discutida por Martins (2010) de se contabilizarem as transações durante o período de acordo com determinado método, e ao final fazer ajustes para adaptar o resultado às regras de outro método de forma a corrigir eventuais falhas e obter dados que atendam a entidade.

Isso só vem a confirmar o fato de que os vários métodos de custeio não se excluem, e sim se complementam, e mais uma vez volta a questão de que o uso de determinada informação, de cada método, diante de cada situação, dependerá do modelo de decisão do Gestor, de suas preferências pessoais, porém no caso das entidades públicas dependerá que é solicitado pelos instrumentos legais, órgãos de fiscalização e das informações que deverão ser repassadas para a sociedade sobre a utilização de recursos públicos.

Então vê-se que a adoção e utilização de qualquer método de custeio não dependerá apenas de aspectos técnicos, mas aos fatores de ordem motivacional, organizacional, legal, normativa, entre outros, daí a decisão pela utilização de um ou mais método, não representa o que mais racional ou tecnicamente perfeito, mas o que é mais adequado, conforme a realidade de implantação da entidade, levando-se em conta grau de complexidade, custo de implantação, equipe envolvida, tipo de informação desejada, e grau de utilização da informação obtida.

1.4.7 A IMPORTÂNCIA DO LEVANTAMENTO DE CUSTOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No Brasil as Instituições públicas não utilizam informações de custos para tomada de decisões diárias ou mesmo para o planejamento de médio e longo prazo para implementação de políticas de governo nas mais diversas áreas de atuação da Administração Pública, Slomsk (2012) o tema custos e resultado econômico em entidades públicas tem apresentado poucos estudos que viabilizem sua aplicação na prática no serviço público.

Por essa afirmação vê-se que mesmo com os vários dispositivos legais que impõem a obrigatoriedade do levantamento de custos pela Administração Pública, de forma que possa evidenciar os resultados da gestão, essas normas são desrespeitadas continuamente pela por todas as entidades públicas, sendo que ferramentas gerenciais oriundas do levantamento de custos não são utilizada e tampouco concebidas cientificamente com base em estudos aprofundados, e as que existem são inadequadas não proporcionando informações suficientes para a Gestão (SILVA, 1999).

Mauss e Souza (2008) ressaltam que mesmo que adoção de sistemas de custos por algumas entidades não tenha sido feito de forma conceitualmente estruturadas, o fato de terem algum sistema de custos em funcionamento tem feito com que obtenham resultados mais positivos na gestão administrativa e financeira de recursos que estão sob sua responsabilidade.

Um estudo publicado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES, 2000) comprova que tem grande dificuldade para reduzir gastos pelo fato de que não dispõem de sistemas de levantamento de custos adequados, afirma também que

faltam instrumentos gerenciais mais eficazes na determinação de gastos com insumos que refletem de forma negativa nos resultados esperados pela entidade, isso mostra que as instituições precisam de um sistema que mostre os processos e seus custos, onde o gestor tenha uma base concreta para gerir e tomar decisões de forma racional.

Mileski (2000) ao analisar a utilidade dos custos sobre as despesas faz o seguinte comentário sobre o art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal

O conhecimento dos custos é condição para o cumprimento do princípio constitucional da transparência, e também, da eficiência, especialmente no sentido estrito da economicidade, que em outras palavras pode ser tomada como sinônimo de custo-benefício.

De forma que a economicidade possa ser tratada como sinônimo de custo-benefício, e para que se possa fiscalizar e apurar a economicidade constitui condição indispensável o conhecimento de suas variáveis, ou seja, dos componentes de custos dos serviços públicos, pois como afirmar se os gastos estão condizentes com o mercado se não houver evidência de que o serviço prestado possui parâmetros de comparabilidade com outros semelhantes em complexidade e dificuldade de execução.

Alonso (1999 p. 44), afirma que se não houver medição de custos não se pode medir a eficiência, pois esta se define como uma relação entre os resultados e os custos para obtê-los. Ainda é categórico ao dizer que, que “Sem um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência”. E que esta falta de indicadores de desempenho é por si só forte indicação de ineficiência do governo, para completar apresenta ainda oito mediadas para a implantação de medidas de desempenho de forma que a gestão possa gerir de a utilização de recursos públicos conforme os princípios legais que regem a administração pública:

- Promover a redução de custos com melhoria da qualidade;
- Instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário do serviço público;
- Guiar a avaliação do impacto efetivo das decisões tomadas;
- Evidenciar a percepção da melhoria de desempenho, para servir de fator de motivação;
- Promover a mudança de cultura organizacional, introduzindo a dimensão de *accountability* e de *value of money*;

- Subsidiar o processo orçamentário;
- Servir de parâmetro para a competição administrada em unidades prestadoras de serviços similares.

Porém afirma ainda que os custos não podem comprometer a qualidade, mas devem ser utilizados como instrumento desta qualidade, haja vista que de nada adianta um sistema de custos que não tenha por finalidade prover a gestão de ferramentas para tomada de decisões, por fim complementa com a seguinte afirmação:

... não é possível se falar seriamente em qualidade sem se falar em custos. A adoção de sistema e custos é, portanto, condição necessária para a implantação de programas de qualidade. Há melhoria na qualidade dos serviços prestados quando a administração pública em ações de melhorias em processos ou mesmo a sua reestruturação, terceirização, outorga de concessão em outras formas de prestar o mesmo serviço. (ALONSO, 1999, p. 39).

Por fim conclui que a apuração e divulgação de custos pelas entidades públicas exerceriam papel de poderosos instrumentos de controle social, haja vista que a sociedade ao ter acesso a essas informações poderia fazer comparativos com preços de serviços similares executados por outras entidades e até mesmo pela iniciativa privada, além de que os órgãos de fiscalização interna e externa poderiam utilizar essas informações nas auditorias de acompanhamento e de gestão, apurando eventuais desvios ou má utilização dos recursos. A utilidade dos custos como instrumento de detalhamento do planejamento estratégico e seletividade de cortes orçamentários, quando da necessidade de se tomarem decisões de redução nos gastos públicos.

Outra importante finalidade seria servir como orientador para contingenciamentos (cortes) orçamentários, o que segundo Alonso (1999, p. 40) “ao invés de reduções seletivas e focalizadas, é-se forçando a adotar reduções (lineares horizontais) e outras abordagens radicais”. Aponta como causa para decisões não fundamentadas em seletividade o fato de os gerentes de nível superior não possuírem informações suficientemente confiáveis para definirem quais processos agregam mais valor aos produtos e serviços oferecidos pela gestão, claro que além desse critério outros devem ser vistos pelo gestor, haja vista que existem serviços que não podem ser simplesmente interrompidos por terem um custo mais alto que outros, sob o risco de se gerar um colapso social, mas em caso de restrições orçamentárias o levantamento de custos servirá como forma de se melhorar processos para conseguir reduzir as despesas geradas por esses serviços.

Silva e Drumond (1999) consideram, porém que um sistema de custos deve atender a necessidade de cada entidade dentro de suas características e na administração pública existe uma pluralidade de entidades, com finalidades distintas. Neste sentido, os principais trabalhos acerca de custos no setor público sugerem que um sistema de custeio único não atenderia a necessidade de informação de cada entidade. E assim, seria preciso definir o sistema de custeio adequado para cada entidade. Isto não significa que entidades com características aproximadas não devam ter sistemas de custeios similares, uma vez que a semelhança possibilita a comparação entre entidades que executam serviços de mesma natureza.

Mesmo que seja incipiente adoção de métodos de custeios pelas entidades públicas, por falta de embasamento doutrinário conforme afirmado por Mauss e Souza (2008), pois maior parte da literatura sobre o tema trata de custos na iniciativa privada, ficando o Gestor que deseja implantar sem saber a quem recorrer, então fica a fazer testes para ver qual método vai lhe atender, essa falta de orientações é tão gritante ao ponto que Farias e Madruga (2004, pág. 96) afirmam que a contabilidade de custos aplicada a área governamental apresenta um verdadeiro “clarão doutrinário”, onde pouco ou quase nada existe de embasamento teórico.

Então observando esta deficiência e procurando ratificar a Lei nº 4.320 de 1964 e o Decreto-Lei 200 de 1967, na elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal em seu Artigo 50 Parágrafo 3º, Os Legisladores previram que: “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Deixando claro a obrigatoriedade de implantação de um sistema de custos por parte das entidades de forma a fornecer informações concretas que possam amparar as decisões dos administradores, facilitar o controle social por parte da sociedade e dos órgãos de controle interno e externo, porém a Lei não deixa claro como e nem a forma como esse sistema de custos será implantado. Para atender a essa determinação o Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão através da Secretaria do Tesouro Nacional Criou a Sistema de Informações de Custos – SIC.

Desta forma, a estrutura institucional da Secretaria do Tesouro Nacional contemplou área específica para a gestão do sistema, o que é de extrema relevância, pois dá

ao SIC um tratamento institucional, colocando-o em um patamar de Sistema de Governo, conferindo-lhe estabilidade e garantindo a adequada manutenção e desenvolvimento. Uma das consequências imediatas desta nova configuração institucional foi a edição da Portaria STN/157/2011 que cria o Sistema de Custos do Governo Federal, definindo para sua gestão uma estrutura matricial com a criação de setoriais de custos nos Ministérios e que define a Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central do sistema, deixando claro que o Sistema foi criado para todos os órgãos de governo que tenham interesse em utiliza-lo, inclusive com suporte técnico de pessoal para a implantação atendendo às necessidades apresentadas pelos usuários.

1.4.8 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS – SIC

O Sistema de informações de custos foi criado em 2011, pela Portaria nº 157 pelo Ministério do Planejamento para atender às imposições legais a esse respeito especificamente ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que obriga a Administração Pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. E, conforme a Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, compete à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tratar de assuntos relacionados à área de custos na Administração Pública Federal.

Por meio dessa estrutura matricial de gestão governamental, integram-se a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais; os quais se tornam responsáveis pelo uso do SIC – Sistema de Informações de Custos, enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas.

Holanda (2010) considera que a implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal representa, portanto, um grande esforço no sentido de se aproveitar uma janela de oportunidade que se abriu, de modo a atender a uma antiga reivindicação de todos aqueles que, dentro e fora da máquina administrativa brasileira, vêm se comprometendo com a busca da eficiência e da probidade no uso dos nossos recursos públicos. Nela se insere uma longa história de construção, aperfeiçoamento e abertura do

nosso Estado em direção ao atendimento das principais demandas do nosso povo, que culminará com uma melhor utilização dos recursos públicos em todas as esferas de governo.

Por fim Holanda considera ainda que o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal é um importante instrumento de apoio à decisão, que permitirá a gestão eficiente, eficaz e efetiva de políticas públicas. Ao mesmo tempo, torna transparente para os cidadãos a forma como seus impostos estão sendo aplicados, haja vista que nesses tempos de poucos recursos e de muitos escândalos e de suma importância a eficácia e eficiência dos gastos públicos em todos os níveis de governo.

2. METODOLOGIA

Para Fachin (2003), Método é a forma de se proceder ao longo de um caminho. Na ciência, os métodos constituem os instrumentos básicos que dispõem em sistemas e traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista para alcançar um objetivo ao longo de um percurso.

O Método Quantitativo, segundo Richardson (1989 *apud* Marconi; Lakatos, 2010), caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas. O Método Qualitativo, por sua vez, preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos e fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento entre outros. Então para este projetos serão utilizados ambos os métodos.

Para a pesquisa proposta foram utilizados os Métodos Quantitativo e Qualitativo, pois a pesquisa abordou atributos e relacionados aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente (FACHIN, 2003).

Com a aplicação dessa estratégia de pesquisa buscou-se conhecer e compreender, com base nas informações obtidas na fundamentação teórica e na prática, como o planejamento de custos está sendo abordado no ambiente operacional.

Foi realizada, portanto, uma pesquisa qualitativa através do método de “observação direta intensiva” com a técnica de entrevista não estruturada. Considera-se Qualitativa porque segundo Richardson (1989 *apud* Markoni; Lakatos, 2010) preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos e fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento, pois este procura conhecer e compreender, a partir das informações obtidas na fundamentação teórica, como o tema Custos no Setor Público está sendo abordado no ambiente operacional das Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico.

O universo e amostra são coincidentes, haja vista que foi composto pelos 38 Institutos Federais, 02 CEFET e o Colégio Pedro II.

Foram selecionados somente servidores de carreira que atuam ou já atuaram nos setores de contabilidade e administração desses Órgãos, sendo no máximo 01 (um) por Órgão, preferencialmente da Alta Gestão: Pró-Reitor de Administração ou similar.

A coleta de dados se deu através de apanhados de dados na Pró- Reitoria de Administração ou Diretoria de Administração de cada Entidade de forma estruturada e não estruturada, e foram tratados de forma estatística com análise crítica das respostas obtidas junto aos entrevistados.

Após tabulados os dados foram apresentados em forma de gráficos com análise crítica de cada item apresentado no questionário, de forma que se pudessem compreender os resultados apresentados no questionário.

2.1. RESULTADOS ESPERADOS

Como cada autor detém de uma interpretação sobre qual método de custeio seria o ideal para o setor público, assim esperava-se que os participantes da pesquisa tivessem também diversos entendimentos sobre qual o método, mas a essência da ideia foi afirmada nos relatos da relevância da implantação de um sistema de custos na administração pública, cabendo pesquisar qual o mais adequado a cada realidade, que por ventura pertence à responsabilidade da administração juntamente com a contabilidade.

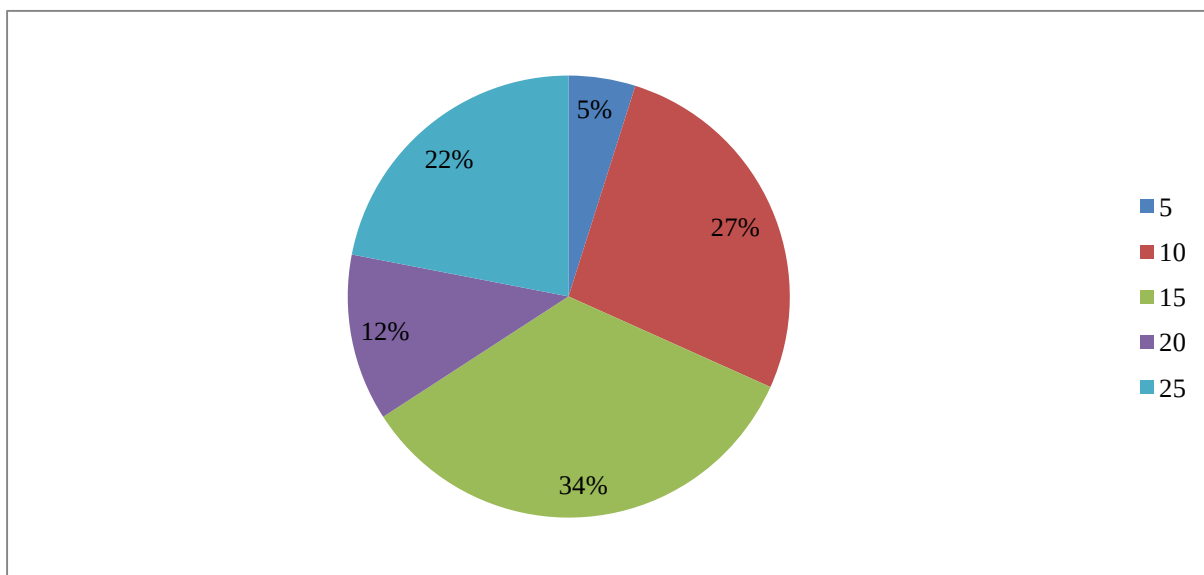
Desta forma, os resultados da pesquisa puderam oferecer contribuição à melhor identificação das necessidades gerais dos usuários, evidenciando a importância da gestão de custo na administração pública, além de demonstrar quais os métodos podem ser considerados mais adequados à aplicação nessa esfera de governo.

3. ANÁLISE E DISCUSSÕES

Como previsto o questionários foi aplicado aos gestores (Pró-reitores de Administração, Diretores de Administração e Planejamento) dos 38 Institutos Federais de Educação Ciência e Tecnologia, aos 02 Centros Federais de Educação Tecnológica e ao Colégio Pedro II, o questionário apresentou as seguintes respostas conforme apresentado abaixo em forma de gráficos;

A figura 03 mostra a quantidade de unidades que cada Instituição possui, onde se vê que a maioria cerca de 34% possuem entre 15 e 20 unidades, 5% possuem entre 05 e 10, 27% entre 06 e 10, 12% entre 16 e 20 e 22% possuem mais de 21 unidades o que mostra o quanto essas Instituições estão espalhadas pelo território nacional, o que de certa forma mostra que com essa expansão os Institutos tem procurado atender um dos objetivos pelos quais foram criados que é reduzir as desigualdade regionais oferecendo ensino técnico e tecnológico gratuito.

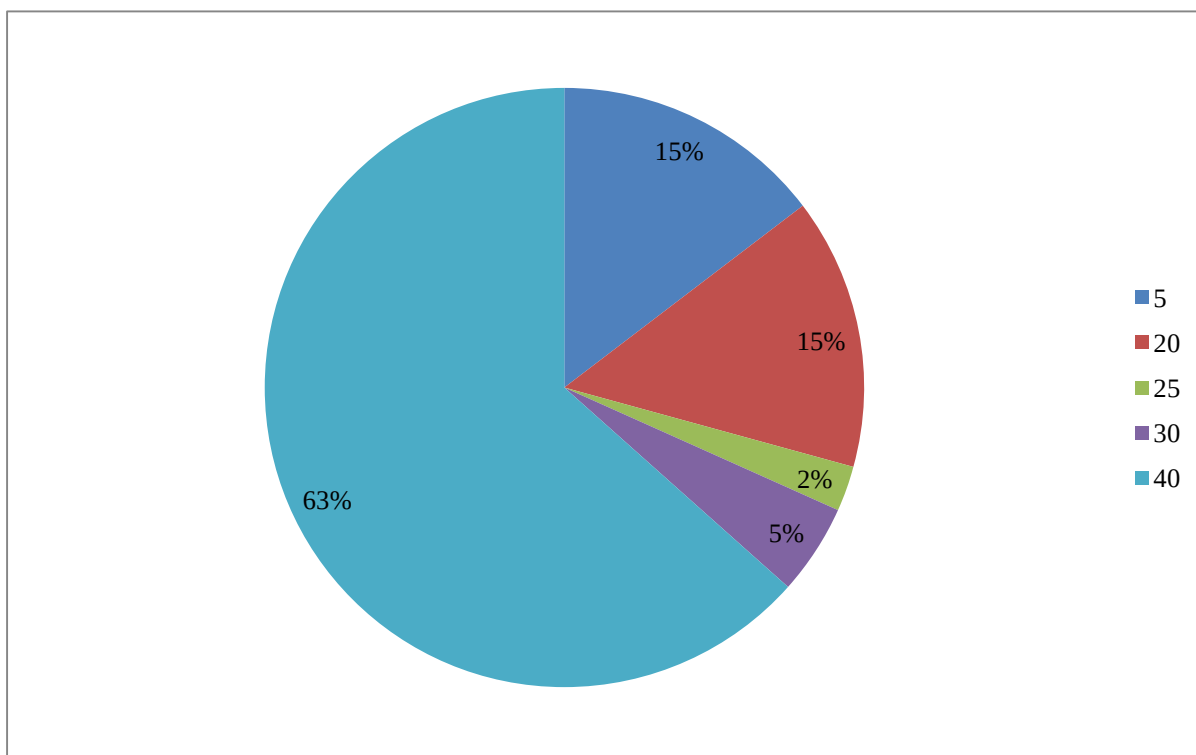
Figura 03 – Quantidade de unidades por Instituição



Fonte: Pesquisa realizada nos mês de março.

Na figura 04 pode se observar que a grande maioria cerca de 63% possuem mais de 40 anos de existência, mostrando que as primeiras instituições voltadas para o ensino técnico no país sobreviveram e produziram frutos, haja vista que existem Instituições em todas as unidades da federação.

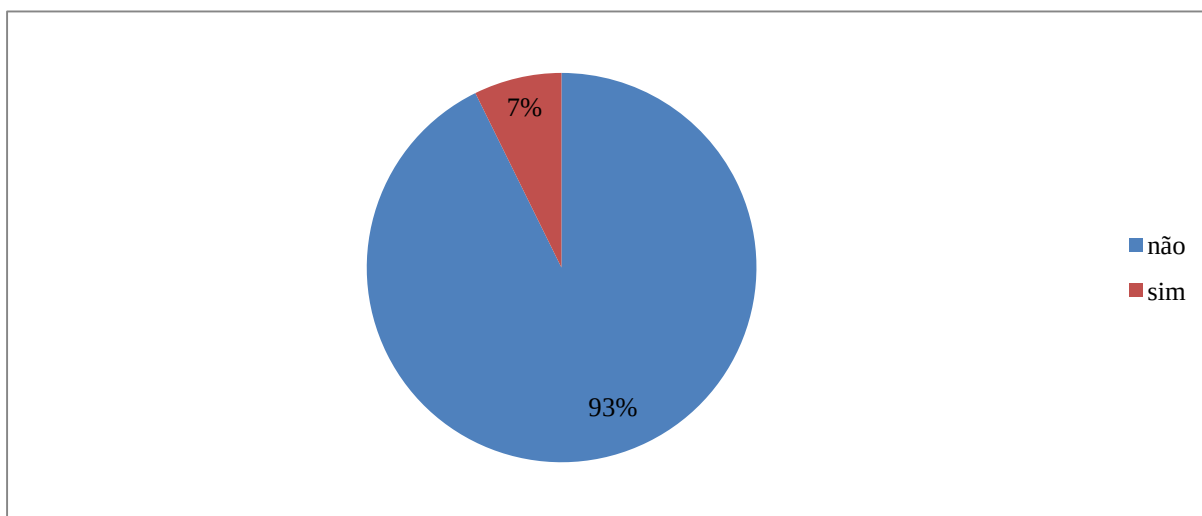
Figura 04 – Tempo de existência da unidade mais antiga em anos



Fonte: Pesquisa realizada nos mês de março.

Esse dado é de certa forma preocupante, o SIC, Sistema de Informações de Custos, que foi Criado pelo Ministério do Planejamento em 2011, segundo aquele ministério com o objetivo de atender aos preceitos legais, especialmente o previsto na Lei Complementar 101/2000, conforme pode ser visto na figura 05, 93% dos entrevistados responderam que o desconhecem isso mostra que não o MPOG não o divulgou como sistema a ser implantado na Administração Pública ou os Gestores não estão interessados em ter essa ferramenta em suas Instituições.

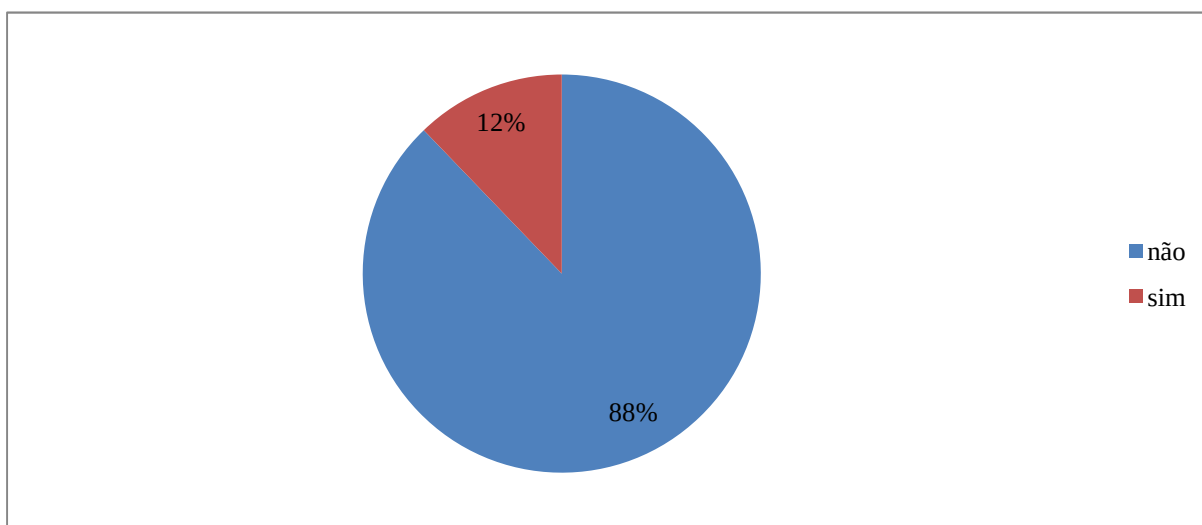
Figura 05 – Instituições que utilizam (pretendem) utilizar o Sistema de Informações de Custos-SIC.



Fonte: Pesquisa realizada nos mês de março.

A figura 06 por sua vez só vem a ratificar o que foi informado na questão anterior, então o que a torna redundante, haja vista que se não conhecem o sistema SIC então também não conhecem instituições que o utilizam. Vê-se que 88% dos entrevistados afirmaram quem não possuem e ou estão trabalhando na implantação de um sistema para levantamento de custos em suas Instituições.

Figura 06 – Instituição que esta implantando algum sistema de custeio



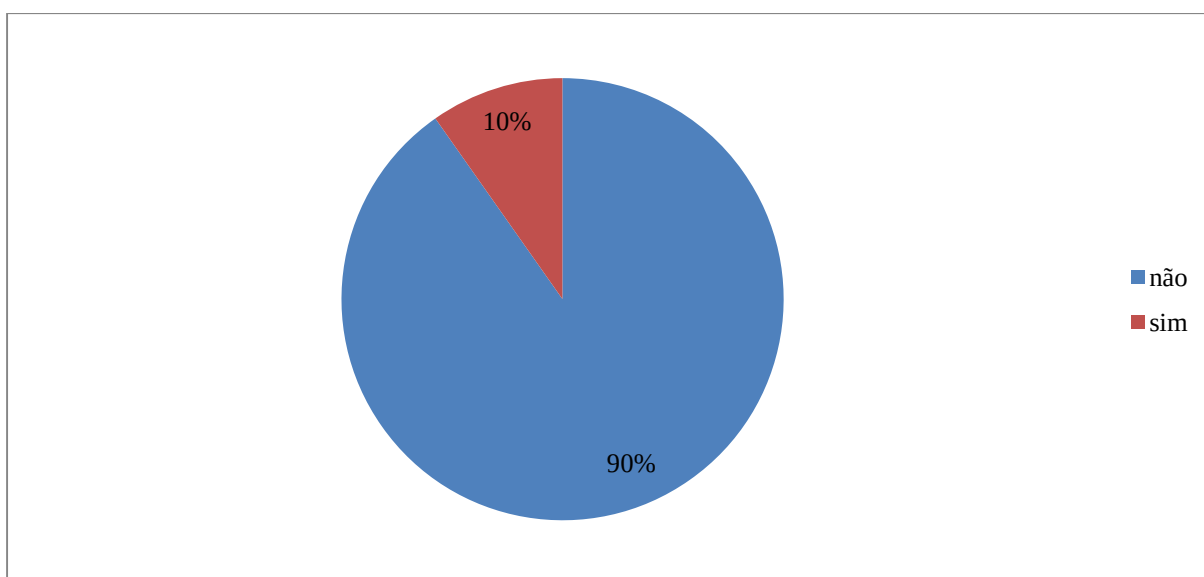
Fonte: Pesquisa realizada nos mês de março.

Na questão seguinte torna-se irrelevante informar graficamente a quantidade de Instituições estão implantando algum método de custeio e qual, haja vista que nesse universo somente 04 estão na fase estudos para implantação de um sistema de custos o qual não é o SIC, e os entrevistados não informaram qual sistema pretendem utilizar estão somente na fase de estudos.

Na figura 07, 90% dos entrevistados afirmaram que a SETEC, ainda não sinalizou com a criação de um sistema de custos para a Rede Federal de Educação Tecnológica. O que se confirma pelo fato de que durante a realização do IV Congresso Internacional de Custos realizado em Brasília em 2014, a SETEC/ MEC, apresentou um painel sobre a situação de apuração de custos naquela Secretaria, conforme abaixo:

- Portaria nº 1.749, de 28 de Dezembro de 2011 – Cria a Setorial de Custos no Âmbito do MEC.
- Portaria SE/MEC Nº 135, de 23/01/2014 (DOU 24/01/2014): → Cria Grupo de Trabalho encarregado de discutir as diretrizes de implementação do Sistema de Custos no âmbito do MEC.
- Portaria SPO/SE/MEC Nº 1, de 28/01/2014 (DOU 30/01/2014), revogada pela Portaria SPO/SE/MEC Nº 2, de 26/05/2014 (DOU 27/05/2014) : → Indica os participantes do GT. → Unidades piloto para a implantação da contabilidade de custos: FUB, UFMS, IFMG, UFRJ E UFRN.

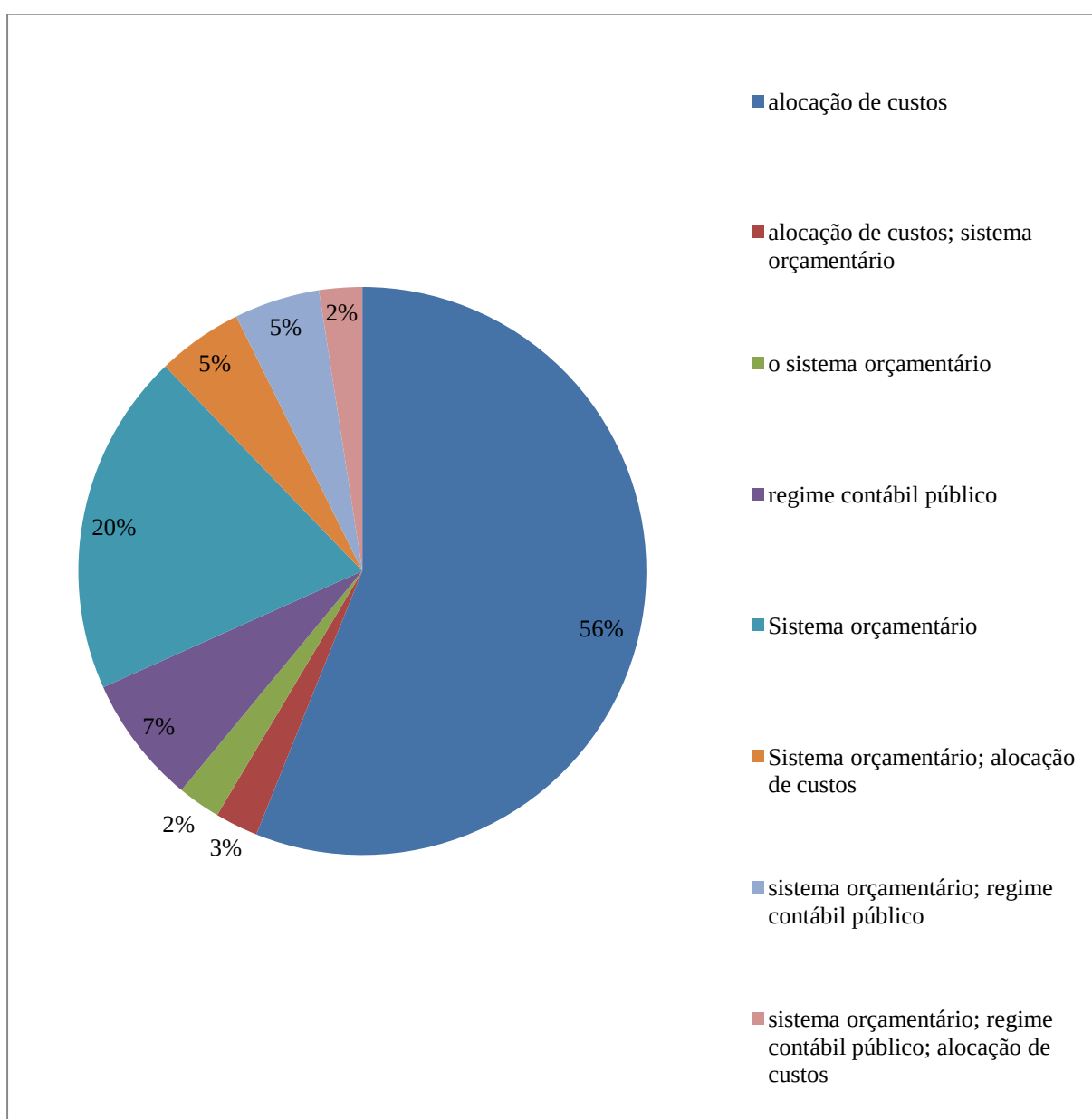
Figura 07 – Sinalização de implantação de um sistema de custos pela SETEC/MEC para Rede Federal de Educação.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Ao serem perguntados sobre o que dificulta a implantação de um sistema de custos no âmbito dos Institutos Federais a grande maioria 56% afirmaram que o grande dificultador é a alocação de custos dentro do tripé que envolve o ensino técnico e tecnológico no Brasil, a saber: ensino, pesquisa e extensão, além dos custos relacionados às atividades meio o que pode ser visto na figura 08.

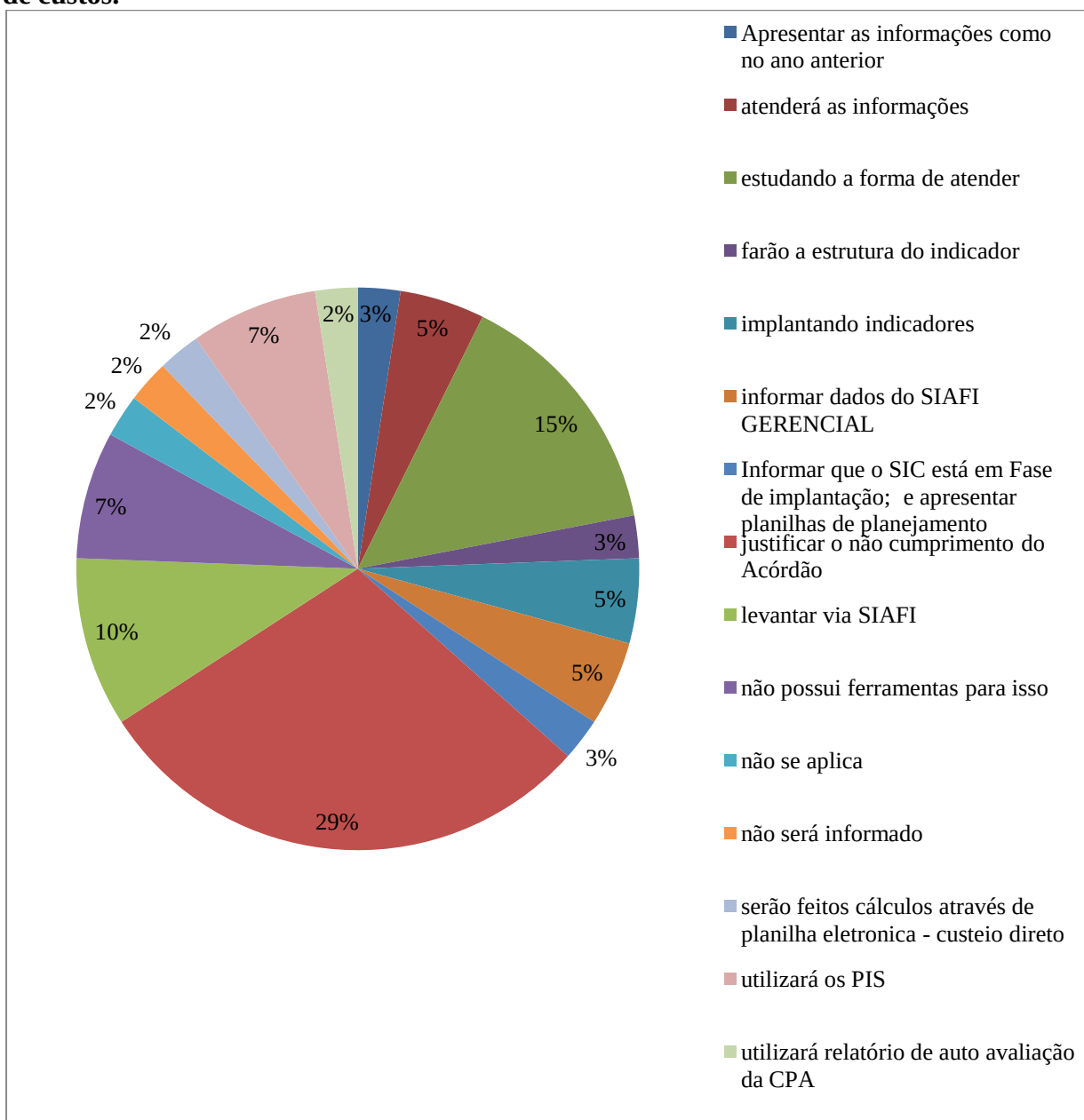
Figura 08 – Desafios para se implantar um sistema de custos na Rede Federal de Educação



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Questionados sobre o atendimento a portaria TCU nº 90 de 16/04/2014, praticamente nenhum dos entrevistados apresentaram uma resposta que indicasse a apresentação de indicadores de custos dos serviços ofertados pelas Instituições, sendo que a maioria cerca de 25% optaram por justificar o não cumprimento da Portaria, figura 09, isso confirma questões anteriores onde a grande maioria afirmou que não possuem qualquer método para levantamento de custos.

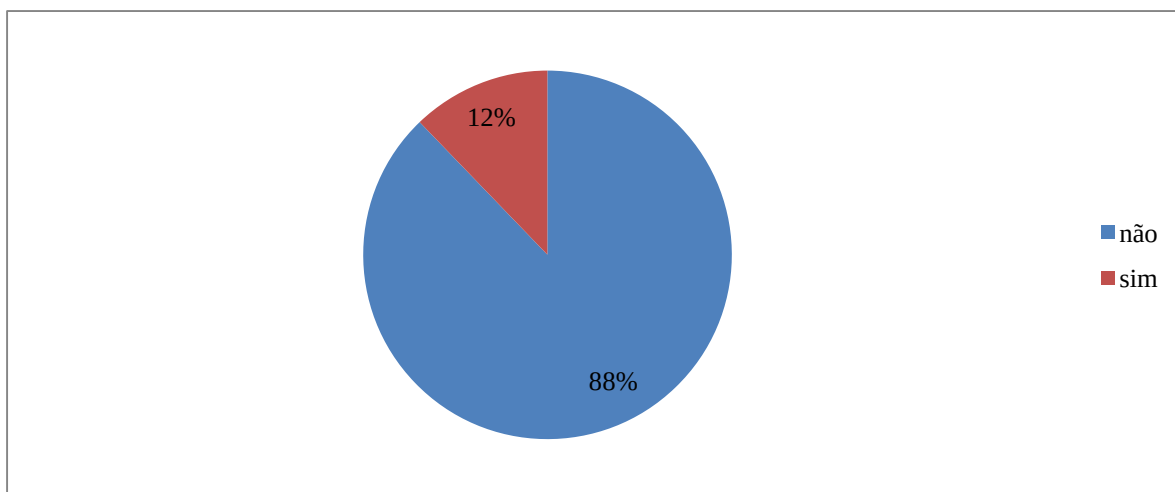
Figura 09 – Procedimentos para atender às orientações do TCU quanto às informações de custos.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Na questão de número 10 foi perguntado se o FORPLAN, Fórum de Planejamento dos Institutos Federais tem colocada em pauta a implantação de um Sistema de Custos novamente grande maioria 90% afirmaram que esse tipo de discussão não acontece, conforme demonstrado na figura 10.

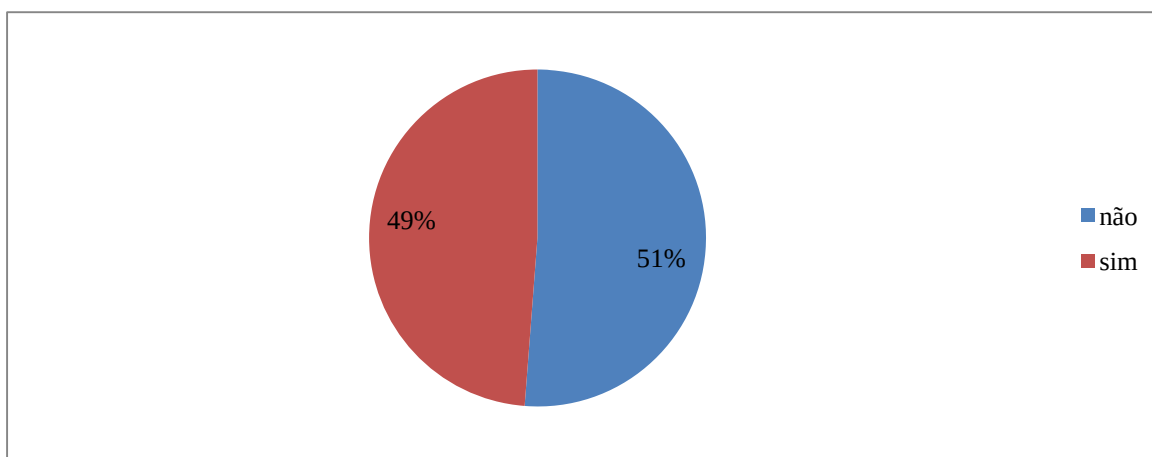
Figura 10 – A temática custos faz parte das reuniões do FORPLAN



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015

Na questão 11 Ao serem perguntados se em suas instituições existem pessoal qualificado para implantação de um projeto de método de custeio 51% disseram que não, contra 49% sim, então se pode dizer que existe possibilidade de fazer projetos pilotos em algumas instituições, conforme já foi preconizado pela SETEC/MEC, figura 11.

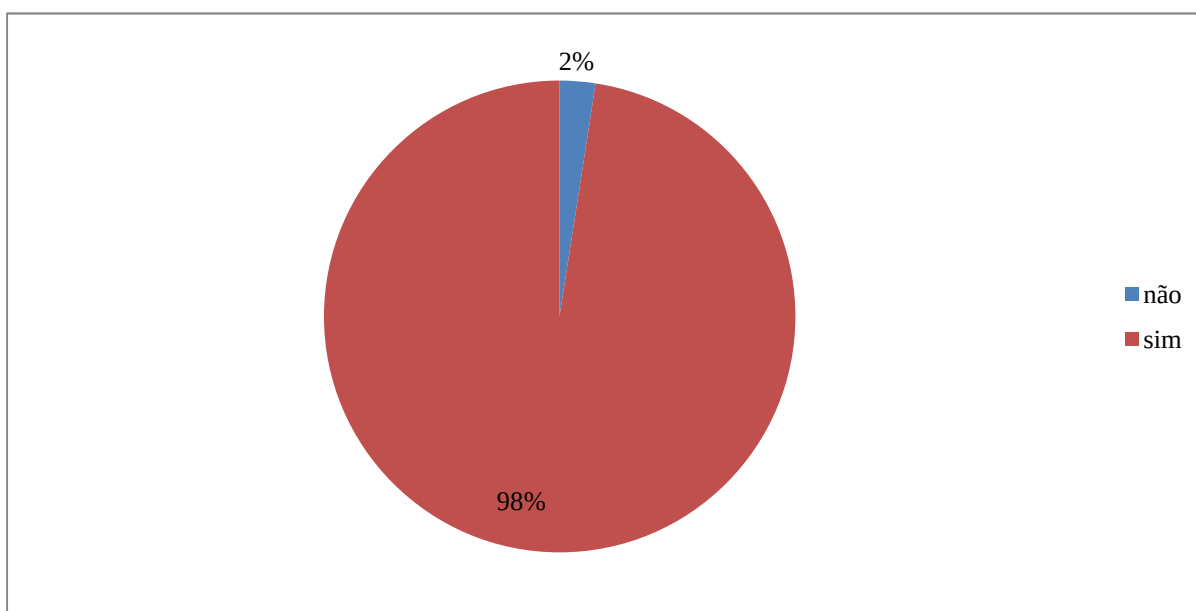
Figura 11 – A Instituição possui em seu quadro funcional pessoal qualificado.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015

Mesmo a maioria não tendo pessoal qualificado para a implantação de um sistema de custos na questão 12 cerca de 98%, representado graficamente na figura 12, acreditam ser possível implantar um sistema de custos em suas instituições de maneira satisfatória, Martins (2010) considera que o sucesso para a implantação de um sistema de custos não depende somente do pessoal da implantação, mas das pessoas que o alimentará para que funcione, além disso ele considera que a fase mais difícil se dá na implantação devido a falta de qualificação competência técnica na geração das primeiras informações a serem processadas e que dará suporte no futuro.

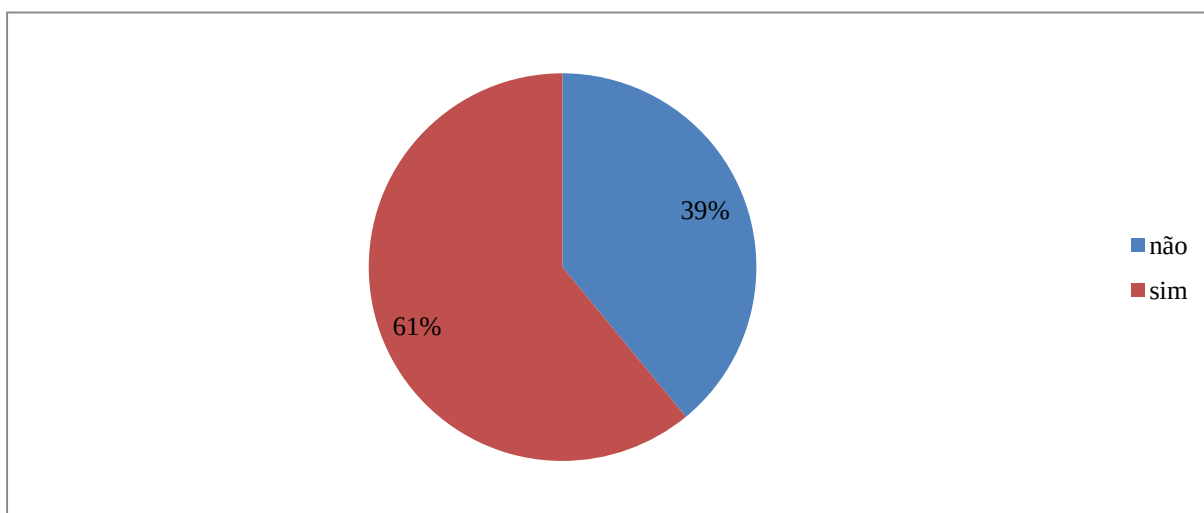
Figura 12 – É possível implantar um sistema de custos nas Instituições Federais de Ensino de forma satisfatória.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015

Perguntados se suas instituições adotam alguma forma de controlar custos, cerca de 60% afirmaram que possuem alguma forma mesmo que incipiente de fazer esse controle, nessa questão não lhes foi perguntado como fazem isso, figura 13.

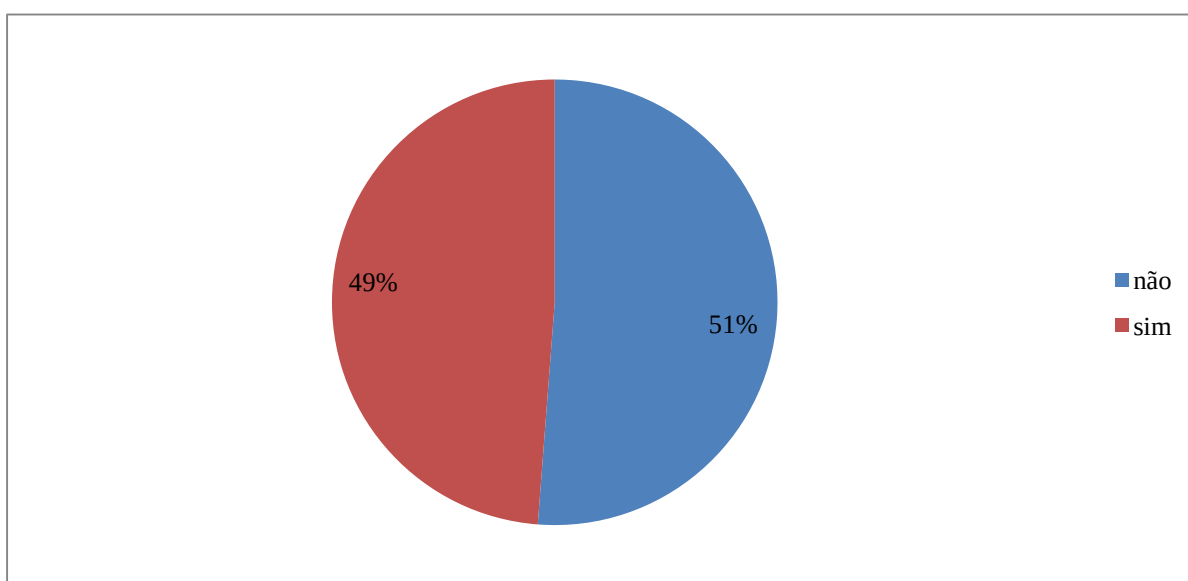
Figura 13 – A Instituição possui alguma forma de controlar custos.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Na questão 14 ao serem perguntados de suas instituições conseguem separar os custos das atividades de ensino, pesquisa e extensão, 51% afirmaram que não conseguem separar esses custos contra 49% que disseram sim essa questão vem a mostrar que na questão 13 as respostas não condizem com a realidade das Instituições no quesito controle de custos demonstrado graficamente na figura 14.

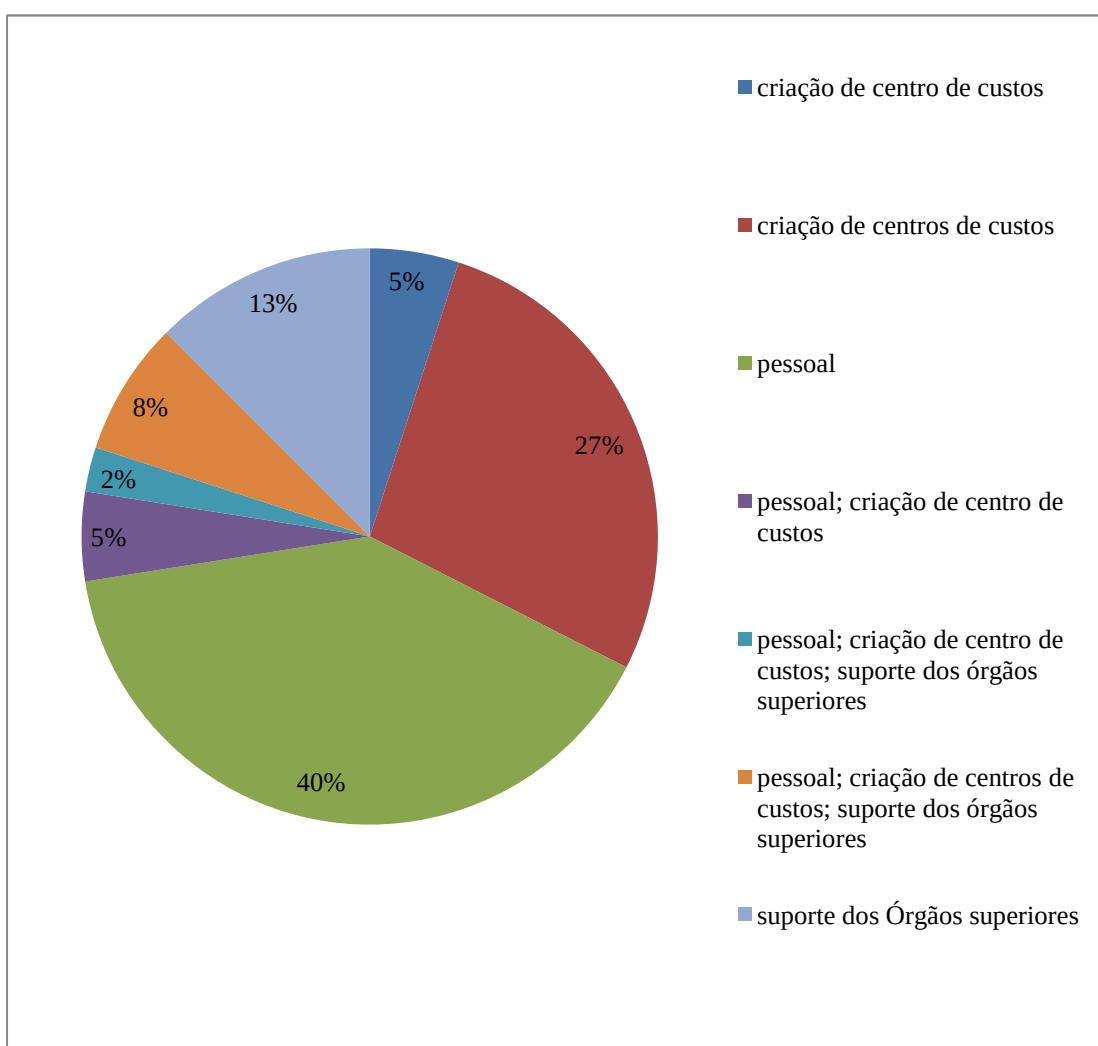
Figura 14 – A Instituição separa os custos das atividades de ensino, pesquisa e extensão.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Questionados sobre a dificuldades de se implementar ações para separação de atividades de ensino, pesquisa e extensão, cerca de 40% afirmaram que o grande dificultador é pessoal para esse tipo de atividade, figura 15, o que ratifica o que foi respondido na questão 11, seguido de criação de centro de custos com 27%, o que também confirma a maioria das respostas apresentadas na questão 08. Isso ocorre, pois como já foi discorrido Anteriormente Martins (2010) diz que isso ocorre por falta de pessoal qualificado, pois todo o processo depende de pessoas “Sistemas de Custos não São exceções e dependem primordialmente de pessoas, não de números, papeis e rotinas.”p., 357.

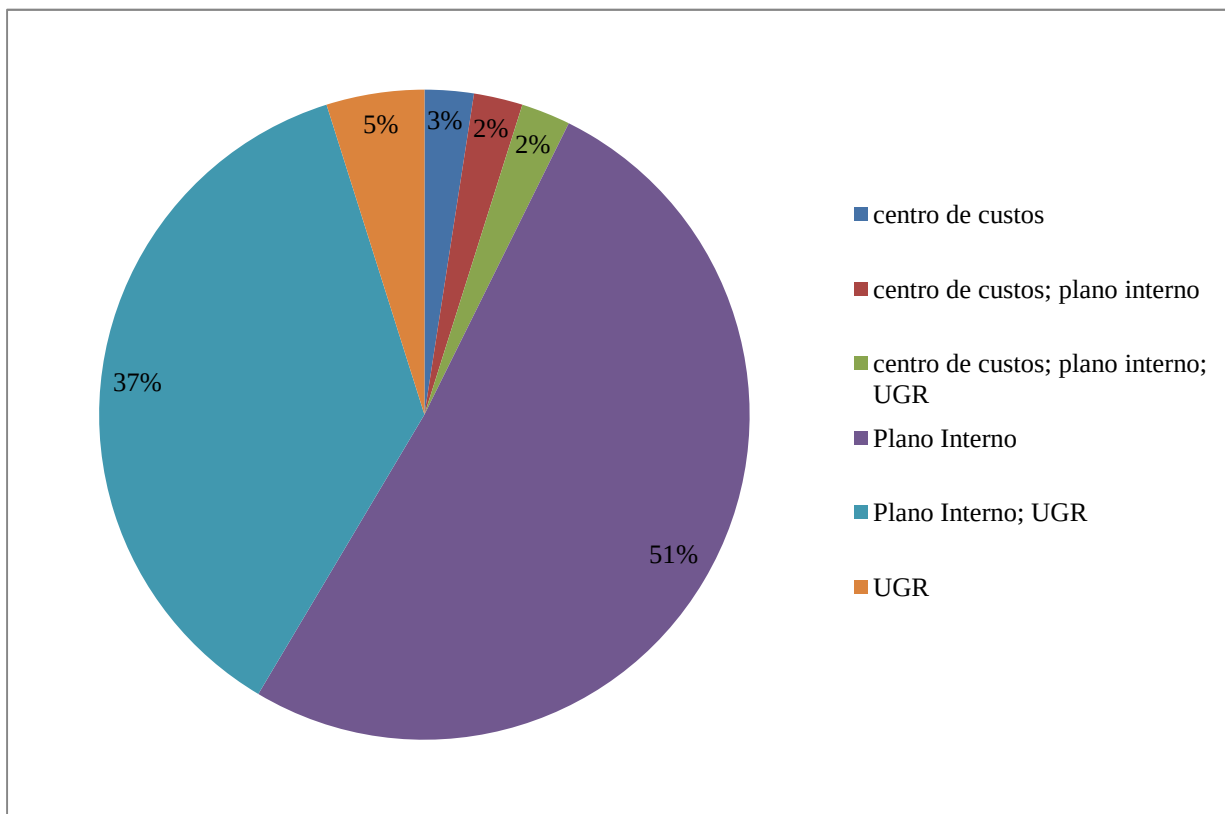
Figura 15 – Dificuldades encontradas para separar os custos das atividades de ensino, pesquisa e extensão.



Fonte: Pesquisa realizada em Março de 2015

Perguntados se suas instituições utiliza algum mecanismo de segregação de custos, mesmo que de forma incipiente, 51% responderam que utilizam o mecanismo denominado Plano Interno, conforme orientado pelas Portarias SPO Nº 01/2012 e a Portaria SPO Nº 01/2013 estabelecem a seguinte estrutura para o Plano Interno no âmbito do MEC, cujo objetivo é monitorar a execução orçamentária, propiciando ,mesmos que de forma rudimentar o levantamento de custos de determinada atividade ou projetos, dentro desta mesma questão outros 37% disseram utilizar além do PI também as chamadas UGR conjuntamente, o que teoricamente propicia um Maior controle da execução orçamentária bem como um direcionamento dos recursos utilizado dentro de cada departamento desde que eles possuam uma UGR individualizada. Segundo o Manual Siafi WEB (2016) (UGR) UNIDADE GESTORA RESPONSÁVEL é a unidade administrativa da estrutura estatutária ou regimental dos Órgãos ou Entidades do Governo Federal cujo titular responde pela autorização dos gastos, bem como pelo..planejamento e acompanhamento das ações de programa de trabalho expresso no Orçamento Geral da União, conforme figura 16.

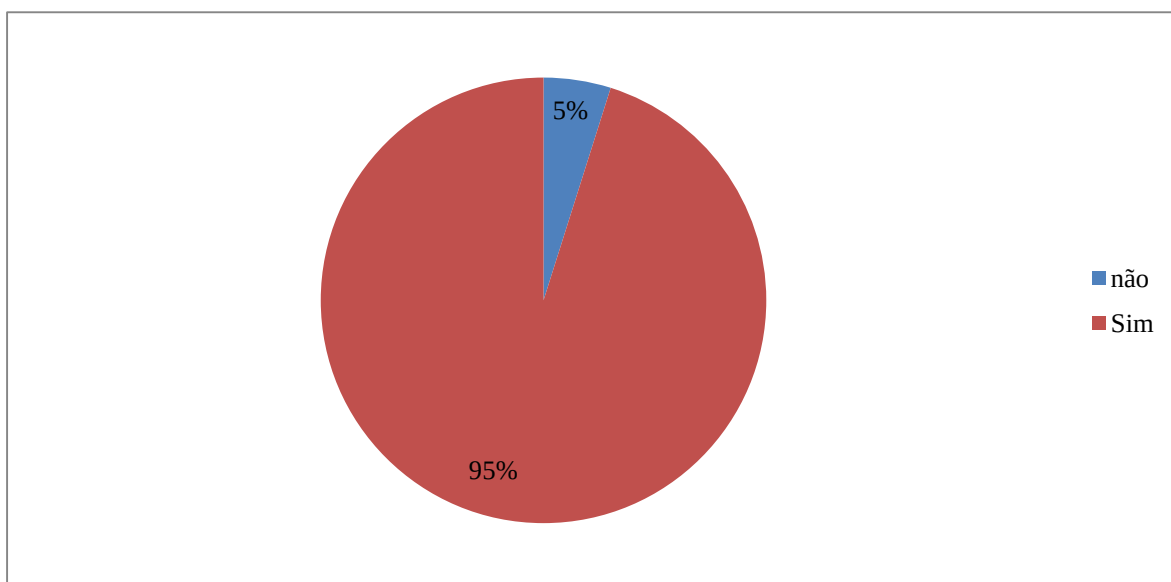
Figura 16 – Mecanismo utilizado para segregação de custos.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015

Na figura 17 95% dos entrevistados consideram que a implantação de um sistema de custos em suas Instituições teria uma grande utilidade para tomada de decisões gerenciais. Sobre isso Martins (2010) alerta que é necessário saber se o custo para se ter determinada informação é compatível com a utilidade que ela terá para a Instituição. “Cada informação provoca um gasto (nenhuma é gratuita) e pode trazer um benefício... são encontrados inúmeros relatórios com números e dados que acabam por nunca virar informação, ou jamais trazem qualquer benefício, mas continuam a ser produzidos... p. 359.”. Então para se implantar um sistema de custos tem que se ver para que ele servirá, se será útil para a Instituição.

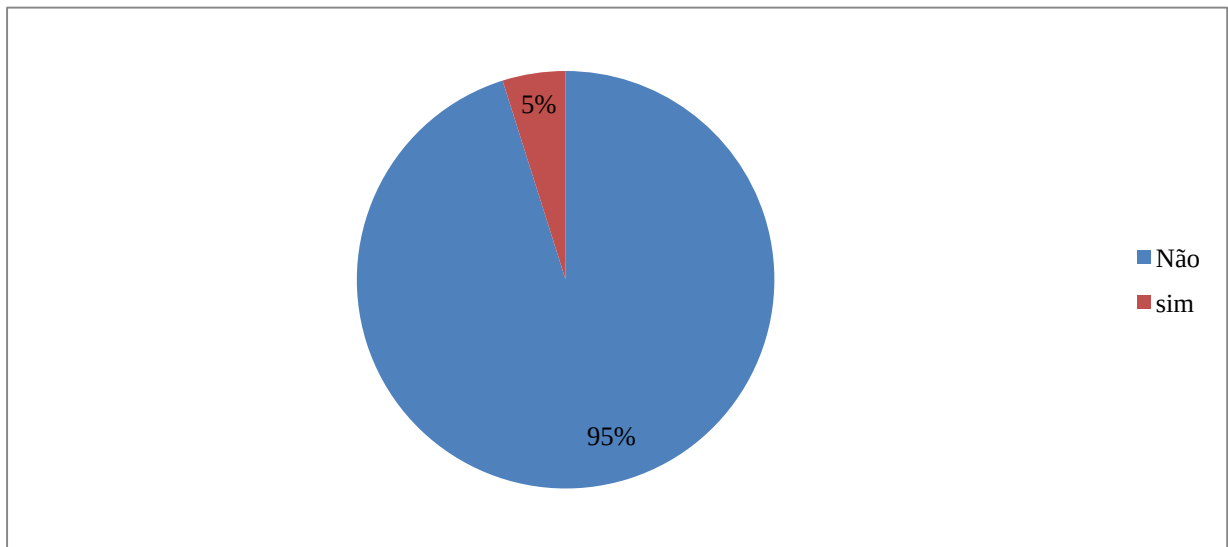
Figura 17 – A implantação de um sistema de custos teria utilidade para a Instituição.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Na questão 18 foi perguntado se havia alguma resistência no âmbito das Pró-Reitorias de Administração ou das Diretorias de Administração e Planejamento dos Campi quanto à implantação de algum sistema de custeio 95% responderam que não há qualquer resistência quanto a isso, mas há que se dizer que não foi questionado se já houve alguma tentativa de implantar algum método de custeio efetivamente nessas Instituições, figura 18.

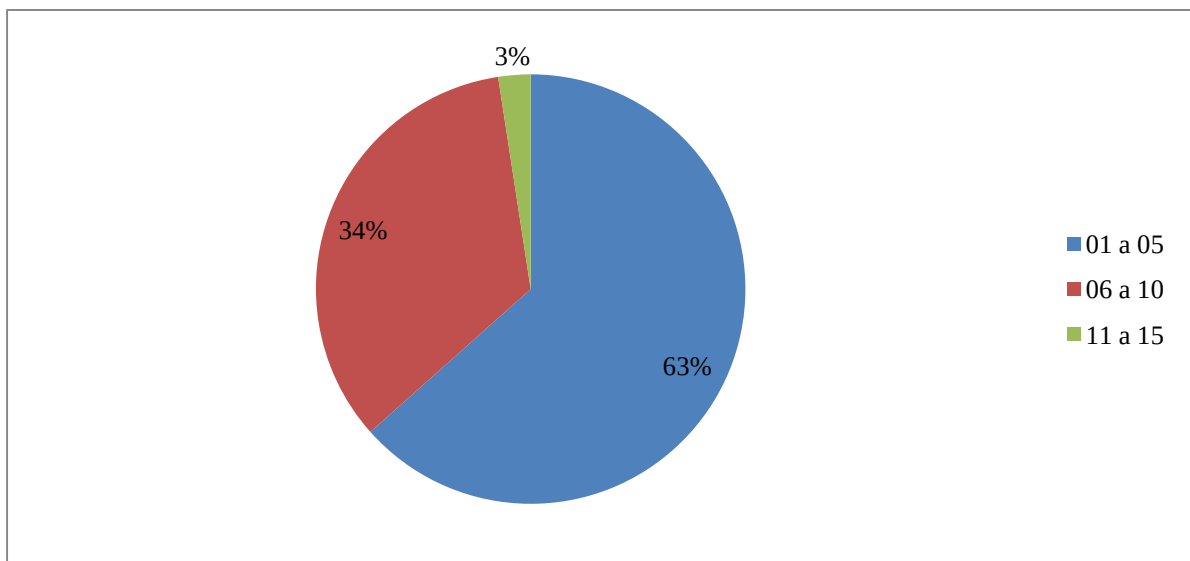
Figura 18 – Existe resistência na Instituição para a implantação de um sistema de custos.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Na Questão 19, demonstrado graficamente na figura 19, foi perguntado sobre o número de pessoas que trabalham nos departamentos de contabilidade de cada Instituição em cerca de 63% possuem de 01 a 05 pessoas, em 34% de 06 a 10 pessoas em 03% de 11 a 15, o que mostra que não é possível implantar e manter um sistema de custos com equipes muito pequenas o que será confirmado pela resposta dada à questão 20.

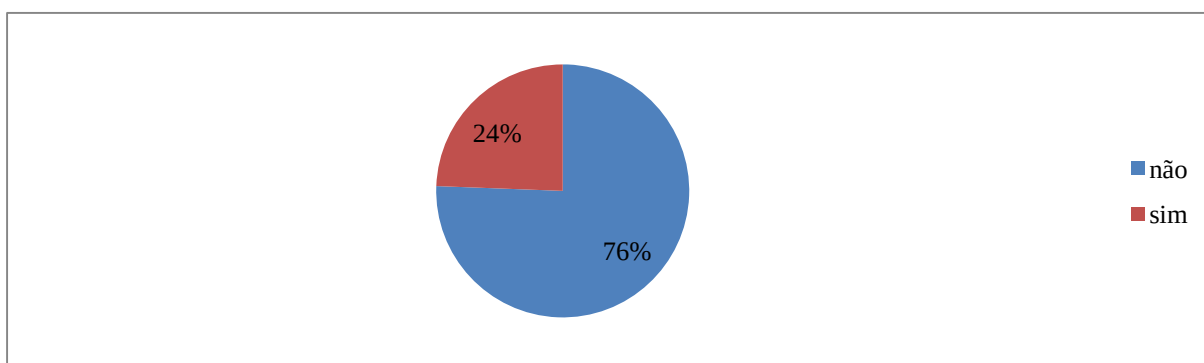
Figura 19 – Quantidade de pessoas que trabalham nos departamentos de contabilidade.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Na figura 20, 76% dos entrevistados disseram que com o quadro de pessoal que possuem hoje não é possível implantar ou manter um sistema custos em suas Instituições. O que Martins (2010) também alerta que é o fato da Entidade não possuir pessoal suficiente para implantar e se para manter um sistema de custos que seja útil para a Instituição.

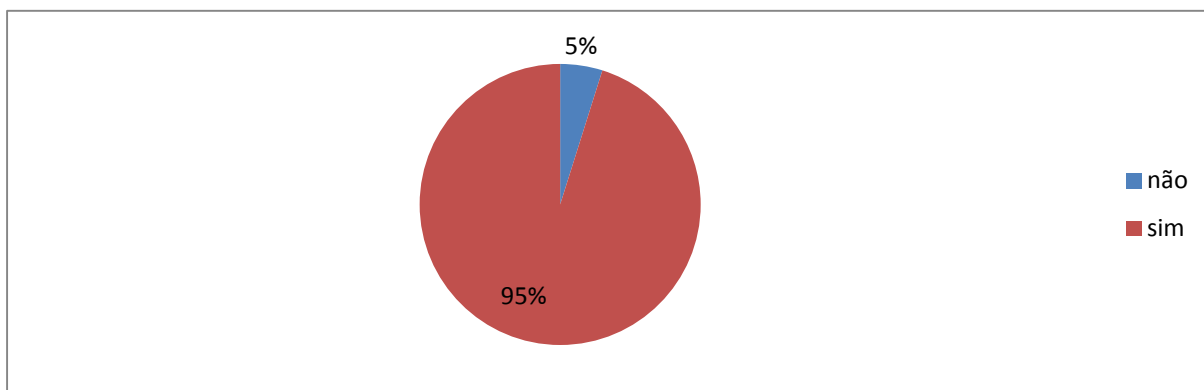
Figura 20 – Quantidade de pessoas na unidade central é suficiente para implantar e manter um sistema de custos.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

A figura 21 mostra que 95% dos departamentos de contabilidade procuram trabalhar em maneira conjunta com os *campi*, padronizando procedimentos, haja vista que sem isso não é possível tratar de custos, pois é necessário que se produza uma informação contábil idêntica para isso seja consolidado em relatórios.

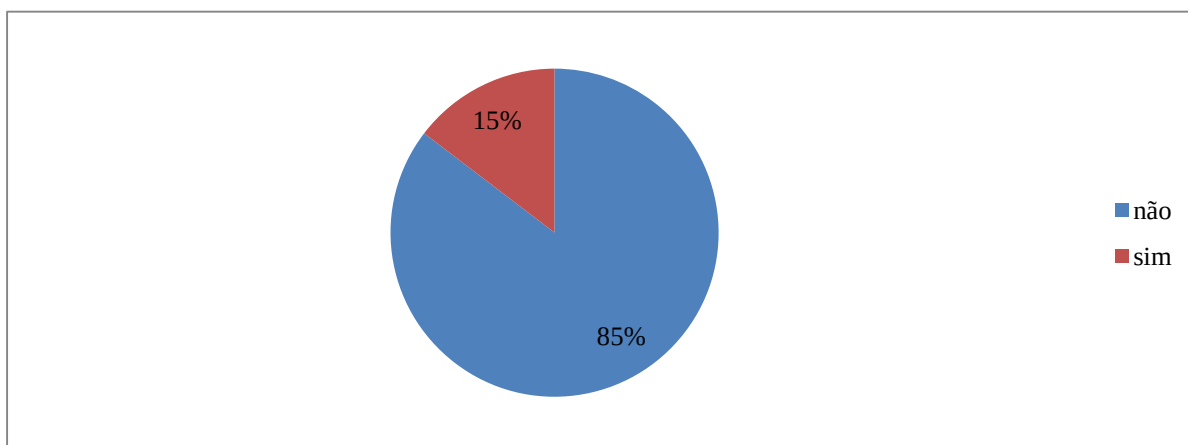
Figura 21 - Existe padronização nos procedimentos contábeis entre unidade central e campi.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Quanto ao fato de grande parte das Instituições serem Escolas Fazendas, cerca de 85% afirmaram que isso não pode ser considerado como dificultador para, implantação de um Sistema de Custos, figura 22.

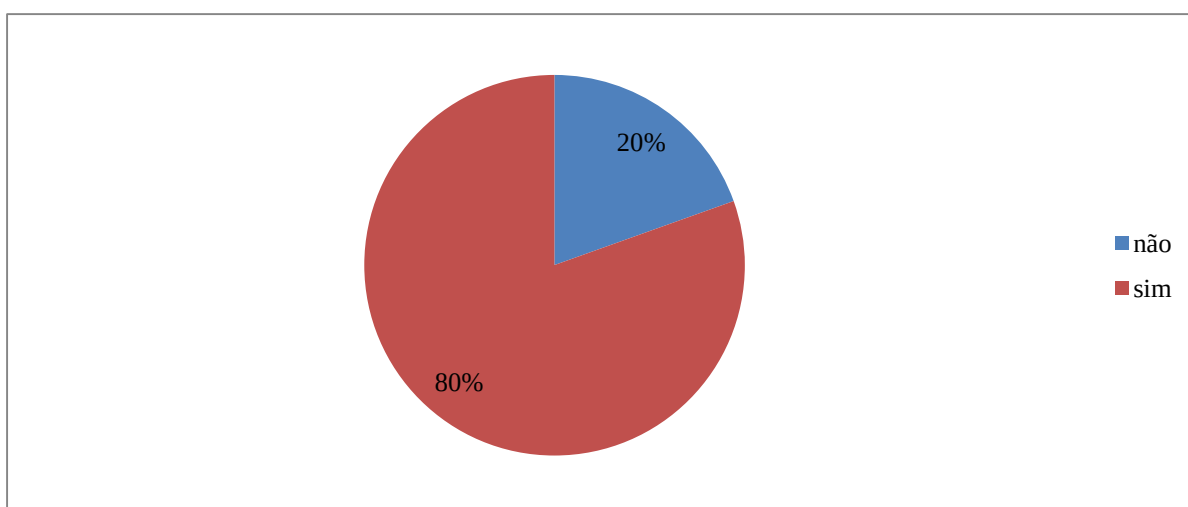
Figura 22 – O fato de ser um campus agrícola dificulta implantar um sistema de custos.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Cerca de 80% dos entrevistados conforme poderá ser visto na figura 23 consideram que as informações oferecidas pela contabilidade pública no modelo atual, com as modificações introduzidas em 2015, podem ser utilizadas de maneira eficiente pelos gestores nas tomadas de decisões.

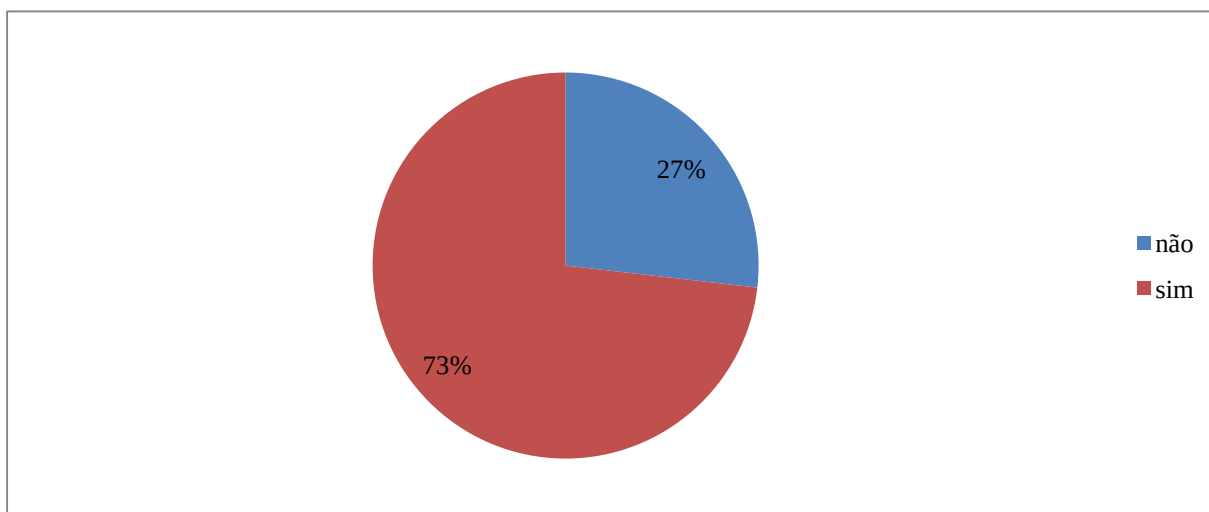
Figura 23 – A contabilidade pública no modelo atual 2015 é eficiente para tomada de decisões.



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

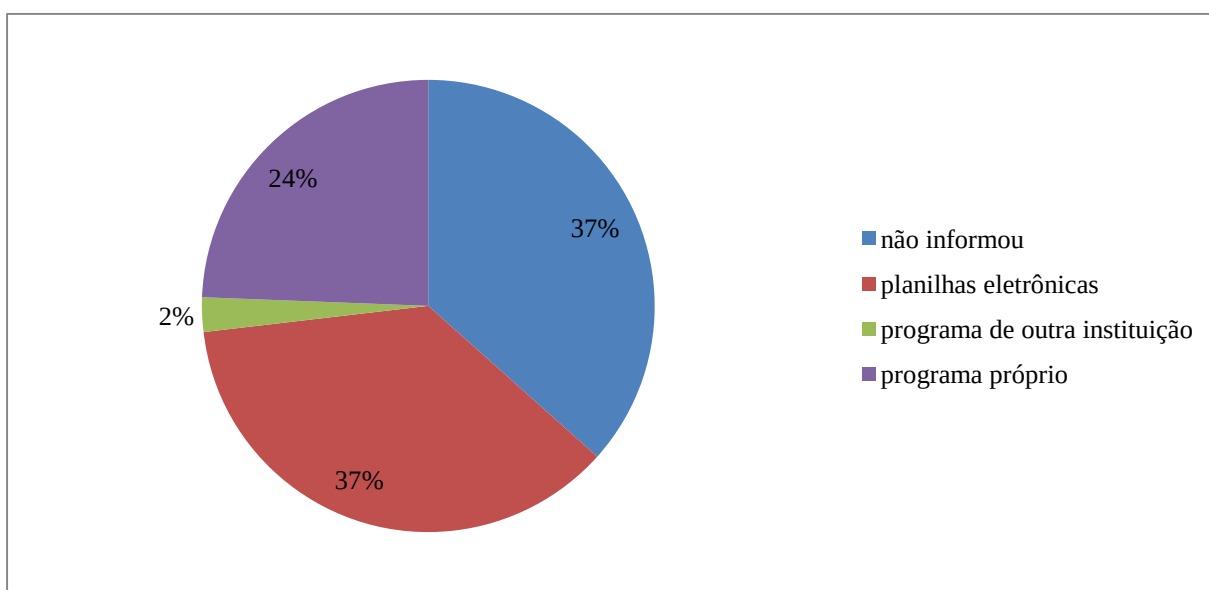
Na figura 24, 73% dos entrevistados afirmaram que estão fazendo o processo de depreciação dos bens móveis, e 27% não. Na figura 25, 37% dizem utilizar planilhas eletrônicas para realizar os cálculos de depreciação, e 24% usam programas próprios, 37% não informaram e 2% usam programas de outra Instituição.

Figura 24 – Instituições que fazem depreciação de bens móveis



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

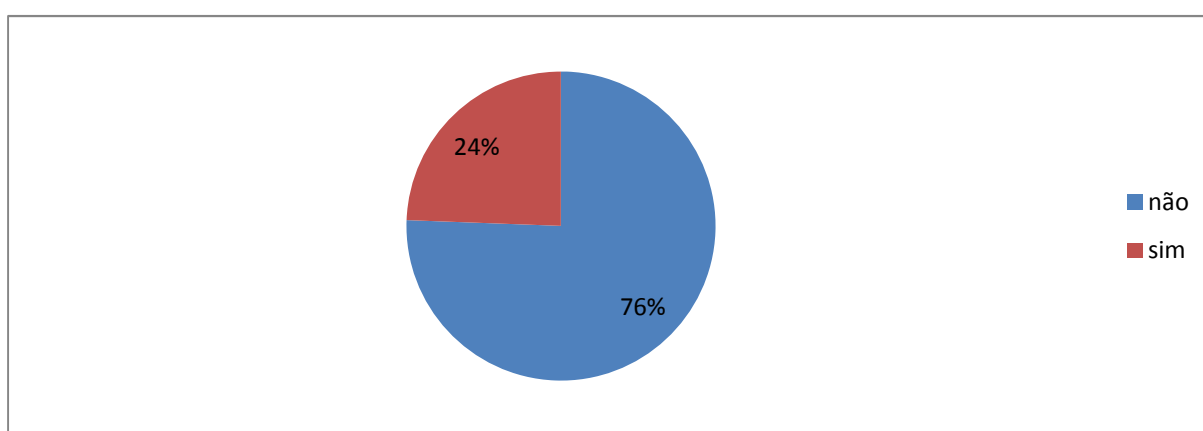
Figura 25 - Tipo sistema utiliza para fazer a depreciação



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

A Figura 26 mostra que 76% dos Entrevistados não realizaram a o *impairment* (mensuração de ativos) em suas instituições. Redução a valor recuperável (*impairment*) é o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. É o reconhecimento de uma perda dos benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço de um ativo, adicional e acima do reconhecimento sistemático das perdas de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviço que se efetua normalmente.

Figura 26 – Instituição que realizou *impairment* – mensuração de ativos

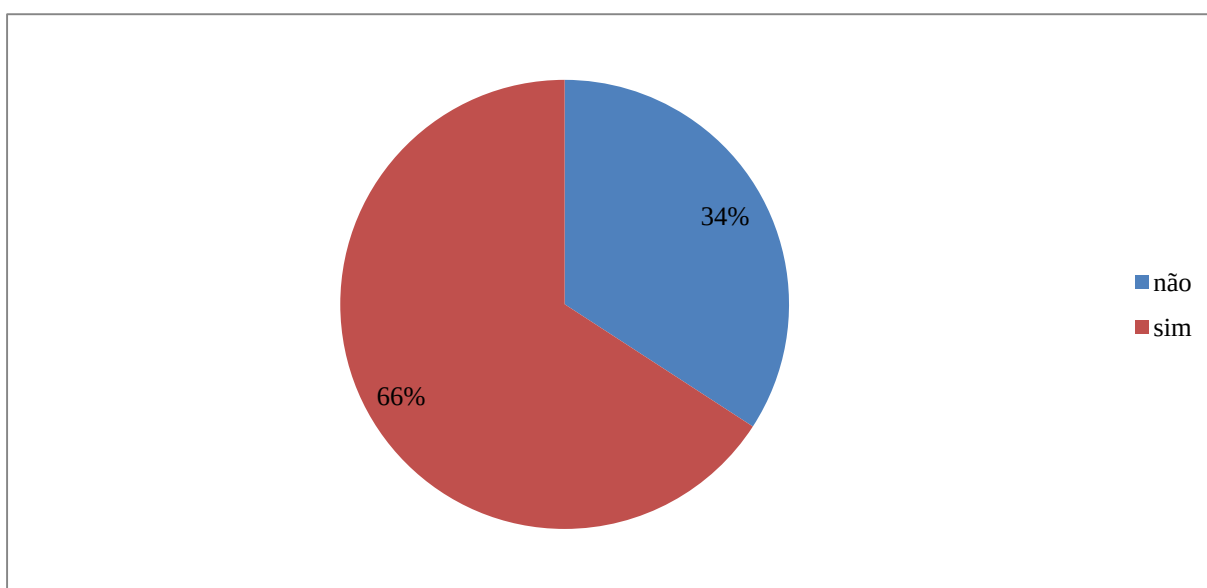


Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

As figuras 27 e 28 mostram que Cerca de 66% dos entrevistados utilizam o Sistema SUAP em suas Instituições, sistema este que oferece vários módulos, a saber: Gestão de Pessoas; Gestão Acadêmica; Ponto Eletrônico; Gestão de Convênios; protocolo; Patrimônio; Almoxarifado; Contratos. Sendo o mais utilizado o módulo de protocolo que tem cerca de 22% das Instituições como usuárias conforme foi respondido na questão 27. Esse sistema foi criado pela equipe de Tecnologia da Informação do IFRN para aperfeiçoar a gestão da informação. Vários módulos já foram desenvolvidos e foi disponibilizado gratuitamente para quaisquer Instituições que compõem a Rede Federal de Educação Tecnológica para que possam adequa-lo e utiliza-lo atendendo às demandas de cada Instituição. Porém a que se dizer que nem todos os módulos estão em plena operação e alguns ainda requerem alguns ajustes, por exemplo, o módulo de almoxarifado faz o controle de entradas e saídas de estoques pelo método PEPSI – Primeiro a entrar Primeiro a sair o que de acordo com a Lei 4320/64 prevê em seu Artigo 106. “III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.”

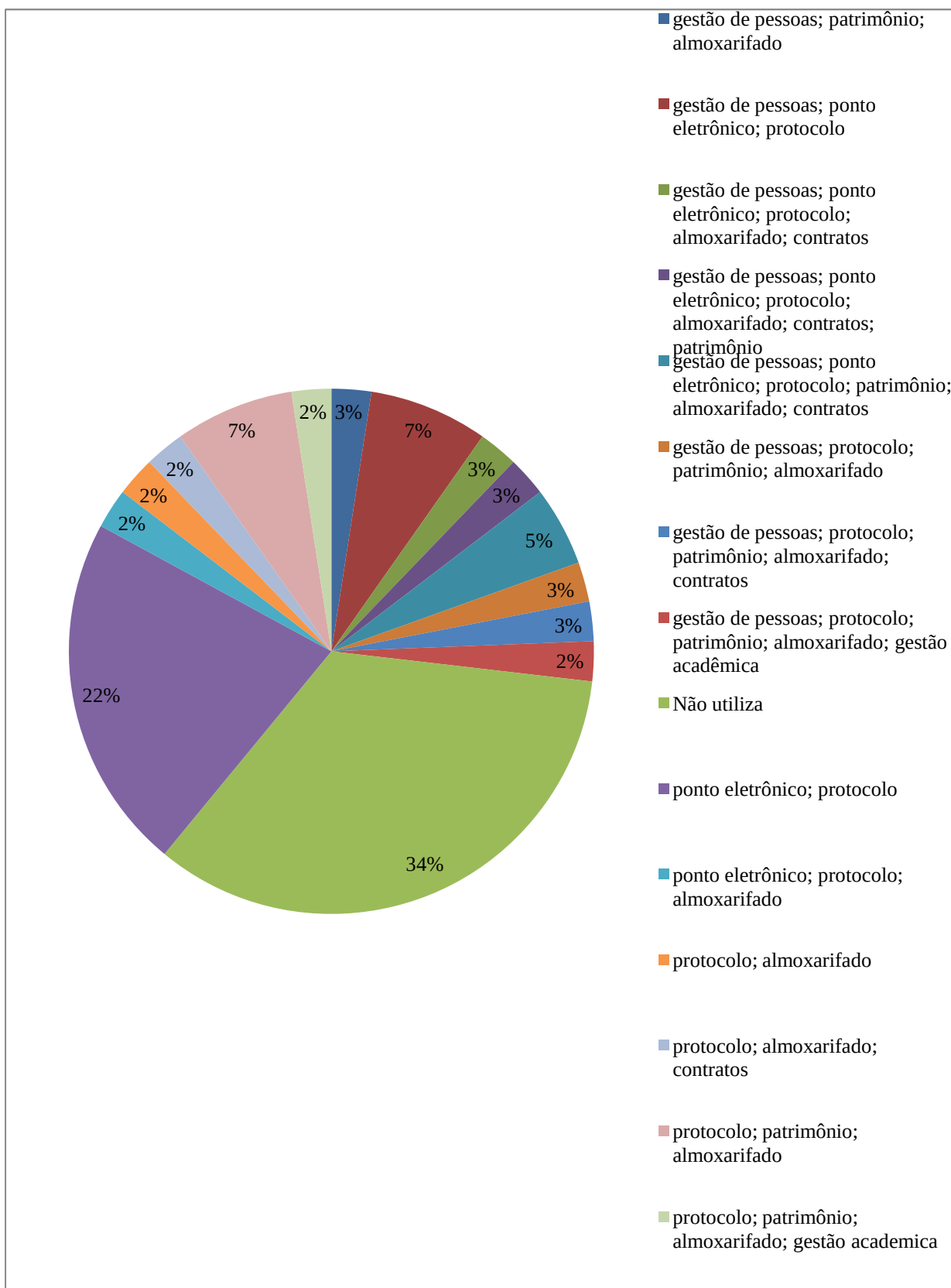
Então existe a necessidade de que esse quesito seja adequado, o módulo de patrimônio não faz os lançamentos de depreciação, simplesmente faz a contabilização da entrada dos bens patrimoniais. Por isso pode-se dizer que tal sistema precisa de alguns ajustes para que possa atender aos seus usuários de forma plena, além de fornecer dados para um eventual levantamento de custos.

Figura 27 – Instituições que utilizam o SUAP



Fonte: Pesquisa realizada em março de 2015.

Figura 28 – Módulo SUAP Utilizado pela Instituição



Fonte: Pesquisa realizada em 2015.

Então após a tabulação e análise dos dados da pesquisa fica claro que existe um desafio enorme no âmbito da Rede Federal de Educação Tecnológica no que diz respeito a implantação de um sistema de custeio que possa atender às necessidades dos gestores e principalmente atendo aos princípios que norteiam a administração pública em especial os da eficiência, eficácia, publicidade, entre outros que possam mostrar transparência no gasto público de forma que a sociedade possa exercer um controle social efetivo sobre esses gastos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por finalidade discutir os métodos de custeio que as Instituições de Ensino Técnico e Tecnológico adotam para mensurar seus custos com ensino, pesquisa e extensão. Consideramos que o tema proposto é de grande valia para estudantes e estudiosos do assunto, haja vista que atualmente é notória a necessidade de que a administração pública, assim como a iniciativa privada, prime pela eficiência e eficácia na utilização de recursos, quer sejam financeiros ou materiais. Acreditamos que os resultados apresentados servirão de norte para outros trabalhos mais abrangentes e detalhados sobre esse assunto.

Com base nas informações colhidas por meio da aplicação de questionário, tendo em vista à pergunta problema que orientou nossas reflexões, verificamos que as 41 Instituições consideradas na pesquisa possuem atualmente algum tipo de método de custeio que lhes permite avaliar os custos dos serviços educacionais prestados, não possuindo, entretanto, meios para discernir os custos das atividades de ensino, extensão e pesquisa. Podemos dizer, também, que nenhuma delas está trabalhando no sentido de colocar em funcionamento um sistema de custos em curto ou médio prazo, pois segundo Martins (2010), para se implantar um sistema de custos, o primeiro passo é a escolha de um sistema que seja adequado e produza informação útil. Essa implantação deve ocorrer de forma gradativa, desde o treinamento técnico tanto dos chefes do que irão trabalhar na implantação, quanto das pessoas que irão operacionalizá-lo. Faz-se necessário, ainda, um trabalho motivacional que deixe claro às pessoas envolvidas o benefício da tarefa executada, pois, segundo o autor, essa falta é o grande entrave com o sistema.

O Sistema de Informações de Custos - SIC foi criado em 2011, Ministério do Planejamento, justamente para atender à demanda de levantamento de custos na Administração Pública Federal e, mesmo assim, é unanimidade entre os participantes o não conhecimento do referido sistema. Isso mostra o quão incipiente a questão dos custos é para Rede Federal de Educação Tecnológica. O que se verifica é que o sistema foi criado, sem ter havido ações efetivas para sua implantação nas Instituições. Mesmo que desde 2014 o Tribunal de Contas da União venha cobrando esse tipo de informação, citando inclusive o SIC, os Gestores parecem preferir justificar a não apuração dos custos.

De acordo com Mauss e Souza (2008), a legislação Brasileira não determina qual o método de custeio deve ser utilizado pela Administração Pública e vão além ao afirmar

que não existe sistema de custos em funcionamento que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. A não existência de um modelo padrão para a Administração Pública pode ser um dos fatores que levou a Rede Federal a não implantar, em suas unidades, um sistema para medir custos.

A hipótese de que as Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico têm adotado métodos de apuração de custos previstos na contabilidade de custos e gerencial, apresentada neste trabalho, foi totalmente rechaçada, tendo em vista que os resultados apresentados apontam para o fato de que não existe levantamento de custos, mesmo que de forma rudimentar, na Rede Federal de Educação, sendo o único custo levantado aquele previsto nos indicadores elencados no Acórdão TCU 2267/2010 Plenário que não é suficiente para embasar qualquer tipo de decisão, dada a simplicidade da informação.

O fato de não existir qualquer método de custeio oficialmente utilizado pelas Instituições pesquisadas fez com que objetivo geral do presente estudo fosse conclusivo. Cumpre ressaltar, entretanto, a validade e relevância da pesquisa bibliográfica realizada, pois os métodos utilizados com mais recorrência foram descritos com suas vantagens e desvantagens, o que poderá ser útil para outros trabalhos acadêmicos, quiçá para a implantação de um sistema específico para Instituições Públicas. O fato de não haver qualquer método de custeio em uso, esvaziou a possibilidade de tecermos comentários acerca dos objetivos específicos, porém há que se discorrer, ainda que de forma abrangente, sobre os desafios para a implantação de um sistema de custeio na Rede Federal.

Os principais desafios para a implantação de um sistema custeio na rede Federal são:

- Apoio da Alta Gestão da Administração Pública MEC/MPOG);
- Sistemas de Informações (TI), que ofereçam dados confiáveis;
- Padronização das rotinas contábeis e administrativas entre as 41 Instituições;
- Padronização das rotinas contábeis e Administrativas dos *Campi* e Reitoria;
- Escolha de um sistema de custos adequado à Gestão;
- Pessoal para implantação e manutenção de um sistema de custos;
- Quebra de paradigmas, entre servidores, no que diz respeito à implantação de sistema de custos;
- Suporte técnico e operacional do Ministério do Planejamento para a adoção do SIC.

Isso posto, observamos que a grande maioria das Instituições que compõem a Rede Federal utilizam o sistema denominado SUAP que oferece um pacote de serviços que muito as tem ajudado, uma vez que não possuíam nenhuma ferramenta. Algumas ainda não

possuem e realizam a depreciação com o uso de planilhas eletrônicas. As informações obtidas por meio da pesquisa aplicada mostram que esse sistema não tem capacidade para o atendimento de quesitos como: informações complementares para levantamento de custos.

No dizer de Martins (2010), é necessário que esse processo seja desenvolvido com cautela, pois a má informação é, muitas das vezes, pior que nenhuma e que o grande entrave para implantação de qualquer sistema é o pessoal que precisa ser treinado, capacitado e estimulado a implantá-lo. Em resumo, é preciso abraçar a causa. Sem isso o projeto estará fadado ao fracasso. Importa compreender que para a obtenção de informações, existe um preço a ser pago e isso deve ser pesado antes da implementação de qualquer sistema.

Por fim esperamos que esse trabalho possa ser útil para profissionais e acadêmicos interessados pelo assunto, além de poder servir de estímulo a pesquisas mais abrangentes sobre esse tema que seguramente estará em voga nos próximos anos, dada a necessidade de que o gasto público tenha como parâmetro a parcimônia, eficiência, eficácia e responsabilidade por parte dos gestores.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. **Custos no Serviço Público. Revista do Serviço Público** – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.

ANDRADE, Márcia Helena. **Sistema de Informação de Custos: Uma Experiência de Implantação na Secretaria de Educação do Município de Itaguari/GO**. 2015. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Faculdade ALFA, Goiânia, 2015.

BNDES - BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL – BNDES. **Modernização da Gestão: Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**. Secretaria para assuntos Fiscais – Informe-SF nº 18 de agosto de 2000. Disponível em < http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_18.pdf> 14 de novembro de 2015.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. de 05 de outubro de 1988. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 10 de fev. 2014.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, **Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 10 de fevereiro. 2014.

_____. Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. **Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências**. In: **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF**, 07 de fevereiro de 2001.<<http://www.planalto.gov.br.>> Acesso em 23 fevereiro. 2014.

_____.Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 10 de fevereiro. 2014.

_____. Lei Nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. **Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências**. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 15 de novembro. 2015.

_____. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 10 de fevereiro. 2014

_____. Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro de 1986. **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências**. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 15 de novembro. 2015.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. **Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 08 de outubro de 2009. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 15 de novembro. 2015.

_____. Decreto nº 7.386, de 8 de dezembro de 2010. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 09 de dezembro de 2010. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 15 de outubro. 2015.

_____. Decreto nº 2.829 de 29 de outubro de 1998. **Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências**. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/legislação.>> Acesso em 15 de novembro. 2015.

_____. Decreto nº 7.566 de 23 de setembro de 1909. **Cria nas capitais dos Estados da República Escolas de Aprendizes Artífices, para o Ensino profissional primário e gratuito**. Disponível em:< <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7566-23-setembro-1909-525411-norma-pe.html>> Acesso em 20 de outubro de 2015.

_____. Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011. **Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal**. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 10 de março de 2011. Disponível em < <http://www.tesouro.gov.br.>> Acesso em 15 de novembro. 2015.

BRASIL, Simeão Antônio Silveira. **Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia**. Revista de Contabilidade e finanças. vol.15 nº.34 São Paulo Jan./Apr. 2004.

BRINSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CALDERA, Jorge; RIPOLL, Vicente Feliu. Factores de Organización y Comportamiento en los Sistemas ABC/ABM: Estado de la. **Revista Compendium**, p. 43-63, Diciembre 2003. Disponível em < <http://www.ucla.edu.ve/DAC/compendium/Revista11/03-Caldera-2.pdf> >. Acesso em 10 fevereiro. 2014.

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, ISSN 2179-5037, Belford Roxo, vol. 04, nº6 janeiro/abril 2011

CATELLI, Armando e Outros. **Gestão Econômica de Organizações Governamentais**. In CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 7., 2001, Leon.

CHING, Yuh Hong. **Contabilidade gerencial**: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COGAN, Samuel. **Custos e Formação de Preços**: Análise e Prática. 1ª Ed. São Paulo: Atlas 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.129 de 21 de novembro de 2008 (NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis)**. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc. Acesso em 10/02/2014.

CRUZ, F., PLATT, O. A. **As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP - Contabilidade Estatal Municipal Participativa**. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP, I, 2001, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2001.

DUARTE, Reinaldo B. **Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal**. 2002. Dissertação (Mestrado em

Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral. NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Gestão Fiscal Responsável – Simples Municipal** - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Perguntas e Respostas. Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.

FONSECA, Celso Suckow. **História do Ensino Industrial no Brasil**. Rio de Janeiro: Escola Técnica, 1961. O plano de desenvolvimento da Educação: razão, princípios e programas – PDE – Ministério da Educação, 2007.

GARCIA, Sandra Regina de oliveira. **“O fio da história: a gênese da formação profissional no Brasil”**. In: Trabalho e Crítica. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2000

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de Sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

GUIMARAES, K .M.S. **Uma abordagem teórica do gerenciamento de custos e avaliação do desempenho na administração pública**. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXX, n.128, p. 35-43, mar. abr. 2001.

HOLANDA, Victor Branco de. **Seminário Sistema de Informação de Custos na Administração Pública**. Brasília: ESAF, 2009

HOLANDA, Victor Branco de; WELTMAN, Fernando Lattman; GUIMARÃES, Fabrícia. Organizadores. **Sistema de informação de custos na administração pública federal** Uma política de Estado. Brasília. FGV, 2010.

HORNGREEN, Chalers T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO CIÊNCIA E TECNOLOGIA GOIANO. **Histórico do Instituto Federal Goiano.** Disponível em < www.ifgoiano.edu.br/home/index.php/historico> acesso em 23 de novembro de 2015.

INSTITUTO SOCIAL IRIS. **4º Congresso Internacional de Custos 2014.** Disponível em < <http://www.socialiris.org/ivcongressocq/materiais/Painel5SILVA.pdf> > acesso em 02 de fevereiro de 2016.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura. 1998.

KOHAMA, Hélio. **Balanços Públicos:** Teoria e Prática. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica.** 5.ed. 4.reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo:** Diretrizes para Integração ao Orçamento e à Contabilidade Governamental. Tese de Doutorado. FEA/USP, 2002.. Disponível em: < www.teses.usp.br>. Acesso em 23 junho. 2014.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo:** diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

MACHADO, Nelson; HOLANDA Victor Branco de. **Diretrizes e modelo Conceitual para o Setor Público a partir da experiência no Governo Federal.** Rio de Janeiro. Revista de Administração Pública-RAP, ISSN 791-820. Jul/Ago. 2010

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10.ed. São Paulo: Atlas 2010.

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

MAUSS, Cesar 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.

MILESKI, Hélio Saul. **O ordenador de despesa e a Lei de Responsabilidade Fiscal: conceituação e repercussões jurídico-legais.** 2000 Fórum de Contratação e Gestão Pública, v. 1 _____ . **Gestão Fiscal Responsável**, Brasília: BNDES, 2000.

MINISTERIO DA EDUCAÇÃO. **Centenário da Rede Federal de Educação Profissional.** Disponível em < portal.mec.gov.br/setec/arquivos/centenario/linha.pdf> acesso em 24 de novembro de 2015.

_____. **Expansão da Rede Federal de Educação.** Disponível em < redefederal.mec.gov.br/expansao-da-rede-federal> acesso em 15 de novembro de 2015.

_____. **Rede Federal de Educação em Goiás.** Disponível em < redefederal.mec.gov.br/goias-64093> Acesso em 15 de novembro de 2015.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 5ª. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional-STN. 2012.

NUNES, Marcos Alonso. **Custos no serviço público.** São Paulo: MARE, 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Treinamento do Sistema de Informação de Custos.** Brasília: STN, 2010.

MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTO E GESTÃO. 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. Consolidação dos trabalhos da Câmara Técnica da Qualidade do Gasto, instituída no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento de que trata a Portaria SOF nº 68, de 21 de dezembro de 2007, da Secretaria de Orçamento Federal, e continuidade dos trabalhos realizados pela Comissão Interministerial instituída pela Portaria Interministerial nº 945, de 26 de outubro de 2005. Brasília: SOF, 2008.

MOURA, J. F. de M. **O Sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras.** 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade de Brasília, Brasília, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1. ed. 8ª reimpressão, ago. 2002.

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

PACHECO, Eliezer. **Institutos Federais: Uma Revolução na Educação Profissional e Tecnológica.** 1ª Ed. São Paulo: Moderna 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

PAMPLONA, Edson de O. **Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos.** Tese de Doutorado. EAESP/FGV, 1997.

PEREIRA, Carlos Alberto. **Ambiente, empresa, gestão e eficácia.** In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo estado.** in. **Reforma do Estado e administração pública gerencial,** Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001.

PEREIRA, Luiz Augusto Caldas. **A rede Federal de Educação Profissional e o desenvolvimento local.** – 2003. Dissertação de Mestrado.

PETER, Maria Gloria Arrais; **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing:** uma abordagem de controladoria estratégica. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, 2001.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Sítio da Organização.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 23 fevereiro. 2014.

_____. **Manual SIAFI WEB.** Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> > acesso em 03 de fevereiro de 2016.

_____. **Sistema de Informações de Custos.** Disponível em: < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp > acesso em 13 de fevereiro de 2016,

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos.** 6ª Ed. São Paulo: Atlas 2011.

SECRETÁRIA DO TESOIRO NACIONAL-STN. **Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.** Disponível em< www.tesouro.fazenda.gov.br/implantacao-do-pcasp-uniao > Acesso em 23 de novembro de 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque administrativo.** 5. ed. São Paulo: Atlas. 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública.** Brasília: ESAF. 1997.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (organizador); MORGAN, Beatriz Fátima; CUNHA, Jameson Reinaux; MOURA, José Flávio de melo; FILHO, José Francisco Ribeiro; COSTA, Patrícia de Souza. **Custos no Setor Público.** 1ª Ed. Brasília: Editora UNB 2007.

SILVA, Idenilson Lima; DRUMOND, Romeu Bizo. **A necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública.** UNB 1999. Disponível em< <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos42004/128.pdf> > visualizado em 29 de novembro de 2015.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** 1ª Ed. São Paulo: Atlas 2012.

SOUZA, Marcos Antônio de. DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração.** São Paulo: Atlas, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **ACÓRDÃO 2267/2005 de 13 de dezembro de 2005 - PLENÁRIO.** Disponível em < em www.tcu.gov.br > acesso em 15 de novembro de 2015.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno:** uma análise conceitual e empírica. São Paulo: FEA/USP, 2000.

5.1. ANEXOS

ANEXO I - QUESTIONÁRIO



FACULDADE ALVES FARIA - ALFA MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

Questionário para levantamento de dados junto aos Pró-Reitores de Administração ou aos Diretores de Administração e Planejamento para diagnosticar os desafios de se implantar um sistema de custeio nas Instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico vinculadas ao MEC.

DATA _____/_____/_____

INSTITUIÇÃO: _____

CARGO/FUNÇÃO: _____

QUESTÕES

01 - Quantidade de Campi (Unidades)?

- | | |
|----------------------------------|-------------------------------------|
| ☐ 01 a 05 | ☐ 16 a 20 |
| ☐ 06 a 10 | ☐ 21 a 25 |
| ☐ 11 a 15 | ☐ Mais de 25 |

02 – Idade/Tempo da mais antiga:

- | | |
|-----------------------------|-------------------------------------|
| ☐ 05 | ☐ 30 |
| ☐ 10 | ☐ 40 |
| ☐ 20 | ☐ Mais de 40 |

03 - O Sistema de Informações de Custo – (SIC) do Governo Federal, criado pela STN em 2011, com vistas a proporcionar o levantamento de custos, foi implantado pela Instituição?

- ☐ Sim ☐ Não

04 – Se a resposta à pergunta 03 for “Não”, é de seu conhecimento se algum órgão (ou Instituição) o utiliza?

- ☐ Sim . Qual _____ ☐ Não

05 - A Instituição está em fase de implantação do Sistema de Informações de Custos?

☐ Sim ☐ Não

Se sim. Qual?

☐ Custeio Pleno ☐ Custeio Variável
☐ Custeio por Absorção ☐ Custeio Direto
☐ Custeio por Atividades (ABC)

06- Razões da escolha do método elegido?

07 - A SETEC já sinalizou com a implantação um de sistema de custos para REDE?

☐ Sim ☐ Não

08- Quais os desafios para se implantar um sistema de custos que atenda às suas necessidades?

☐ O Sistema Orçamentário
☐ O Regime Contábil Público
☐ A Alocação de Custos
☐ Outros _____

09 - Tendo em vista que o TCU através PORTARIA-TCU Nº 90, DE 16 DE ABRIL DE 2014 - exige indicadores de custos de produtos e serviços no Relatório de Gestão 2014, qual será o procedimento para por essa informação no relatório de sua Instituição?

10- Esse assunto entra nas pautas das reuniões do FORPLAN?

☐ Sim ☐ Não

11- Sua Instituição possui pessoal qualificado na área de gestão de custos para a implantação de um projeto de método de custeio?

☐ Sim ☐ Não

12- Acredita ser possível implantar um método de custeio de maneira satisfatória nas Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica vinculadas ao MEC?

☐ Sim ☐ Não

13- Sua Instituição adota alguma forma de controlar custos?

☐ Sim ☐ Não

14- Sua Instituição consegue separar os custos das atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão?

☐ Sim ☐ Não

15- Quais as dificuldades para a separação das atividades referidas na pergunta 14?

- () Pessoal
 () Criação de centros de custos
 () Suporte dos Órgãos Superiores
 () Outros_____

16 – Sua Instituição utiliza algum mecanismo de segregação de custos, por ex. Centro de Custos, Unidade Gestora Responsável, etc?

- () Centro de Custos
 () Plano Interno – PI
 () Unidade Gestora Responsável – UGR
 () Outro_____

17- A implantação de um método de custeio teria utilidade gerencial para sua Instituição?

- () Sim () Não

Se sim qual?

18- Há alguma resistência quanto à implantação de algum sistema de custeio em sua Instituição??

- () Sim () Não

Se sim por que isso acontece?

19- Quantas pessoas trabalham no Setor de Contabilidade (Unidade Central/Reitoria)?

- () 01 a 05
 () 06 a 10
 () 11 a 15
 () Mais de 15

20- O Setor de Contabilidade procura trabalhar de maneira conjunta com os Campi, por exemplo, padronizando procedimentos?

- () Sim () Não

21- O número de pessoas lotadas no Setor de Contabilidade (Unidade Central/Reitoria) é suficiente para atender as demandas da Instituição e trabalhar em um projeto de implantação de um sistema de Custeio?

- () Sim () Não

22- O fato de ser uma escola fazenda dificulta a implantação de um sistema de Custeio?

- () Sim () Não

Se sim, quais as razões?

23- A contabilidade pública no modelo atual (modelo introduzido em 2015) é eficiente para tomada de decisões por parte do Gestor?

(☐) Sim (☐) Não

Se não, quais as razões?

24- Sua Instituição tem feito à depreciação dos bens móveis?

(☐) Sim (☐) Não

Se sim, possui programa próprio para isso ou utiliza planilhas eletrônicas? _____

25- Realizou o *impairment* (mensuração de ativos) ou tem feito estudos para isso?

(☐) Sim (☐) Não

26 - Sua Instituição utiliza o Sistema SUAP (Sistema Unificado de Administração Pública)?

(☐) Sim (☐) Não

Se não qual sistema utiliza atualmente?

27- Quais módulos do SUAP tem utilizado?

(☐) Gestão de Pessoas	(☐) Gestão Acadêmica
(☐) Ponto Eletrônico	(☐) Gestão de Convênios
(☐) Protocolo	(☐) Outros _____
(☐) Patrimônio	_____
(☐) Almoxarifado	
(☐) Contratos	