

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Edmilson Antonio de Paula

**Proposta de Implantação do Sistema de Custos no Instituto Federal de São
Paulo (IFSP)**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, CONTROLADORIA E FINANÇAS

**São Paulo
2024**

Edmilson Antonio de Paula

**Proposta de Implantação do Sistema de Custos no Instituto Federal de São
Paulo (IFSP)**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, CONTROLADORIA E FINANÇAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE PROFISSIONAL em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

São Paulo

2024

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação de mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura:

Data:

Email:

324

Paula, Edmilson Antonio de

Proposta de Implantação do Sistema de Custos no Instituto Federal de São Paulo (IFSP). – São Paulo: [s.n.], 2024.

74 p.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, 2024.

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Marion.

1. Custo-aluno. 2. Instituto Federal de São Paulo (IFSP). 3. Contabilidade Pública. 4. Orçamento Público. I. Marion, José Carlos. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças. III. Título.

CDD 657

Edmilson Antonio de Paula

**Proposta de Implantação do Sistema de Custos no Instituto Federal de
São Paulo (IFSP)**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE PROFISSIONAL em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

Aprovado em: de _____ de 2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Carlos Marion (orientador)
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Dedico este trabalho à minha querida família: esposa e filha (Celma Elaine e Luísa Maria), respectivamente, que tanto admiro, pelo incentivo e apoio para o resultado do esforço realizado ao longo deste percurso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor Dr. Fernando de Almeida Santos, por acreditar nos resultados deste trabalho e foi um dos principais apoiadores e incentivadores deste trabalho.

Agradeço ao professor Dr. José Carlos Marion, pela orientação, suas observações e sugestões valorosas e respeitadas.

Aos profissionais da contabilidade e à comissão de implantação dos custos no setor público, do Instituto Federal de São Paulo (IFSP), por me despertarem aos interesses para o desenvolvimento ao presente estudo.

À direção geral e adjunta e às coordenações, bem como aos demais servidores públicos do campus sede e da unidade agrícola de Barretos, do Instituto Federal de São Paulo (IFSP), por acreditarem na importância do presente estudo, bem como autorizar a realização às pesquisas e estudos.

Ao amigo e profissional de trabalho do Instituto Federal de São Paulo (IFSP), campus São José do Rio Preto: Eduardo Rodrigues da Silva (técnico em laboratório/diretor adjunto de administração), que elaborou os quadros, as tabelas e formatos do texto.

Paula, Edmilson Antonio de. *Proposta de Implantação do Sistema de Custos no Instituto Federal de São Paulo (IFSP)*. 2024. 74 p. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2024.

RESUMO

O presente estudo foi desenvolvido com o objetivo geral de identificar e demonstrar na prática quais são os custos envolvidos e os custos em metros quadrados dos espaços públicos ocupados pelo curso técnico em agropecuária no Instituto Federal de São Paulo (IFSP), para apresentar proposta em como se fazer os custeios das suas atividades e dos seus projetos desenvolvidos quanto à implantação de custos na instituição pública de ensino, pesquisa e extensão. A pesquisa exploratória que consiste em um estudo de caso, com levantamentos documentais para a apropriação dos custos ao método de custeio por absorção. De forma prática, este trabalho orienta os campi, como realizar os custeios das suas atividades e dos seus projetos desenvolvidos. Portanto, busca-se contribuir com um sistema de custeio.

Palavras-chave: Custo-Aluno; Instituto Federal de São Paulo (IFSP); Contabilidade Pública; Orçamento público.

Paula, Edmilson Antonio de. Proposal for Implementation of the Cost System at the Federal Institute of São Paulo (IFSP). 2024. 74 p. Dissertation (Professional Master's Degree in Accounting, Controllershship and Finance). Pontifical Catholic University of São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2024.

ABSTRACT

This study was developed with the general objective of identifying and demonstrating in practice what are the costs involved and the costs in square meters of public spaces occupied by the technical course in agriculture and livestocking at the Federal Institute of São Paulo (IFSP), to present a proposal on how to finance its developed activities and projects regarding the implementation of costs in the public institution of education, research and extension. Exploratory research and action research consists of a case study, due to being characterized mainly by the study concentrated on a single case study, which is preferred by researchers who wish to deepen their knowledge about a specific case, with documentary surveys for the appropriation of costs to the absorption costing method. In a practical way, this work guides campuses on how to finance their activities and projects. Therefore, it seeks to contribute to a costing system.

Keywords: Student Cost; Federal Institute of São Paulo (IFSP); Public Accounting; Public Budget.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Termos Básicos de Custos.....	25
Quadro 2:	Principais Diferenças entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Empresarial.....	32
Quadro 3:	Estudos Anteriores Nacionais e Internacionais.....	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1:	Vida Útil e Valor Residual dos Bens Móveis por Conta Contábil utilizados no curso Técnico em Agropecuária.....	50
Tabela 2:	Mapeamento dos Elementos das Informações de Custos.....	61
Tabela 3:	Mapeamento das Informações dos Custos por Metros Quadrados: Espaços públicos utilizados por curso técnico em Agropecuária.....	64

LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Fluxograma com as etapas da geração de informações de custos.....	60
------------------	--	-----------

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CONIF	Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica
CPF	Cadastro Nacional da Pessoa Física
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFSP	Instituto Federal de São Paulo
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei de Orçamento Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PNAE	Plano Nacional de Assistência Estudantil
PPA	Plano Plurianual
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUAP	Sistema Unificado da Administração Pública
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 Objetivo Geral	16
1.1.1 Objetivos Específicos	17
1.2 Contribuição	17
1.3 Estrutura do Trabalho	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 Contabilidade de Custos	19
2.2 Terminologia Básica de Custos	23
2.3 Sistemas de Custeio	27
2.4 Contabilidade Aplicada ao Setor Público	28
2.5 Aspectos Legais sobre Custos Aplicados ao Setor Público	36
2.6 Orçamento Público no Brasil: Elaboração e Execução Orçamentária	39
2.6.1 A Distribuição dos Recursos Públicos para os Institutos Federais	42
2.6.2 Execução Orçamentária	43
2.7 Licitações e Contratações Públicas	47
2.8 A Depreciação dos Bens Móveis	48
2.9 Estudos Anteriores Nacionais e Internacionais	51
3 MÉTODOS E TÉCNICAS	53
3.1 Processo de Coleta de Dados	54
3.2 Entidade Pesquisada	55
3.3 Materiais Analisados	57
3.4 Desenvolvimento do Estudo de Caso	58
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS	71
APÊNDICE	74
ANEXO 1: Termo de autorização da instituição	74

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como escopo a realização de um estudo de caso no Instituto Federal de São Paulo. Optou-se por desenvolver o trabalho no campus Barretos da unidade agrícola, do curso técnico em Agropecuária da Instituição Federal de Educação do Estado de São Paulo (IFSP), onde as aulas do curso ofertado são ministradas.

O Instituto Federal de São Paulo (IFSP) é reconhecido por sua excelência no ensino público gratuito de qualidade, com relevância de universidade (autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar), desenvolvendo além do ensino, também a pesquisa e a extensão. O curso técnico em Agropecuária é importante, considerando a vocação econômica local e regional do município e cidades vizinhas em que o curso é ofertado.

Para os tratamentos dos custos levantados, conforme o critério de apropriação de custos adotados, houve a necessidade dos levantamentos das metragens das áreas ocupadas no espaço público para as atividades do curso técnico em Agropecuária. Desse modo, também foram feitos os cálculos dos custos dos metros quadrados relacionados ao curso técnico objeto deste estudo.

A apuração de custos é relevante para a administração de qualquer entidade, quer seja pública, ou privada.

O processo de convergência dos padrões internacionais pelo qual a contabilidade pública vem passando fez com que aumentasse a cobrança pelo controle patrimonial, controle de gastos orçamentários e apuração dos custos dos serviços das atividades governamentais.

A exigência do sistema de informações de custos no setor público é um tema preceituado nos ditames legais que regem a contabilidade aplicada ao setor público.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (Brasil, 2000). E a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), “disporá sobre normas relativas ao controle de custos e à

avaliação de resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”.

Tendo em vista um melhor aproveitamento da execução orçamentária do orçamento público elaborado e aprovado, a comunidade inserida nesse segmento deve obter os conhecimentos do custo-aluno, a fim de demonstrar a melhoria contínua no rendimento e na evasão escolar.

Os custos aplicados ao setor público, o que é uma necessidade dos gestores públicos, passaram a ser também uma exigência legal, conforme o acórdão nº 1.078/2004 do Tribunal de Contas da União (TCU), que determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível dos custos. Como se pode observar, através dessa determinação legal, pode-se dizer que ela é recente, instaurando-se, dessa forma, a necessidade de aprofundamentos de estudos, aos custos aplicados no setor público que atenda aos anseios do cidadão, às necessidades dos gestores públicos e aos ditames da legislação.

Assim, verifica-se que as informações dos custos no setor público melhoram a transparência, possibilitando que a sociedade entenda com maior clareza a aplicação do dinheiro público nesse setor de maneira econômica e eficiente.

No que tange à implantação de sistema de custo no setor público, Machado, Holanda & Bezerra (2018) propõem a adoção do custeio por absorção, que preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com pessoal, encargos, materiais e serviços, e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais. Seguindo-se essa orientação, o presente estudo, portanto, adotará o sistema de custeio por absorção.

1.1 Justificativa e Problemática

Justifica-se o presente estudo pelo fato de que o mesmo leva em consideração a legislação aplicável para saber sobre os custos aplicados, visando a comparação com outras unidades, objetivando reduções de gastos, se for o caso, para priorizar a aplicação dos recursos públicos, como, por exemplo, no Programa Assistência Estudantil.

Conforme o Decreto nº 7.034, de 2010, o Programa Nacional de Assistência Estudantil (PNAE s) apoia a permanência de estudantes de baixa renda matriculados nas Instituições Federais de Ensino. O objetivo é viabilizar a igualdade de oportunidades entre todos os estudantes e contribuir para a melhoria do desempenho acadêmico, a partir de medidas que buscam combater soluções de repetência e evasão. O Programa Nacional de Assistência Estudantil oferece assistência à moradia, à alimentação, ao transporte, à saúde, creche e apoio pedagógico. As ações são executadas pela própria instituição de ensino, que deve acompanhar e avaliar o desenvolvimento do programa.

Justifica-se, também, o presente estudo no que se refere à contribuição aos demais *campi*, no que tange aos custeamentos das atividades/projetos desenvolvidos, tendo como escopo os esclarecimentos às dúvidas quanto à aplicação dos custos no ensino público.

O objeto de estudo tem como objetivo identificar os custos envolvidos no curso técnico em Agropecuária no Instituto Federal de São Paulo. Portanto, indaga-se: qual é o custo-aluno em sala de aula e dos espaços públicos utilizados em metros quadrados do curso técnico em Agropecuária da Instituição Federal de Educação do Estado de São Paulo (IFSP)?

1.2 Objetivos da pesquisa

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa consiste em identificar e demonstrar quais são os custos envolvidos no curso técnico em Agropecuária do Instituto Federal de São Paulo, para saber sobre o custo-aluno e os espaços públicos utilizados em metros quadrados, visando orientar ao *campus* os custeamentos das suas atividades e dos seus projetos desenvolvidos.

Os gastos públicos orçamentários por alunos, no Instituto Federal de São Paulo, são conhecidos, contudo, busca-se contribuir com um sistema de custeio com o objetivo de aprimorá-lo. Assim, verificou-se que o objetivo geral foi atingido, conforme a demonstração da apuração dos custos por aluno e dos metros quadrados utilizados.

1.2.2 Objetivos Específicos

O presente estudo tem por objetivos específicos:

- identificar e calcular o custo-aluno em sala de aula no nível técnico em Agropecuária;
- calcular o custo em metros quadrados da utilização correspondente ao espaço público, do curso ofertado em técnico Agropecuária; a partir do acompanhamento e do controle da execução orçamentária do exercício financeiro de 2022, se inicia a realização do levantamento de dados para encontrar o custo-aluno e a utilização do espaço público em metros quadrados;
- verificar o custo-aluno que visará se o planejamento e a execução orçamentária estão adequados ou se estão necessitando de mais alocações dos créditos orçamentários nesta ou naquela ação governamental;
- inteirar-se sobre os custos para melhorar as alternativas possíveis na aplicação dos recursos públicos em ação pública para manter os alunos em sala de aula;
- servir de critérios quanto aos levantamentos e alocação dos custos para as unidades gestoras (*campus*), se houver interesse;
- orientar os gestores públicos à geração de informações de custos para a contabilidade realizar as alocações dos custos, conforme as atividades e os projetos planejados e desenvolvidos.

Os objetivos específicos foram atingidos, conforme a demonstração da apuração dos custos por aluno e dos metros quadrados utilizados.

1.3 Contribuição

O presente estudo teve as seguintes contribuições:

- orientar às unidades gestoras (*campus*) sobre os custeios das atividades e os projetos desenvolvidos efetuados, buscando-se os esclarecimentos de dúvidas quanto à possibilidade na aplicação dos custos no ensino público;

- adequar-se à legislação aplicável, que melhora a transparência e possibilita à sociedade entender com maior clareza a aplicação do dinheiro público de maneira econômica;
- verificar se os custos levantados são alternativas possíveis na aplicação dos recursos públicos em ação pública para manter os alunos em sala de aula;
- auxiliar os gestores públicos à tomada de decisão e no controle dos gastos públicos, além da transparência do serviço público;
- orientar os gestores públicos para a elaboração de proposta orçamentária com base em ações e valores mais realistas;
- trazer para os gestores públicos as informações sobre o montante de recursos econômicos que foram despendidos para manter os alunos em sala de aula no curso técnico em Agropecuária;
- orientar os gestores públicos sobre a importância da geração das informações de custos para a contabilidade efetuar o custeamento das atividades e dos projetos desenvolvidos.

Verificaram-se que a contribuição foi cumprida, conforme a demonstração da apuração dos custos por aluno e dos metros quadrados utilizados.

1.4 Estrutura do Trabalho

O presente estudo estrutura-se a partir dos seguintes tópicos: 1 - **Introdução:** justificativa e problemática; objetivos da pesquisa: objetivo geral e objetivos específicos; 2 – **Referencial Teórico:** contabilidade de custos; terminologia básica de custos; sistemas de custeio; contabilidade aplicada ao setor público; aspectos legais sobre os custos aplicados no setor público; orçamento público no Brasil: elaboração e execução orçamentária; distribuição dos recursos públicos para os Institutos Federais; licitações e contratações públicas; depreciação dos bens móveis; estudos anteriores nacionais e internacionais. 3 – **Métodos e Técnicas:** processo de coleta de dados; entidade pesquisada; materiais utilizados; desenvolvimento do estudo de caso. 4 – **Apresentação e Discussão dos Resultados;** 5 – **Considerações Finais.**

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

Conforme Leone (2000), a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que produz informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade; auxilia as funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão. Esse ramo da contabilidade classifica, coleta e registra dados internos e, em alguns casos, coleta e organiza dados externos da organização.

Koliver (2008) afirma que a finalidade da contabilidade de custos é a geração de informações favoráveis à tomada de decisões, mediante a compreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de alterações patrimoniais, ocorridas, projetadas ou simuladas, referente ao ciclo operacional interno, com aspecto à tomada de decisões de caráter administrativo, nos diversos níveis de direção da entidade. Dessa forma, consolida-se o papel gerencial que a contabilidade de custos assume, não apenas preocupando-se com o registro e a interpretação dos fatos, mas também com o processo decisório e a situação futura da entidade.

Segundo Silva e Lins (2014), com o forte aumento da concorrência entre empresas, em virtude da globalização, estas foram obrigadas a dar atenção para a gestão de custos como ferramenta de gestão estratégica de custos.

A Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021 – Custos no Setor Público, estabeleceu que o Governo atua em condições singulares, sendo sua principal função fornecer bens e serviços com características peculiares, tais como universalidade e obrigação de fornecimento decorrentes, na maioria das vezes, de garantias ao exercício de direitos sociais por parte do Estado e sem contraprestação no setor público. A essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade e o objetivo dessa norma é apurar custos para fins gerenciais.

Ainda, de acordo a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021 – Custos no Setor Público, o sistema de custos tem por objetivos:

- mensurar e evidenciar os custos dos programas, projetos, atividades, bens e serviços;
- apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria;
- subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas;
- apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhoria do gasto;
- produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais de uma entidade;
- subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência nos órgãos e entidades do setor público.

De acordo com Martins (2017), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio do controle e a ajuda na tomada de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar efetivamente o acontecido com o fim de comparação com os valores anteriormente definidos. O conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável ou não, e, principalmente, se é possível reduzi-los.

O pensamento de Eliseu Martins corrobora o escopo do presente estudo, que é saber se o levantamento de custos são alternativas possíveis na melhora da aplicação dos recursos públicos, em ação pública, para manter os alunos em sala de aula.

Para Slomski (2005), o objetivo do setor público não é a obtenção de lucros e sim o controle de custos, gerando melhor aplicação dos recursos. Um sistema de custos possibilita para o setor público um resultado mais eficaz quanto à tomada de decisões, gerando informações de maneira que o gestor acompanhe os custos dos bens e serviços, tornando também as operações mais transparentes, de modo que a sociedade avalie a eficiência e a eficácia da gestão dos recursos públicos.

Slomski (2005) também elucida que a aplicação de um sistema de custos na administração pública é um assunto novo e encontra-se em uma fase “embrionária”. Assim, mesmo com a legislação “forçando” a sua utilização, esta não era realizada.

Um artigo intitulado “Gestão de Custos na Administração Pública: um estudo de caso no Hospital Colônia do Carpiná – Parnaíba – PI (2017)”, de Pereira *et al.* (2017), destacam que a contabilidade de custos é uma ferramenta importante em qualquer tipo de organização, pois auxilia aos administradores no processo de tomada de decisão e no controle de gastos no setor público, visto como um instrumento que dá amparo à tomada de decisão, ao controle gerencial e à transparência do setor público, além de auxiliar os gestores a realizarem uma gestão pública eficaz.

Embora a preocupação com o controle de custos no âmbito legal não seja recente, como se observa pela Lei nº 4.320/1964 e pelo Decreto-Lei nº 200/1967, somente nos últimos anos houve a preocupação de implementar o que pretendia o legislador.

Para Silva (2007), pouco foi encontrado sobre custos na administração pública, provavelmente por não terem sido efetivados grandes empenhos sobre o assunto. Segundo Mauss e Souza (2008), um dos motivos pelos quais pode não haver a utilização da contabilidade de custos no âmbito governamental é justamente a escassez de literatura dedicada ao assunto. De fato, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2012), as pesquisas relacionadas à gestão de custos, aplicadas ao setor público, ainda são incipientes quando comparadas a outras linhas de investigação científica.

Como se pode observar, conforme já mencionado, o presente estudo se justifica devido à escassa literatura sobre o tema, motivo pelo qual foi despertado o interesse sobre o tema que, a nosso ver, é de grande relevância.

Cabe destacar que, embora o tema seja novo para a maioria dos entes federativos, existem no país instituições que fazem uso de sistemas de custos há vários anos. Algumas delas foram objeto de estudo da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP, 2001), quais sejam: Comando da Aeronáutica, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e Comando da Marinha. Outras experiências na gestão de custos também foram constatadas recentemente, como, por exemplo, no Governo da Bahia, e do Banco Central do Brasil. Ambos, analisados, na forma de estudos de casos, por Ching, Silveira e Freire (2011). Além desses, houve outro estudo, no Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto (Bonacim e Araujo, 2010).

Os ganhos de um eficiente controle de custos poderão ocorrer em diversos setores do ente governamental. Ching, Silveira e Freire (2011) destacam: otimização dos resultados dos programas governamentais; maior qualidade e transparência do gasto público; redução do desperdício; aprimoramento da qualidade e do produto oferecido ao cidadão e aperfeiçoamento da gestão pública.

A base para a implantação do sistema de custos é a utilização do regime de competência. Conforme determina a Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, esse regime determina que os efeitos das transações e de outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem independentemente de recebimento ou pagamento. Segundo Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018), a geração de informações de custos somente será possível com a adoção do regime de competência e, enquanto a contabilidade governamental não o adotar em sua integralidade serão necessários ajustes contábeis.

Em países como a Nova Zelândia, em que o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade já se encontra em estágio mais avançado do que no Brasil, a adoção do regime de competência é a regra. Conforme *The Treasury of New Zealand* (2013), as despesas são reconhecidas no período a que se referem. De acordo com Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), além da Nova Zelândia, outros países como a Austrália, Dinamarca,

Estados Unidos, Suécia e Suíça também adotam a contabilidade por competência.

Para Silva (2007), o modelo estabelecido pela Lei nº 4.320/1964, em seu art. 35, inciso II, demonstra que a contabilidade pública brasileira apropria despesas baseadas apenas no empenho. Na verdade, esse “regime de empenho” não se coaduna com o regime de competência. A despesa empenhada não pode ser considerada como efetivamente realizada, visto que apenas reservar recursos orçamentários para serem utilizados em futuro gasto não é viável.

Já a liquidação pode ser considerada como marco para a identificação do fato gerador do custo, pois cria para a administração a obrigação de pagamento, uma vez que o fornecedor, entre outras obrigações, comprovou a entrega do material ou prestação efetiva do serviço.

Destaca-se que, no presente estudo, adotou-se o regime de competência, ou seja, consideraram-se as despesas efetivamente realizadas no seu 2º estágio: a liquidação.

A contabilidade de custos tem como função a produção de informações para fins gerenciais e avaliação do desempenho da entidade. Também é utilizada no processo de planejamento e de controle. Como é um ramo da contabilidade, a sua sistemática é a de coletar, classificar, registrar, evidenciar os dados operacionais e os dados externos das empresas ou dos órgãos públicos. Esses dados podem ser preferencialmente monetários e físicos.

É importante ter em mente, o conceito de custos, conforme trazido na NBC T 16.11, a saber: “são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens”, como referido anteriormente.

Com o entendimento de que custo é o consumo de recursos, a tarefa da contabilidade de custos aplicada ao setor público é trazer informações de quanto de recursos econômicos foram consumidos, ou será preciso consumir para a entrega de um produto ou atendimento de uma demanda social.

2.2 Terminologia Básica de Custos

Aprender os significados dos termos técnicos utilizados na contabilidade de custos é importante para desenvolver e entender o presente estudo.

Os custos podem ser classificados como diretos e indiretos, fixos ou variáveis, dependendo de como são alocados aos produtos/serviços. De acordo com Ribeiro (2018), define-se que os custos diretos são aqueles que estão diretamente ligados à produção dos produtos, e sua determinação se dá em função de que além de integrarem aos produtos suas quantidades e valores, são os mesmos independentemente do volume de produção, ou, em caso da empresa nada produzir, os custos fixos existirão da mesma forma.

Conforme Serra Negra e Serra Negra (2001), os custos diretos são alocados diretamente ao produto. Enquanto para Bornia (2009), são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes e outros). A alocação e análise desses custos são relativamente simples. Exemplo: matéria-prima e mão de obra direta.

Quanto aos custos indiretos, de acordo com Serra Negra e Serra Negra (2001), são aqueles aplicados indiretamente, porém, apresentam dificuldade para controle individualizado, tendo que utilizar bases de rateio para sua alocação ao produto. Bornia (2009), por sua vez, afirma que as alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, como, por exemplo, a mão de obra indireta.

Ainda sobre os custos diretos e indiretos, de acordo com Ribeiro (2018), em relação à classificação dos custos de produção, observa-se que:

i) Os Custos Diretos compreendem os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de produção aplicados diretamente na produção. São denominados assim, porque, além de integrarem-se aos produtos, suas quantidades e seus valores podem ser facilmente identificados em relação a cada produto;

ii) Os Custos Indiretos compreendem os gastos com materiais, mão de obra e gastos gerais de produção aplicados indiretamente na produção. São assim denominados porque além de não se integrarem aos produtos, é impossível uma segura identificação de suas quantidades e de seus valores em relação a cada produto.

De acordo o Manual de Informações de Custos do Governo Federal: Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional (2018), que foi aprovado pela Portaria STN nº 518, de 17 de junho de 2018, a respeito da terminologia básica de custos, mencionou-se que a contabilidade, na condição de ciência, é

única, mas como em todas as áreas há uma grande quantidade de nomes para um único conceito, assim como conceitos diversos para a mesma palavra.

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. Essas mudanças alcançaram diretamente a contabilidade aplicada ao setor público, cujos procedimentos davam ênfase sobretudo aos conceitos orçamentários, conduzidos pela percepção de maior relevância do orçamento público entre os agentes políticos, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Tendo em vista a temática de custos do Governo Federal, é importante abranger as administrações direta e indireta, com as empresas que devem observar a legislação societária e os termos contábeis utilizados nas seguintes fontes: Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Pronunciamentos Emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Apresentam-se as definições para os principais termos utilizados em custos, traçando um paralelo entre os termos definidos pela doutrina de Eliseu Martins constantes na obra *Contabilidade de custos* (2017), como pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – contabilidade aplicada ao setor público, especificamente a NBC T 16.11 Sistemas de Informações de Custos ao Setor Público (2011).

No quadro 1, são apresentados os termos básicos de custos à luz da NBC T 16.11, assim como os termos tratados por Martins (2017).

Quadro 1 – Termos Básicos de Custos

Termo NBC T 16.11	Eliseu Martins
<i>Gasto</i> : é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.	<i>Gasto</i> : é a compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega de uma promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)
<i>Desembolso</i> : é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.	<i>Desembolso</i> : é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.

Termo NBC T 16.11	Eliseu Martins
<i>Gasto</i> : é o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.	<i>Gasto</i> : é a compra de um produto ou serviço qualquer que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega de uma promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)
<i>Investimento</i> : corresponde ao gasto levado para o Ativo em função de sua vida útil. São todos os bens e direitos adquiridos e registrados no Ativo.	<i>Investimento</i> : gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro período.
<i>Custos</i> : são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.	<i>Custos</i> : gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.
<i>Despesa</i> : não define.	<i>Despesa</i> : bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
<i>Perdas</i> : correspondem à redução do patrimônio que não estão associadas a qualquer recebimento.	<i>Perdas</i> : bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se pode observar no Quadro 1, os principais termos utilizados têm significados similares, exceto “Despesas” que não foi definido na NBC T 16.11.

Verificou-se também que a informação de custo tem o gasto como ponto de partida. Na situação em que o gasto é incorporado ao patrimônio, tem-se o investimento que, posteriormente, quando aplicado ao processo produtivo, se transforma em custo, na hipótese de consumo imediato do objeto do gasto, aplicado à produção, também se reconhece o custo. Nos dois casos, na apuração do resultado do período, o custo realizado (venda de mercadoria ou prestação de serviço) é considerado como despesa.

Por outro lado, na situação em que o objeto do gasto não é aplicado ao processo produtivo, tem-se simplesmente a despesa pelo consumo de recursos sem contrapartida em bens ou serviços.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 16.11 Sistemas de Informações de Custos do Setor Público, CFC (2011), têm-se os seguintes termos sobre custos aplicados ao setor público:

Custos Diretos: são todos os custos que são identificados ou associados diretamente ao objeto do custo; Custos Indiretos: são os custos que não podem ser identificados diretamente ao objeto do custo, devendo sua apropriação ocorrer por meio da utilização das bases de rateio ou direcionadores de custos; Custos Fixos: são os que não são influenciados pelas atividades desenvolvidas, mantendo seu valor constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade; Custos Variáveis: são os que têm valor total diretamente proporcional à quantidade produzida/ofertada; Custos Operacionais: é o que ocorre durante o ciclo de produção dos bens e serviços e outros objetos de custos, como energia elétrica, salários etc.; Objeto de Custo: é a unidade que se deseja mensurar e analisar. Os principais objetos de custos são identificados a partir de informações dos subsistemas orçamentário e patrimonial; Apropriação do Custo: é o reconhecimento do gasto de determinado objeto de custo previamente definido; Sistema de Acumulação: corresponde à forma como os custos são acumulados e apropriados aos bens e serviços e outros objetos de custo e está relacionado ao fluxo físico e real da produção; Método de Custeio: se refere ao método de apropriação de custos e está associado ao processo de identificação e associação do custo do objeto que está sendo custeado. A escolha do método deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações em dados. As unidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio.

2.3 Sistemas de Custeio

Os sistemas de custeio significam a apropriação dos custos, como é o caso de custeio por absorção.

Martins (2017) conceitua o custeio por absorção como sendo o método de aplicação de todos os custos de produção aos bens elaborados e só de produção, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Machado, Holanda & Bezerra Filho (2018) mencionam que, ao estudarem a implantação de sistema de custos na administração pública, se apoiaram em Silva (1996), que propôs a adoção do critério por absorção, que preconiza a determinação dos custos diretos das atividades e projetos por meio da acumulação dos gastos com pessoal, encargos, materiais e serviços, e a adição de determinada taxa que representa a distribuição das despesas indiretas ou gerais.

Desse modo, no presente estudo, optou-se por sistema de custeio por absorção, como já foi mencionado anteriormente.

Slomski *et al.* (2010), em artigo intitulado “A Demonstração do Resultado Econômico e Sistemas de Custeamento como Instrumento de Evidenciação do Cumprimento do Princípio Constitucional da Eficiência, Produção e *Accountability* no Setor Público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo”, explicam que, quando o responsável técnico for estruturar um sistema de custeamento, que está utilizando no referido cálculo, deve demonstrar qual é o método de custeio, como, por exemplo, o método por absorção e, ainda, qual o custeio de avaliação de estoques dos materiais. Posto que o sistema de custeamento a ser implantado na administração pública deve ser um daqueles já conhecidos e reconhecidos pela academia. Além disso, é necessário que a gestão pública atenda ao princípio constitucional da eficiência – para melhor evidenciar a importância da estruturação de sistemas de custeamento na administração pública.

Conforme Wernke (2005), o método mais tradicional de custeio é o custeio por absorção, que é empregado no intuito de atribuir um valor de custos ao produto, principalmente uma parte dos custos indiretos, consistindo na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta e indireta, mediante critérios de rateio.

Ainda, segundo Wernke (2005), a forma de custear por absorção explica que a empresa adquire certa matéria-prima e a transforma em produto através de um processo ao longo do qual cargas de custos vão sendo somadas ao custo inicial da matéria-prima.

Neves e Viceconti (2000) afirmam que o objetivo do custeio por absorção é ratear todos os seus elementos (fixos e variáveis), em cada fase da produção ou unidades de produção. Assim, cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor seja totalmente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques finais.

De acordo o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018), que foi aprovado pela Portaria STN nº 518, de 17 de julho de 2018, a respeito dos métodos de custeio, para associar os custos ao que se deseja mensurar é necessário adotar o que se denomina como método de custeio. Independentemente do método de custeio adotado, é relevante compreender

que não existe mensuração de custos exata. Isso porque eles são estimados, sobretudo, considerando que os custos indiretos, quando alocados, derivam de critérios de rateio. No método de custeio por absorção, todos os custos, fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são alocados para determinar os custos indiretos, com a melhor forma de rateio desses custos, a fim de que a informação gerada transmita segurança e confiabilidade.

2.4 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público – NBC TSP (CFC, 2016) – Estrutura Conceitual, para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, tendo por objetivo principal da maioria das entidades públicas é a prestação de serviços à sociedade, em vez de obter e gerar retorno financeiro aos investidores (como ocorre nas entidades privadas). Os relatórios contábeis de propósito geral das entidades do setor público fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*), tais como:

- se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz;
- quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos;
- a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e
- se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

Silva (2013) menciona que o cientista da contabilidade deve estar à frente da prestação de contas, junto aos órgãos fiscalizadores, tribunais de contas e órgãos de controle interno, além, é claro, de cuidar de toda a parte contábil e da prestação de contas à sociedade, de forma simples e clara, para que o cidadão possa, cada vez mais, entender esse mundo que é a contabilidade aplicada ao setor público. Ainda, conforme Silva (2013), persevera-se que as noções gerais

sobre a administração pública deveriam começar já nos primeiros anos de estudo de uma criança, pois só assim formaríamos mais cidadãos capazes de entender, analisar, criticar e de sugerir novas formas de melhor administrar os recursos públicos.

De acordo com Carvalho e Ceccato (2017) propõem, orienta-se que não se confunde o objeto com o objetivo da contabilidade pública. O objeto é o patrimônio público, formado por bens, direitos e obrigações. Os bens e direitos são denominados como Ativos e as obrigações como Passivos. Do confronto entre os elementos do Ativo e do Passivo, resultará o Saldo Patrimonial ou Patrimônio Líquido. O objetivo é o de fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade pública, de natureza patrimonial, orçamentária, financeira e de custos, às mutações ocorridas em determinado período, além de outras necessárias para auxiliar nos processos decisórios, como também para a prestação de contas e responsabilização.

No que se refere à Estrutura do Sistema Contábil, a NBC T 16.2 – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público Técnica, CFC (2012), destaca-se que a contabilidade aplicada ao setor público é organizada na forma de sistemas de informações, estruturadas nos seguintes subsistemas: Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; Custos: registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos podem produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

A contabilidade pública, dada a sua especialização, de acordo com Carvalho e Ceccato (2017), ainda possui algumas normas e conceitos próprios que regem, e a diferenciam dos outros ramos da ciência, conforme o Quadro 2 – Principais Diferenças entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Empresarial, demonstrado a seguir.

Quadro 2 – Principais Diferenças entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Empresarial

Contabilidade Pública	Contabilidade Empresarial
1. Objeto e Campo Aplicação Seu objeto é o patrimônio público. Destina-se às entidades que utilizem, recebam, guardem, gerenciem, movimentem ou apliquem recursos públicos. Outras entidades que não sejam do setor público também poderão aplicar às normas de contabilidade pública de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.	1. Objeto e Campo Aplicação Seu objeto é o patrimônio. Para todas as demais pessoas, físicas ou jurídicas, detentoras de patrimônio privado.
2. Objetivo e Função Social Seu objetivo é fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio público, demonstrando as mutações ocorridas e os resultados obtidos no período, auxiliando nos processos decisórios e na prestação de contas e responsabilização. Sua função social é evidenciar informações necessárias à: tomada de decisões; prestação de contas dos recursos públicos aos órgãos governamentais de controle; instrumentalização do controle exercido pela sociedade organizada.	2. Objetivo e Função Social Seu objetivo é fornecer informações confiáveis sobre o patrimônio privado, demonstrando as mutações ocorridas e os resultados obtidos no período. Sua função social é evidenciar informações necessárias à: tomada de decisões; prestações de contas dos recursos privados aos sócios ou acionistas; instrumentalização do controle perante o Fisco.
3. Registro dos Atos e Fatos Administrativos Deverá registrar e controlar todos os atos e fatos administrativos (atos e fatos contábeis). Deverá Registrar e acompanhar a execução orçamentária (art. 85 da Lei nº 4.320/1964). Deverá registrar a formalização de convênios, contratos, avais, garantias etc., no sistema de compensação, são as contas de controle (art. 87 da Lei nº 4.320/1964). Possui caráter restritivo e conservador: registros dos atos e fatos baseados em normas legais.	3. Registro dos Atos e Fatos Administrativos Deverá registrar e controlar os fatos administrativos. Poderá efetuar controle de atos que considerar relevantes. Não registra a execução dos orçamentos, pois são atos administrativos. O planejamento e o controle orçamentário são extracontábeis. Em princípio, não registra contratos, garantias, avais etc. Poderão ser evidenciados em notas explicativas. Possui maior liberdade: além das normas que a regem, baseia-se em consenso da classe contábil.
4. Regime Contábil - Receitas e Despesas Regime contábil de competência para as receitas e despesas. As receitas e as despesas orçamentárias são controladas de tal forma que possuem etapas ou estágios legal e tecnicamente previstos para sua realização. Receitas: planejamento; execução (lançamento, arrecadação e recolhimento). Despesas: planejamento; execução (empenho, liquidação e pagamento).	4. Regime Contábil - Receitas e Despesas Regime contábil de competência para as receitas e despesas. As receitas e as despesas oriundas do patrimônio privado não possuem classificação de estágios para sua execução legalmente previstos. Cabe à entidade privada a observância das normas contábeis e a utilização de controles e instrumentos que julgar necessários para consecução do objetivo da contabilidade privada.

Contabilidade Pública	Contabilidade Empresarial
5. Avaliação Patrimonial A reavaliação foi facultativa até 2010, e obrigatória de 2011 em diante para todos os entes da federação (Portaria STN nº 664/2010). As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial, pelo menos: anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; ou a cada quatro anos para as demais contas; ou grupo de contas. A depreciação, amortização e exaustão foram facultativas até 2010, e obrigatórias de 2011 em diante para todos os entes da federação (Portaria STN nº 664/2010).	5. Avaliação Patrimonial A reavaliação poderá ser realizada apenas nos casos estritamente previstos em lei (Resolução CFC nº 1.177/2009, NBC TG 27 - Ativo Imobilizado). Poderão ser obrigatórias a depreciação, a amortização e a exaustão, dependendo da espécie societária da empresa e do regime tributário em que estiver enquadrada.
6. Informações Contábeis Não apura lucro, mas déficit ou superávit. Afinal, o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade. O exercício financeiro coincide com o ano civil (ano calendário): 1º de janeiro a 31 de dezembro (art. 34 da Lei nº 4.320/1964). São demonstrativos obrigatórios previstos na Lei nº 4.320/1964: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais. Além dos novos demonstrativos: Demonstração dos Fluxos de Caixa (obrigatório); Demonstração do Resultado Econômico (facultativo); Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (obrigatório apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporem no processo de consolidação das contas). A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP informa o resultado patrimonial do exercício, evidenciando as alterações no patrimônio, inclusive fatos meramente permutativos. A Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico das ações do setor público, ou seja, considera o custo de oportunidade, o custo de execução e os benefícios gerados à sociedade pela ação pública. As notas explicativas foram historicamente subaproveitadas pela contabilidade pública, situação que deve ser modificada com as novas disposições oriundas do processo de convergência com as normas internacionais. Na União há sistema único	6. Informações Contábeis Objetiva apurar lucro (exceção para as entidades sem fins lucrativos). Afinal, o objetivo principal da maioria das entidades privadas é obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. O exercício social poderá coincidir com o ano civil, dependendo de como dispuser o estatuto ou o contrato social. Normalmente as empresas fazem seu exercício social coincidir com o ano civil, sobretudo em virtude da apuração dos resultados para fins de imposto de renda. São demonstrativos obrigatórios para as S/A, previstos na Lei nº 6.404/76: Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado. Em princípio, na Demonstração do Resultado do Exercício -DRE, o resultado é apurado através da comparação entre receitas e despesas, não envolvendo as contas patrimoniais. A Demonstração do Valor Adicionado informa o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. As notas explicativas sempre foram obrigatoriamente utilizadas para apresentar informações relevantes, não contidas nas demonstrações contábeis ou para

Contabilidade Pública	Contabilidade Empresarial
integrado, informatizado e padronizado para fins de registro dos atos e fatos contábeis: o SIAFI. Existem quatro subsistemas contábeis independentes: orçamentário; patrimonial; compensação; custos.	esclarecimento destas (Lei nº 6.404/1976, art. 176, parágrafos 4º e 5º). Os softwares de controle e registros contábeis não são padronizados. Geralmente são adquiridos no mercado ou elaborados pela própria empresa. As contas são registradas em um único sistema, envolvendo contas patrimoniais e de resultado. As contas patrimoniais e de resultado não constituem sistemas independentes. Cada lançamento contábil, poderá utilizar, para débito e crédito, contas de resultado e patrimonial. As contas patrimoniais não se misturam com as de resultado na apuração e demonstração do resultado - DRE. Caso a empresa utilize contas de compensação, elas constituirão sistema independente, ou seja, o lançamento a débito em uma ou mais contas acarretam necessariamente crédito em uma ou mais contas do sistema de compensação (ITG 2000 - Escrituração Contábil).

Fonte: elaborado pelo autor.

Com base em Carvalho e Ceccato (2017), basicamente essas são as diferenças entre a contabilidade pública e a contabilidade empresarial.

Lima (2018) corrobora a elucidação de Silva (2013) e de Carvalho e Ceccato (2017), ao conceituar a contabilidade pública como sendo o ramo da ciência contábil, que aplica no processo gerador de informações as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público.

Lima (2018) também menciona que o campo de atuação abrange as entidades do setor público, representadas pelos órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiro, bens e valores públicos, na execução de suas atividades.

Na mesma linha de raciocínio de Silva (2013), Carvalho e Ceccato (2017), Lima (2018) adverte que quanto ao objeto, este é caracterizado pelo patrimônio público e quanto aos objetivos, destacou que, dentre eles, constam o ato de fornecer informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, contribuindo tempestivamente para o processo de

tomada de decisão; promover a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Atualmente, o modelo da contabilidade pública está alicerçado na Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), que trouxe regras para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e Distrito Federal. Em 2000, foi publicada a Lei Complementar nº 101, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e representou um grande avanço no controle das contas públicas (Brasil, 2000).

Como se vê, as referências mencionadas no presente estudo, quais sejam: a legislação aplicável à contabilidade aplicada ao setor público, conforme Silva (2013); Carvalho e Ceccato (2017); e Lima (2018), estão em consonância às regras e normas estabelecidas aos seus ditames legais, uma vez que tais edições foram apresentadas após a edição das leis que as regem. Portanto, entende-se que as citações dos autores mencionados estão atualizadas.

De acordo com o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018), que foi aprovado pela Portaria STN nº 518, de 17 de julho de 2018, a contabilidade aplicada ao setor público, através do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, tinha um enfoque mais voltado ao orçamento, mesmo porque deve atender às exigências da legislação pátria atinente ao tema.

A ciência contábil, no Brasil, vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o processo das finanças públicas.

Nesse sentido, o primeiro marco histórico foi a edição da Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólida no país, tendo como principal instrumento o orçamento público.

Desse modo, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque, sobretudo aos conceitos orçamentários em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

O grande desafio, tanto da contabilidade aplicada ao setor público, como da contabilidade de custos no serviço público, é a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial. Contudo, sem perder de vista, os mandamentos legais que regem o orçamento.

Para a contabilidade, como ciência, deve-se seguir o regime de competência para o registro dos atos e fatos contábeis e suas evidenciações. Dessa maneira, com a evolução da contabilidade rumo à adoção das normas internacionais, será facilitada a geração de informações e análises sobre a gestão de custos no setor público.

2.5 Aspectos Legais sobre Custos Aplicados ao Setor Público

De acordo com o Manual de Informações de Custos do Governo Federal (2018), que foi aprovado pela Portaria STN nº 518, de 17 de julho de 2018 (Brasil, 2018), a necessidade de informações de custos é explicitada pela Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), resultante da mudança no processo de financiamento de alguns serviços, como o de abastecimento de esgotos, que deixaram de ser cobertos pelos tributos e migravam para ser financiados por um valor pago pelo usuário, necessitando que fosse conhecido o valor do custo. A partir daí, a temática de custos passou a fazer parte da contabilidade aplicada ao setor público, mas seu uso limitava-se à área industrial da administração pública. Dessa maneira, a Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), em seu art. 99 estabeleceu que:

Art. 99. – Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Identificando a importância de custos para o processo de tomada de decisão e a melhora do processo de avaliação da gestão pública, apontando para uma finalidade gerencial de forma mais ampla, o Decreto-Lei nº 200/1967 (Brasil, 1967), em seu artigo 79, determina que:

“A contabilidade deverá apurar os custos de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Reforçando a importância desse processo, o Decreto nº 93.872/1996 acrescenta a necessidade de apurar e evidenciar o custo dos projetos e atividades, além de estabelecer restrições à unidade gestora que não disponibilizar as informações pertinentes para permitir a mensuração de custos. Dentre outras regras, dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional e detalha a forma pela qual a contabilidade deve apurar os custos dos serviços, conforme o art. 137 e os parágrafos 1º e 2º do Decreto nº 93.872/1996:

Art. 137. – A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

Parágrafo 1º. – A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do cadastro orçamentário de projeto/atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Parágrafo 2º. – A falta de informação da unidade gestora sobre a execução física dos projetos e atividades a seu cargo, na forma estabelecida, acarretará o bloqueio de saques de recursos financeiros para os mesmos projetos e atividades, responsabilizando-se a autoridade administrativa faltosa pelos prejuízos decorrentes.

É importante mencionar aqui a a definição da unidade gestora em relação ao *campus*, sendo ele: O Instituto Federal de São Paulo (IFSP). Consiste em uma universidade com autonomia administrativa, patrimonial, orçamentária, financeira e contábil, sendo que o *campus* recebeu código de unidade gestora com a finalidade de execução orçamentária e financeira, registros dos atos e fatos contábeis, e a realização dos procedimentos licitatórios.

Nessa mesma linha de raciocínio, ou seja, de aprimorar o processo de tomada de decisão no setor público, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no parágrafo 3º do art. 5º (Brasil, 2000) determinou a implementação do sistema de custos como ferramenta de acompanhamento e avaliação, vindo a ser um dos maiores marcos legais do processo de criação do sistema de custos do Governo Federal e de seu sistema informacional. A Lei nº 101/2000, no seu parágrafo 3º do art. 5º, estabeleceu que:

“A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no inciso I do art. 4º, a função de dispor sobre o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento, conforme determinado pelo art. 4º:

Art.4. – A Lei de Diretrizes Orçamentárias atenderá o disposto do parágrafo 2º do art. 165 da Constituição Federal e: I – disporá também sobre [...] e-) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

A Lei nº 10.180/2001 (Brasil, 2001), “Lei dos Sistemas”, que organiza os sistemas de planejamento, orçamento, administração, contabilidade e controle interno do Governo Federal, determina que o sistema de contabilidade deve evidenciar a informação de custos dos programas e das unidades da administração, conforme seu art. 15:

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.

Conforme a legislação vigente acima descrita, a geração da informação de custos é exigida desde 1964. Nesse contexto, demonstra-se necessidade de se levantar tais informações e utilizá-las na avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento público.

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central de custos do Governo Federal, entende que esse processo possui duas fases básicas, quais sejam: uma primeira, que consiste em levantar a informação, denominada de fase da geração da informação; e uma segunda, denominada de gestão da informação, que trata os informes de custos gerados a fim de avaliar os resultados, para auxiliar no planejamento orçamentário, a tomada de decisão pelo gestor, atribuindo a este a responsabilidade sobre o desempenho da unidade sob sua gestão (custos para controle).

2.6 Orçamento Público no Brasil: Elaboração e Execução Orçamentária

De acordo com Silva (2013), o orçamento público, destacado na figura da Lei Orçamentária Anual, é um instrumento de planejamento e execução das

finanças públicas. Na atualidade, o conceito está intimamente ligado à previsão das receitas e fixação das despesas.

Silva (2013) menciona, ainda, as citações de Aliomar Baleeiro e de Alberto Deodato, da seguinte maneira:

O orçamento público é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza por certo período, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei. (Baleeiro *apud* Silva, 2013).

Já para Alberto Deodato: “o orçamento público e, na sua mais exata expressão, o quadro orgânico da economia pública é o espelho da vida do Estado e pelas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização” (Deodato *apud* Silva, 2013).

Silva (2013) também traça algumas reflexões, indagando “se o orçamento público é uma lei”. Em nosso entendimento, observa-se que é uma lei, mas não no sentido formal, pois quando o Legislativo o aprova, ele o faz, de forma autorizativa, ou seja, ele autoriza que as receitas sejam arrecadadas e gastas na forma que foram apresentadas, mas o Poder Público pode arrecadar diferentemente do que foi aprovado ou gastar menos do que conta na lei. Dessa forma, entende-se que não é algo impositivo.

Carvalho e Ceccato (2017) mencionam que o orçamento público possui duas facetas de uma mesma moeda: a primeira é ocupada pelas receitas, enquanto a outra é preenchida pelas despesas. Despesas públicas, portanto, são recursos governamentais autorizados pelo Poder competente com o objetivo de atender às necessidades públicas, de interesse coletivo, fixadas em lei e executadas em prol da população para fins de funcionamento dos serviços públicos.

São instrumentos de planejamento governamental, o Plano Plurianual – PPA; a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA, conforme previstos no art. 165 da Constituição Federal. Portanto, o PPA, a LDO e a LOA são instrumentos de utilização obrigatória para todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Cada ente da federação deve editar suas próprias leis que tratam sobre orçamento, ou seja,

seu próprio Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.

Dessa forma, de acordo com Carvalho e Ceccato (2017), a etapa do planejamento da despesa compreende a elaboração do orçamento com a fixação da despesa orçamentária, como também os demais procedimentos que possibilitam a sua execução.

O planejamento orçamentário é materializado na Lei Orçamentária Anual – LOA, à qual prevê a receita e fixa a despesa a ser executada.

De acordo com Lima (2018), conceitua-se orçamento público como sendo um instrumento de controle preventivo que assinala o caminho a ser seguido pela administração pública, dando-lhe a necessária autorização para arrecadar e gastar dentro dos limites que do próprio orçamento. Entre as vantagens do orçamento está a fixação de um objetivo definido: o estabelecimento dos meios de controle e a coordenação das atividades. O orçamento público também pode ser caracterizado como o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período de tempo, os planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e dos dispêndios a serem efetuados, observando-se a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

Ainda, de acordo com Lima (2018), destaca-se que o período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até sua apreciação final (denominado ciclo orçamentário), é desenvolvido como processo contínuo de análise e decisão ao longo de todo o exercício. Esse ciclo é identificado, principalmente, pelas seguintes etapas: elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, além da execução e controle de avaliação da execução orçamentária.

Dessa forma, a elaboração da proposta orçamentária processa-se desde uma proposta inicial de orçamento, proveniente do órgão de planejamento da entidade pública, passando pela consolidação dessa proposta, na unidade central e aprovação pelo Legislativo, até a liberação dos créditos orçamentários nas unidades gestoras de cada órgão.

Conforme Lima (2018), destaca-se que o ente público elabora o orçamento a partir de uma estimativa de quanto se espera arrecadar e das

despesas que pretende realizar. Na prática, o orçamento público é uma previsão de gastos que o ente público fica autorizado a fazer, não sendo o dinheiro propriamente dito. O gestor também não é obrigado a executar todas as despesas fixadas em seu orçamento. Todavia, somente poderão ser realizadas despesas devidamente autorizadas pelo Poder Legislativo.

Como se vê, falar e escrever sobre orçamento público, no Brasil, é demasiado amplo e complexo, uma vez que se deve obedecer ao rigor da legislação aplicável. O assunto é tão vasto, que seriam necessários outros trabalhos científicos, sem a pretensão de esgotar o tema. Assim, nesta pesquisa, buscou-se aportar os conhecimentos mais básicos sobre o tema.

Percebe-se com relação ao estudo do orçamento público no Brasil, que a regra geral é o planejamento das ações governamentais, mediante à execução orçamentária, através das realizações dos procedimentos licitatórios.

Mais uma vez, reforça-se a respeito da unidade gestora, que é a unidade que realiza os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os registros dos atos e fatos contábeis.

2.6.1 A Distribuição dos Recursos Públicos para os Institutos Federais

O Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (CONIF) é uma instância de discussão, proposição e promoção de políticas de desenvolvimento da formação profissional e tecnológica, pesquisa e inovação. É o CONIF que pleiteia, por meio da SETEC – Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica do Ministério da Educação (MEC), o valor necessário para custear as atividades da Rede. Para a distribuição dos recursos destinados aos Institutos Federais, criou-se a Matriz Orçamentária de Custeio e de Investimento.

O cálculo do valor é feito a partir do orçamento do ano corrente, ajustado pela inflação acumulada e projeções de crescimento de matrículas. A Matriz Orçamentária considera essencialmente as matrículas dos estudantes dos cursos de nível técnico básico médio, técnico, tecnológico, graduação, *latu sensu*, *stricto sensu*, cursos de formação inicial e continuada (FIC) e cursos de educação à distância (EAD), por *campus* de cada instituição da Rede Federal.

A metodologia utilizada para a distribuição dos recursos, para o exercício 2022, considerou para efeito de composição e cálculos uma estrutura e alguns parâmetros. A estrutura da Matriz Orçamentária foi composta por blocos, sendo estes: Pré-Expansão, Expansão Reitoria, Ensino à Distância, Assistência Estudantil, Extensão, Pesquisa e Inovação. Também se leva em consideração o IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial), o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano), a categoria dos *campi* e tipo de pesos dos cursos.

Igualmente, os *campi* elaboram suas propostas orçamentárias a partir do orçamento corrente, ajustadas pela inflação acumulada e projeções de crescimento de matrículas. Também, levam em consideração as demandas por meio das áreas responsáveis, mediante os procedimentos licitatórios em andamento. Tais propostas orçamentárias são discutidas e aprovadas através dos Conselhos dos *campi* e da Reitoria. Daí, pode-se claramente mencionar que, as propostas e execuções orçamentárias nos Institutos Federais, além de seguirem os rigores da legislação aplicável, são democráticas e participativas.

2.6.2 Execução Orçamentária

De acordo com Silva (2013), a despesa pública ou despesa orçamentária conceitua-se como sendo aquela que a entidade de direito público, devidamente autorizada pela Lei Orçamentária ou pelos créditos adicionais, realiza para a manutenção de serviços anteriormente criados e para a criação ou ampliação dos serviços públicos, visando a satisfação das necessidades coletivas. Para que a despesa orçamentária possa ser realizada, é imprescindível, como se vê, que esteja programada no orçamento ou autorizada por créditos adicionais. A despesa orçamentária deve ser realizada com rigorosa observância aos três estágios que a Lei Federal nº 4.320/1964 (Brasil, 1964) estabelece: empenho, liquidação e pagamento.

É importante destacar que excetuados os casos previstos pela legislação aplicável, a despesa orçamentária deve ser precedida de licitação e formalizada através de contrato.

A Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), em seu art. 12, preceitua as categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital. Entende-se por despesas correntes as despesas que não contribuem, diretamente, para a

formação ou aquisição de um bem de capital, como é o custeio, que é destinado à manutenção dos serviços anteriormente criados, como, por exemplo: conservação e manutenção de escolas, coleta de lixo, serviços administrativos. Quanto à outra categoria econômica, as despesas de capital são aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital, como, por exemplo: ar-condicionado, cadeiras e carteiras escolares, máquinas e equipamentos agrícolas.

Segundo a Lei Aplicável nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), têm-se ainda as classificações orçamentárias por natureza de despesa e elemento da despesa. Entende-se por grupo de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que representam as mesmas características quanto ao objeto de gasto, como ocorre com as despesas de pessoal, outras despesas correntes e investimentos. Já com relação ao elemento de despesa, este tem por finalidade identificar os objetos de gastos, como, por exemplo: vencimentos e vantagens; diárias; material de consumo; serviços de terceiros prestados; equipamentos e material permanente. O elemento de despesa caracterizado como “outras despesas correntes” é classificado com aquisição de material de consumo, diárias, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, limpeza e conservação predial, vigilância e segurança patrimonial, entre outras. No que concerne aos “investimentos”, são aqueles classificados na categoria econômica “despesas de capital”, que são as despesas com planejamento e a execução de obras e com as aquisições de instalações, bens móveis e imóveis que são denominados material permanente.

É importante destacar as classificações orçamentárias para o entendimento legal sobre o tema, uma vez que os profissionais da contabilidade aplicada ao setor público têm a responsabilidade de classificá-las adequadamente, observando-se as consultas das contas orçamentárias apropriadas, através ao SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, posto que tais classificações orçamentárias refletirão nos seus demonstrativos contábeis.

Conforme Silva (2013) explica, executar o orçamento significa realizar as despesas públicas nele previstas e somente essas, uma vez que, para que qualquer utilização de recursos públicos seja efetivada, a primeira condição é que esse gasto, como já visto, tenha sido legal e oficialmente autorizado pelo

Legislativo e que sejam seguidos à “risca” após a licitação, os três estágios da execução das despesas previstos na Lei nº 4.320/1964: o empenho, a liquidação e o pagamento.

A Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), em seus artigos próprios, definiu o empenho, a liquidação e o pagamento. Entender tais definições é essencial para que qualquer cidadão interessado no tema possa compreender melhor o funcionamento do setor público. Assim, com base no texto legal da Lei nº 4.320/1964, entende-se por empenho o ato emanado de autoridade competente que cria, para o Estado, a obrigação de pagamento. Os empenhos emitidos deverão conter autorização concedida por autoridade competente, ser designados por Portaria, mediante as assinaturas do ordenador de despesa e do gestor financeiro. Com as emissões dos empenhos, ocorrerá a realização da despesa que afetará contabilmente o sistema orçamentário.

Silva (2013), Carvalho e Ceccato (2017) e Lima (2018) conceituam os estágios da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento com base na Lei Federal nº 4.320/1964, da mesma maneira.

Com base no texto legal, temos as obrigações da liquidação e do pagamento. A liquidação é quando o fornecedor fez a entrega do objeto contratado, isto é, a verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios, observando-se a nota fiscal, o empenho, o comprovante de entrega do material, além de atestar sua aquisição e execução. É na liquidação que é registrada contabilmente a obrigação de pagamento no Passivo.

O pagamento, por sua vez, que é o último e o 3º estágio da despesa orçamentária, só ocorre após a regular liquidação, com as devidas autorizações por ordenador de despesa e do gestor financeiro, mediante a Portaria de designação e assinaturas digitais com a utilização segura do *token*.

Conforme dispõe o art. 60 da Lei nº 4.320/1964, os empenhos são classificados em: Ordinário, que é o tipo de empenho utilizado para as despesas de valor fixo e previamente determinado, cujo pagamento deve ocorrer de uma só vez; Estimativo, é o tipo de empenho utilizado para as despesas cujo montante não se pode determinar, tais como fornecimento de água e energia elétrica; e o Global, que é o tipo de empenho utilizado para despesas contratuais,

sujeitas a parcelamento. Entender e compreender as classificações dos empenhos são necessários para sua adequada emissão.

Nesse sentido, defende-se a importância quanto às definições e suas classificações dos estágios da despesa orçamentária (empenho, liquidação e pagamento), previstos na Lei Federal nº 4.320/1964, para que o profissional da contabilidade, aplicada no setor público, realize a execução orçamentária adequadamente, uma vez que estas irão refletir nas demonstrações contábeis. Desse modo, é de responsabilidade deste profissional realizar a despesa orçamentária, registrando-a e controlando-a no SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, como ocorre, devido à habilitação profissional legalmente estabelecida com seu correspondente registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRC SP).

Como se pode notar, a disseminação dos conhecimentos sobre a execução orçamentária contribuirá para a perfeita escrituração contábil (orçamentária, financeira e patrimonial) das entidades públicas.

De maneira geral, defende-se o referencial teórico para melhorar a informação que a sociedade interessada tem quanto ao conhecimento do funcionamento das atividades e dos projetos desenvolvidos no setor público, disponíveis nas informações contábeis, contidas nas demonstrações contábeis, inclusive, por meio do prosseguimento de estudos através de outros trabalhos científicos, produção de vídeos, entre outros, para que contribuam com uma melhor percepção que a sociedade venha a ter do setor público.

Devido às unidades gestoras (*campi*) do Instituto Federal de São Paulo, deter autonomia administrativa, orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, mediante Portaria de designação, inclusive com as inscrições correspondentes no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) por *campi*, elas contam com profissionais de contabilidade para a realização e execução orçamentária e financeira que refletem em suas demonstrações contábeis: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e variações patrimoniais aumentativas e diminutivas. Esses profissionais de contabilidade são efetivos (concursados) com seus registros ativos no CRC SP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, tendo, dentre outras atribuições legais, realizar a execução orçamentária e financeira; registros dos atos e fatos contábeis; análises e realização dos aspectos tributários quanto aos

cumprimentos das obrigações tributárias (principal e acessórias); cálculos e registros da depreciação dos bens móveis; cálculos dos valores dos depósitos garantias, conferências às planilhas de custos e formação de preços de vendas e análises dos documentos comprobatórios quanto às obrigações trabalhistas, previdenciárias e sociais para os contratos continuados com dedicação exclusiva de mão de obra. Segundo a Portaria do TCU nº 444, de 24 de dezembro de 2018, definem-se os contratos de natureza continuada e não continuada e a dedicação exclusiva de mão de obra como sendo:

Os serviços de natureza continuada são os serviços essenciais para assegurar a integridade do patrimônio de forma rotineira ou para manter o contínuo funcionamento das atividades que constituem necessidade permanente, cuja contratação deva estender-se por mais de um exercício financeiro e continuamente;
os serviços de natureza não continuada são os serviços que têm por objetivo a obtenção de produtos ou resultados específicos em um período pré-determinado; e
os serviços com regime de dedicação exclusiva de mão de obra são os serviços que o modelo de execução contratual exija, entre outros requisitos, que os empregados da contratada fiquem à exclusiva disposição da contratante e sob sua fiscalização.

2.7 Licitações e Contratações Públicas

Silva (2013) leciona que licitar significa realizar uma competição, um certame, e pode-se definir como procedimento administrativo vinculado, pelo qual a administração pública seleciona a melhor proposta para celebração de um contrato, buscando adquirir um produto ou a prestação de um serviço.

Já, conforme Lima (2018), de acordo com a citação dada pelo TCU (2010), a licitação é procedimento administrativo formal em que a Administração Pública convoca, por meio de condições estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços. Seu papel é garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e selecionar a proposta mais vantajosa para a administração, de maneira a assegurar a oportunidade igual a todos os interessados e possibilitar o comparecimento ao certame do maior número possível de concorrentes.

Como se pode observar, para a realização orçamentária, obedecendo-se ao planejamento orçamentário, por regra geral, são realizados os procedimentos licitatórios, conforme estabelece a Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021 (Brasil,

2021), que dispõe normas gerais de licitação e contratações para as administrações públicas diretas, autárquicas e fundações da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em resumo, a licitação é um procedimento administrativo formal. Assegura a igualdade de competição entre os concorrentes; busca a proposta mais vantajosa para a administração pública.

Como já estudado, é oportuno destacar que a licitação não pode ser sigilosa, sendo públicos e acessíveis os atos de seu procedimento. Da mesma forma, para garantir transparência dos atos praticados no governo, qualquer cidadão tem o direito de acompanhar o julgamento de uma licitação, desde que não interfira de modo a perturbar ou impedir a realização dos trabalhos.

Sempre que possível, costuma-se dizer que, na administração pública, somente é permitido fazer o que está escrito na lei, conforme argumenta Castro (2008), quanto ao tratamento da legalidade:

Diferentemente da vida privada que tudo é permitido, menos o proibido. Na área pública, inverte-se para tudo é proibido, se não for expressamente permitido. O que exige regulamento legal para tudo. A legalidade significa que o gestor público está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido, expondo-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

2.8A Depreciação dos Bens Móveis

Conforme Silva (2013) e Carvalho e Ceccato (2017), quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação. A depreciação tem como característica fundamental a redução do valor do bem. Ela é feita para os elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor: o uso, a ação da natureza e a obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A depreciação pode ser considerada como declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: deterioração física; desgastes com uso; e obsolescência (Silva, 2013; Carvalho e Ceccato 2017).

Motivado, por tais fatores, faz-se necessária a devida apropriação, atendendo ao princípio da competência

O valor depreciado provocará uma variação patrimonial diminutiva. A depreciação de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. A manutenção adequada dos ativos imobilizados não evita a aplicação da depreciação. O processo de depreciação cessará quando houver o término da vida útil do bem, momento em que seu valor contábil será igual ao valor residual.

O procedimento contábil da depreciação consiste na redução dos valores dos bens tangíveis (que têm existência física) em função do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência (ultrapassado tecnologicamente). Portanto, são sujeitos à depreciação os bens tangíveis utilizados na atividade operacional da entidade, como, por exemplo, computadores, móveis (mesas, cadeiras, armários, carteiras), veículos e máquinas e equipamentos.

Para Lima (2018), o valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida econômica, deduzidos os gastos esperados para sua venda.

Quanto à base de cálculo e taxas aplicadas, Lima (2018) explica que a base de cálculo será o valor da nota fiscal (empenho), adicionado aos gastos necessários para colocar o bem em uso na forma pretendida pela administração. Sobre esse valor será aplicada uma taxa de depreciação correspondente ao tempo de vida útil do bem. Entre os métodos que podem ser aplicados no setor público, destaca-se o método linear, de fácil aplicação, onde são fixadas taxas constantes de depreciação ao longo do tempo de vida útil.

De acordo com o Manual de Orientações SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal: Tesouro Nacional (2022) da macrofunção 020330 – Depreciação é a redução do valor de um bem pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência ao longo de sua vida útil econômica. Enquanto a vida útil econômica é o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o Ativo.

Segundo o mesmo manual, a depreciação orienta que o valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício. A depreciação de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. Nos casos de bens que passaram por reavaliação ou redução de valor recuperável, durante a vida útil do bem, a depreciação deve ser calculada e registrada sobre o novo valor.

O profissional da contabilidade deverá seguir a tabela de vida útil e valor residual, abaixo estabelecida, para cada conta contábil. Essa definição deve-se à necessidade de padronização de critérios dos órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas, pertencentes ao orçamento fiscal e da seguridade social, para a geração de dados consistentes e comparáveis. Na tabela 1, relacionam-se a vida útil e o valor residual dos bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária.

Tabela 1 – Vida Útil e Valor Residual dos Bens Móveis por Conta Contábil utilizados no curso Técnico em Agropecuária

Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Vida Útil (anos)	Valor Residual (%)
1231101-01	Aparelhos de Medição e Orientação	15	10
1231101-03	Equipamentos/Utensílios Médicos, Odontológicos, Laboratoriais e Hospitalares	15	20
1231101-06	Máquinas e Equipamentos industriais	20	10
1231101-07	Máquinas e Equipamentos energéticos	10	10
1231101-09	Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina	10	10
1231101-20	Máquinas e Utensílios Agropecuário/Rodoviário	10	10
1231101-25	Máquinas, Utensílios e Equipamentos diversos	10	10
1231102-01	Equipamentos de Tecnologia da Informação e Comunicação	5	10
1231103-01	Aparelhos e Utensílios domésticos	10	10
1231103-03	Mobiliário em Geral	10	10

Fonte: Elaborada pelo autor.

A depreciação deve ser reconhecida até que o valor líquido seja igual ao valor residual. Como regra geral, a depreciação será iniciada a partir do primeiro dia do mês seguinte à data da colocação do bem em utilização. O método de

depreciação deve ser compatível com a vida econômica do ativo e aplicado uniformemente durante esse período.

O método de cálculo dos encargos da depreciação a ser utilizado para toda a administração pública direta, autárquica e fundacional é o das quotas constantes, já que a informação deve ser consistente e comparável.

Com base nos estudos anteriores, identificaram-se os bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária através do inventário físico dos bens móveis – exercício 2022, obtido através do formulário termo de responsabilidade, mediante o acesso ao formato eletrônico e digital do SUAP – Sistema Unificado de Administração Pública. Para a apuração do valor, utilizou-se a planilha de forma automática, observando-se a Tabela 1 – Vida Útil e Valor Residual dos Bens Móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária. A apropriação dos valores de depreciação será descrita em tópico próprio adiante.

2.9 Estudos Anteriores Nacionais e Internacionais

No Quadro 3, apresentam-se os autores/ano, temas e seus objetivos relacionados ao presente estudo.

Quadro 3 – Estudos Anteriores Nacionais e Internacionais

Autor/Ano	Tema	Objetivos
GALVÃO, Fernando Vizotto (2021), nacional	A Pesquisa sobre Custo-Aluno no Brasil: caminhos percorridos e possibilidades	Analisa a trajetória conduzida no contexto brasileiro. Tendo por base a produção recente sobre o tema, aponta possibilidades de caminhos a serem melhor explorados pela pesquisa nacional sobre custos educacionais

Autor/Ano	Tema	Objetivos
ALVES, Samara Oliveira e SOBRINHO, Willian Brasil Rodrigues (2020) – nacional	Análises de Custos em uma Instituição de Ensino Superior: um estudo aplicado no Instituto Federal do Tocantins	Aplicação de um modelo de gestão de custos, tendo o custo anual médio do aluno matriculado no Instituto Federal do Tocantins, no ano 2017, que equivale a \$ 16.596,00
MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César e SOUTES, Dione Olesczuk (2018), internacional	Gestão de Custos no Setor Público: um panorama de experiências internacionais	Investigar experiências de implementação de sistemas de gestão de custos no setor público em âmbito internacional, de forma a identificar as principais dificuldades enfrentadas pelos entes governamentais no processo, bem como os benefícios proporcionados à gestão. Foram visitados 17 artigos por meio de análise de conteúdo.

Fonte: elaborado pelo autor.

Entre os estudos anteriores, destaca-se a pesquisa de Alves e Rodrigues (2020, p. 35/36), posto que suas contribuições foram essenciais ao presente estudo:

Os dados relacionados à execução orçamentária foram obtidos por meio das informações disponibilizadas no Portal da Transparência Fiscal e no Instituto Federal de Tocantins. As demais informações documentais foram obtidas nas seguintes instâncias: a-) Gerência de Ensino; b-) Gerência de Administração; c-) Coordenação de Registros Escolares; d-) Coordenação de Gestão de Pessoas; e-) Coordenação Técnica Pedagógica; f-) Setor Financeiro e Orçamentário. Os dados analisados são referentes à execução orçamentária-financeira do exercício fiscal de 2017 e correspondem a: salários e benefícios (décimo terceiro salário, auxílio alimentação, auxílio moradia, auxílio saúde, gratificação natalina e outras gratificações) dos servidores da unidade; serviços de manutenção e de funcionamento da unidade; material de consumo; manutenção predial; equipamentos e material

permanente; despesas com oferecimento de benefícios e assistência aos estudantes. Quanto à obtenção e tratamento de dados, foram realizadas as seguintes etapas: 1-) identificação das despesas orçamentárias do campus, referente ao ano de 2017. As informações foram disponibilizadas pelo setor financeiro do campus. Em seguida, com o auxílio da administração foi possível identificar a estrutura física administrativa e algumas descrições do espaço físico da área; 2-) coletas das áreas das salas que não foram informadas pela administração. Após a obtenção das áreas faltantes foram realizados os primeiros rateios das instalações do campus de acordo as naturezas de despesa/áreas.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

Beuren (2013) explica que a pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Medeiros (2019) menciona que a pesquisa exploratória tem por objetivo proporcionar uma visão geral de um fenômeno ou fato social; ela possibilita familiarização com o problema, o que permite a construção de hipóteses. Em geral envolve levantamento bibliográfico, entrevistas, análises que permitem a compreensão do problema. É constituída por estudos exploratórios, pesquisa bibliográfica, estudos de caso e levantamento de campo.

Segundo Thiollent (2002), a pesquisa-ação é realizada em um espaço de interlocução onde os autores implicados participam na resolução dos problemas, com conhecimentos diferenciados, propondo soluções e aprendendo na ação.

De acordo com Baldisserra (2001), em artigo intitulado Pesquisa-Ação: uma metodologia do “conhecer” e do “agir” coletivo, argumenta-se que a pesquisa-ação como método agrega várias técnicas de pesquisa social. Utiliza-se de técnicas de coleta e interpretação de dados, de intervenção de ações, bem como de técnicas e dinâmicas de grupo para trabalhar com a dimensão coletiva e interativa na produção do conhecimento e programação da ação coletiva.

A pesquisa do tipo estudo de caso, de acordo com Beuren (2013), caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado em um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

Medeiros (2019) leciona que o estudo de caso consiste num estudo de caso particular, mas representativo de uma população, que é significativo. Tem como objetivo que os resultados da pesquisa sejam aplicados a outros fatos ou fenômenos análogos, ou seja, que os resultados possam ser “generalizados” para situações semelhantes. A coleta de dados se realiza tal como ocorre nas pesquisas de campo.

Segundo Yin (2015 *apud* Medeiros, 2019), a realização da pesquisa estudo de caso permanece como um dos empreendimentos mais desafiadores das ciências sociais aplicadas. O caminho começa com uma revisão minuciosa da literatura e com a proposição cuidadosa e atenta das questões ou objetivos da pesquisa.

Sendo assim, o presente estudo utiliza-se da pesquisa exploratória, devido à importância de se aprofundar no tema para uma melhor compreensão e da pesquisa-ação, devido se obteve informações complementares mediante e-mail institucional com as coordenações das áreas envolvidas para a realização do estudo. Quanto aos procedimentos, trata-se de estudo de caso, em especial, por se concentrar em um único caso, contudo, permitindo que os resultados sejam aplicados em outras unidades semelhantes.

Para os tratamentos dos custos levantados, conforme os critérios de apropriação de custos adotados, houve a necessidade dos levantamentos das metragens das áreas ocupadas no espaço público para as atividades do curso técnico em Agropecuária. Desse modo, também, foram feitos os cálculos dos custos dos metros quadrados relacionados.

Foi obtida a autorização da Instituição Pública de Ensino, para o desenvolvimento ao presente estudo, conforme consta ao apêndice: anexo 1.

3.1 Processo de Coleta de Dados

O processo de coleta de dados iniciou-se com os levantamentos das informações da execução orçamentária, por meio do acesso ao SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, referente ao exercício financeiro 2022, e que corresponderam somente aos valores e descrições detalhados dos gastos públicos que foram aplicados no curso técnico em Agropecuária:

- contratos continuados com dedicação exclusiva de mão de obra: limpeza e conservação predial; vigilância e segurança patrimonial; portaria e controlador de acesso; tradutor/intérprete de libras; manutenção predial; cozinheiros e auxiliares de cozinha;
- serviços de terceiros – pessoa jurídica: fornecimento de materiais e peças; manutenção aparelho ar-condicionado; transportes; manutenção, máquinas e implementos agrícolas; monitoramento circuito fechado de TV; energia elétrica; água e esgoto; dedetização e limpeza de caixa d'água/reservatório;
- serviços de comunicação de dados: internet e outsourcing;
- Taxas de lixo e custeio de iluminação pública.

Na sequência, foram obtidas informações complementares, mediante e-mails institucionais com as seguintes áreas: coordenação do curso técnico em Agropecuária (projeto pedagógico do curso); coordenação de gestão de pessoas (folha de pagamento – pessoal); coordenação de registros escolares (quantidades das salas de aula e dos alunos matriculados e concluintes); coordenação sócio-pedagógica (verificação de concessão de bolsas de estudos); coordenação do almoxarifado e do patrimônio (para verificar se os bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária eram adequados, foram levantadas informações através do inventário físico destes, mediante o acesso ao SUAP – Sistema Unificado de Administração Pública). Os levantamentos das informações dos bens móveis são para calcular a depreciação correspondente ao período analisado.

Devido às análises referirem-se ao exercício financeiro de 2022, as apurações dos custos para o curso técnico em Agropecuária foram realizadas junto à 1ª série (um ano letivo).

3.2 Entidade Pesquisada

A entidade pesquisada foi o Instituto Federal de São Paulo (IFSP), na unidade agrícola do campus Barretos, onde as aulas teóricas e práticas do curso técnico em Agropecuária foram ministradas, tendo obtida a autorização da instituição pública de ensino, conforme consta ao apêndice: anexo 1.

De acordo o Portal Institucional (IFSP, 2024), o Instituto Federal de São Paulo (IFSP) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação (MEC); é reconhecido por sua excelência no ensino público gratuito de qualidade, tendo iniciado suas atividades em 1909, como Escola de Aprendizizes Artífices, recebendo, posteriormente, os nomes de Escola Técnica Federal de São Paulo e Centro Federal de Educação Tecnológica de São Paulo.

Com a criação da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, vinculada ao Ministério da Educação (MEC), por meio da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008 (Brasil, 2008), o IFSP – Instituto Federal de São Paulo passou a ter relevância de universidade, com autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, desenvolvendo além do ensino, também a pesquisa e a extensão. Com a mudança, O Instituto Federal de São Paulo (IFSP) passou a destinar 50% das vagas para os cursos técnicos e, no mínimo, 20% das vagas para os cursos de licenciatura e para os programas especiais de formação pedagógica, sobretudo nas áreas de ciências e de matemática. Continua a oferecer cursos de formação inicial e continuada (extensão), cursos superiores de graduação em bacharelado e de tecnologias, além dos cursos de pós-graduação *lato sensu* (especialização) e *stricto sensu* (mestrado). Além dos cursos presenciais, o Instituto Federal de São Paulo (IFSP) oferece os cursos técnicos e de graduação na modalidade de ensino à distância (EAD).

O Instituto Federal de São Paulo (IFSP) representa o maior órgão da Rede Federal. Segundo dados consolidados da Plataforma Nilo Peçanha (PNP, 2022), ano-base 2021, O IFSP contava com 37 unidades em pleno funcionamento, de 41 autorizadas a funcionar; 445 cursos de oferta regular (cursos técnicos, de graduação e de pós-graduação); 52.556 matrículas; 16.647 vagas; 139.774 inscritos em processos seletivos; 9.308 concluintes; 15.935 ingressantes.

Como já mencionado anteriormente, o Instituto Federal de São Paulo, (IFSP) por ter relevância de universidade, com autonomia administrativa, patrimonial, financeira, orçamentária, contábil, tem sua estrutura composta por 1 (uma) Reitoria, na cidade de São Paulo, e os seus 41 *campi* espalhados nas cidades do Estado de São Paulo: litoral, grande São Paulo e interior, que receberam a nomenclatura de unidades gestoras, pois, conforme o Portal da Transparência do Governo Federal, unidade gestora – UG é a unidade

orçamentária ou administrativa investida do poder de gerir recursos orçamentários e financeiros, próprios ou sob descentralização, ou seja, é a unidade incumbida de gerir os recursos orçamentários e financeiros da entidade e fazer a contabilização de todos os seus atos e fatos contábeis. Portanto, é a unidade autorizada a emitir documentos por meio de um sistema informatizado de administração financeira.

Em relação à unidade gestora, o *campus* e a unidade agrícola de Barretos, onde o curso técnico em Agropecuária é ofertado, o projeto pedagógico do curso informa que teve seu campus Barretos edificado em atendimento à chamada pública do MEC/SETEC nº 001/2007, Plano de Expansão Tecnológica – Fase II, com autorização de funcionamento pela Portaria Ministerial nº 1.170, de 21 de setembro de 2010, objetivando atender à comunidade de Barretos e às cidades vizinhas. A unidade sede do IFSP do campus Barretos localiza-se em prédio próprio, em um terreno de 20.000 metros quadrados, cedido pela Prefeitura Municipal de Barretos. Para abrigar os cursos do eixo agrícola do campus, entre os anos de 2014 e 2017, foi construída a infraestrutura da unidade agrícola.

No início, o *campus* Barretos ofereceu os cursos técnicos em Agronegócio, Eventos e Manutenção e suporte em informática, nos períodos vespertino e noturno, atendendo cerca de 160 alunos. Na época, o *campus* Barretos contava com 11 professores e 5 servidores técnico-administrativos. Sua aula inaugural foi ministrada em 23 de setembro de 2010, pelo prefeito do município. No dia 28 de outubro, o Instituto Federal – campus Barretos foi oficialmente inaugurado pelo Ministro da Educação.

Com o ingresso de novos docentes e administrativos, a instituição de ensino, pesquisa e extensão conta, atualmente, com 134 servidores, sendo 54 do segmento administrativo e 80 do segmento docente, dos quais 70 são efetivos e 10 substitutos/temporários, sendo que a ampla maioria possui formação em nível de pós-graduação *stricto sensu*.

Atualmente o IFSP – campus Barretos oferece, além do curso técnico em Agropecuária, outros dois cursos técnicos integrados ao ensino médio: Técnico em alimentos e Técnico em informática. Ainda são oferecidos os seguintes cursos: bacharelado em Agronomia; Curso técnico em hospedagem na modalidade EJA (educação de jovens e adultos), cursos superiores de tecnologia em análise e desenvolvimento de sistema e de tecnologia em gestão

de turismo, além das licenciaturas em Ciências biológicas e em Química. Na modalidade pós-graduação *lato sensu*, é ofertada a especialização em Desenvolvimento de sistemas para internet e dispositivos móveis.

Em relação à organização curricular, o projeto pedagógico do curso informa que o currículo proposto para o curso técnico em Agropecuária tem 4.560 aulas de 45 minutos cada, totalizando 3.420 horas, distribuídas em três anos, sendo que os componentes curriculares que aconteceram na 1ª série são compostos por 16 disciplinas, totalizando 1.140 horas/carga horária.

3.3 Materiais Analisados

Os materiais analisados são os seguintes:

- as informações orçamentárias através da execução orçamentária referente ao exercício financeiro de 2022, levando-se em conta o 2º estágio da despesa orçamentária (liquidação), mediante o acesso ao SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal;
- o projeto pedagógico do curso técnico em Agropecuária;
- os registros e os controles adotados por coordenação do patrimônio referentes aos espaços públicos ocupados em metros quadrados por curso técnico em Agropecuária;
- a folha de pagamento do pessoal;
- as informações quanto às concessões ou não de bolsas de estudos;
- as informações referentes às quantidades das salas de aulas e dos números de alunos matriculados e concluintes referentes à 1ª série do curso técnico em Agropecuária;
- as informações referentes ao inventário físico – exercício financeiro 2022, dos bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária, mediante o acesso ao Sistema Unificado de Administração Pública – SUAP;
- as informações dos cálculos do valor da depreciação dos bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária, mediante as planilhas de controles e acompanhamentos.

O período analisado referiu-se ao exercício financeiro de 2022, desse modo, por ser um ano financeiro, foram levantadas as informações da geração dos custos da 1ª série (um ano letivo) do curso técnico em Agropecuária.

3.4 Desenvolvimento do Estudo de Caso

A seguir apresenta-se como se deu o desenvolvimento do presente estudo de caso:

- As informações orçamentárias foram levantadas à execução orçamentária, considerando-se o 2º estágio da despesa orçamentária (liquidação), referente ao exercício financeiro 2022, mediante o acesso ao SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, onde foram classificados os gastos públicos em segregados e não segregados. Para os gastos públicos segregados, foram aplicados os cálculos quanto às quantidades dos alunos totais matriculados e aos alunos matriculados no curso técnico em Agropecuária, observando-se a carga horária do referido curso para a 1ª série (um ano letivo). Enquanto, referente aos gastos públicos não segregados, foram aplicados os cálculos quanto aos espaços públicos utilizados em metros quadrados por curso técnico em Agropecuária, e destes, aplicou-se a quantidade total dos alunos matriculados e somente dos alunos matriculados do curso técnico em Agropecuária, observando-se a carga horária correspondente.
- Foram levantadas as informações quanto à obtenção da carga horária e dos espaços públicos ocupados em metros quadrados por curso técnico em Agropecuária, descritas no projeto pedagógico do curso. Com relação às informações dos espaços públicos em metros quadrados, foram certificadas através dos registros e controles mantidos pela coordenadoria do patrimônio.
- No que tange às informações da mão de obra (vencimentos e vantagens), levou-se em conta as informações referentes à folha de pagamento – pessoal. Calculou-se para o período analisado (um ano letivo, que é a 1ª série) e distribuiu-se ao mapa de levantamentos e informações de custos. Considerou-se nos cálculos a carga horária descrita no projeto pedagógico do curso técnico em Agropecuária;

- Foram verificadas as informações quanto às bolsas de estudos para os alunos do curso técnico em Agropecuária, e constatou-se que não houve concessões de bolsas de estudos para o período analisado;
- Pertinente às informações orçamentárias, que se considerou o 2º estágio da despesa orçamentária (liquidação), no exercício financeiro 2022, constatou-se que não houve aquisições de materiais de estoques: sementes, mudas e plantas, bem como houve o cuidado de verificar esses materiais estocados, verificando-se que isso não ocorreu. Essas informações dos estoques foram cuidadosamente certificadas através de contas e controles contábeis, mediante o acesso ao SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, no período analisado;
- Para se calcular o custo da depreciação dos bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária, foram seguidas as normas aplicáveis que estão, inclusive, descritas no presente estudo, quais sejam: o valor de aquisição; a data de aquisição; a vida útil (anos); o valor residual, em quotas constantes, com os levantamentos desses bens móveis através do inventário físico – bens móveis – exercício financeiro 2022, mediante o acesso ao SUAP – Sistema Unificado de Administração Pública. Também, para a realização dos levantamentos das informações dos bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária, levou-se em conta as informações quanto às quantidades de salas de aulas (2 salas) e dos alunos matriculados (80 alunos, divididos em duas salas de aula: 40 alunos para cada sala de aula) e dos alunos concluintes (61 alunos aprovados). Com base nas informações levantadas dos bens móveis, apurou-se o valor da depreciação, mediante a utilização de planilha de controle e acompanhamento para apuração do custo da depreciação ao período analisado.

Com base no rigor científico, de acordo com Ribeiro (2018), adotaram-se os seguintes critérios de rateios para os custos envolvidos: mão de obra (tempo de trabalho dedicado à área); depreciação (hora máquina trabalhada); energia elétrica, água e esgoto, taxas, segurança, limpeza, manutenção predial, manutenção ar-condicionado etc. (área ocupada).

Abaixo, segue fluxograma com as etapas e sequências da geração de informação de custo, para uma melhor visualização do processo:

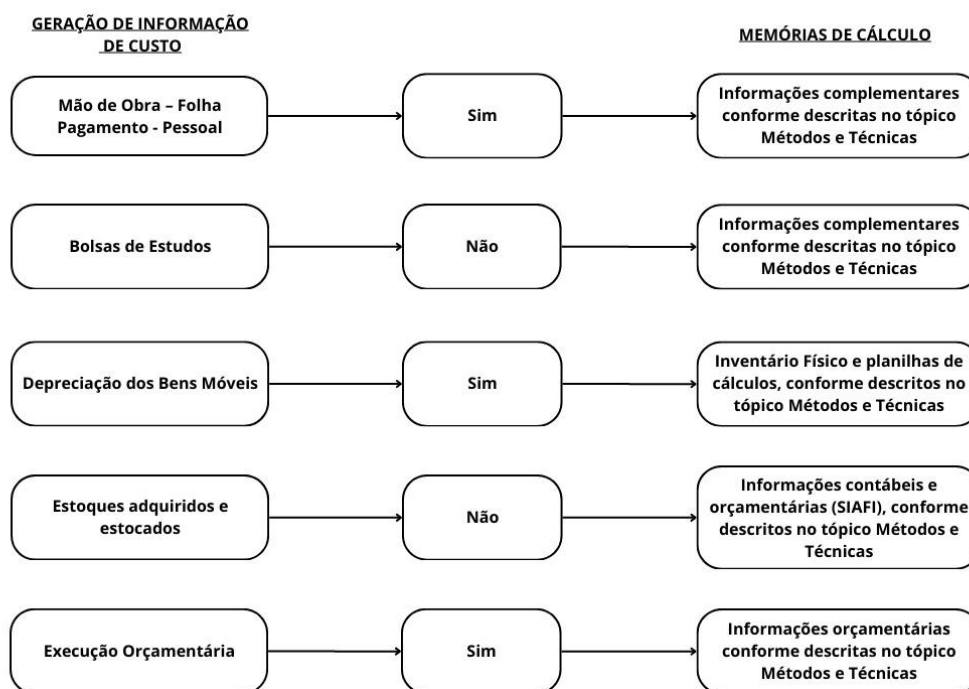


Figura 1. Fluxograma com informações sobre memórias de cálculo.

*Demais informações em: Métodos e Técnicas e Apresentação e Discussão dos Resultados

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os gastos públicos orçamentários por alunos, no Instituto Federal de São Paulo (IFSP), são conhecidos, contudo, busca-se contribuir com um sistema de custeio com o objetivo de aprimorá-lo. Assim, verificou-se que os objetivos gerais e específicos foram atingidos, conforme a demonstração da apuração dos custos por aluno e dos metros quadrados utilizados.

Com base nas análises das informações de custos no setor público, relacionadas aos alunos em sala de aula do curso técnico em Agropecuária, no Instituto Federal de São Paulo, da unidade agrícola do *campus* Barretos, onde a oferta do curso técnico em Agropecuária é ministrada, elaborou-se a Tabela 2 - Mapeamento dos Elementos das Informações de Custos, de acordo com suas descrições e seus correspondentes valores; e a Tabela 3 – Mapeamento dos Custos em Metros Quadrados, relacionados aos espaços públicos utilizados no curso técnico em Agropecuária, conforme estão demonstrados a seguir.

Tabela 2 – Mapeamento dos Elementos das Informações de Custos

Descrições	Valores (R\$)
Custos Diretos	75.042,29
Mão de Obra	75.042,29
Auxílio Alimentação	3.950,25
Auxílio Transporte	3.689,28
Férias	1.666,03
Gratificação Natalina	4.513,66
Incentivo à Qualificação	5.286,47
Ressarcimento à Saúde Suplementar	1.110,46
Retribuições por Titulações	18.368,11
Vencimentos Básicos	36.458,03
Custos Indiretos	106.859,84
Depreciação dos Bens Móveis	48.497,68
Aparelhos de Medição e Orientação	1.782,76
Equipamentos/Utensílios Médicos e Odontológicos	37,72
Máquinas e Equipamentos industriais	50,13
Máquinas e Equipamentos energéticos	738,43
Máquinas, Ferramentas e Utensílios de Oficina	1.260,37
Máquinas e Utensílios Agropecuários/Rodoviários	41.071,49
Máquinas, Utensílios e Equipamentos diversos	94,18
Equipamentos da Tecnologia de Informação e Comunicação	881,74
Aparelhos e Utensílios domésticos	779,06
Mobiliário em Geral	1.651,74

Peças Não Incorporáveis a Imóveis	150,06
Execução Orçamentária	58.362,16
1. Contratos Continuados com Dedicação Exclusiva de Mão de Obra	17.360,87
Cozinheiros e Auxiliares de Cozinha	3.802,39
Limpeza e Conservação predial	5.115,88
Manutenção Predial	2.198,04
Portaria e Controlador de Acesso	2.922,41
Tradutor/Intérprete de Libras	629,75
Vigilância e Segurança patrimonial	2.692,40
2. Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	21.210,56
Água e Esgoto	1.063,88
Dedetização e Limpeza de caixa/reservatório d'água	127,49
Energia Elétrica	15.336,56
Fornecimento de Peças e Materiais para Manutenção do Ar-Condicionado	161,73
Fornecimento de Peças para Manutenção Predial	359,35
Mão de obra não residente - Manutenção Predial	119,64
Manutenção Aparelho Ar-Condicionado	300,83
Manutenção Equipamento Estufa	266,67
Manutenção Máquinas e Implementos Agrícolas	508,20
Monitoramento Circuito TV – CFTV	258,82
Outsourcing - Almoxarifado Virtual	78,87
Transportes Rodoviário Municipal e Intermunicipal	2.628,52
3. Serviços Comunicação de Dados	2.374,24
Serviços Conectividade Internet (unidade agrícola)	2.062,70

Serviços Outsourcing, com fornecimento de máquinas, toners e insumos	311,54
4. Taxas	9,52
Taxa Lixo	9,52
5. Contribuição Custeio Iluminação Pública	16,97
Custeio Iluminação Pública (energia elétrica)	16,97
6. Material Destinado à Assistência Social	14.955,58
Gêneros Alimentícios para o restaurante estudantil	14.955,58
7. Material Consumo	2.434,42
Água Mineral	98,01
Copa e Cozinha para o restaurante estudantil	1.618,85
Educativo e Esportivo	201,40
Gás	516,16
CUSTO TOTAL POR CURSO TÉCNICO EM AGROPECUÁRIA	181.902,13
CUSTO TOTAL POR ALUNOS MATRICULADOS (80 alunos)	2.273,78
CUSTO TOTAL POR ALUNOS CONCLUINTES (61 alunos)	2.982,00

Fonte: Elaborada pelo autor.

A mão de obra classificada como custos diretos teve os seguintes elementos: auxílio-alimentação; auxílio transporte; férias; gratificação natalina; incentivo à qualificação; ressarcimento à saúde suplementar; retribuições por titulação e os vencimentos básicos, obtidos mediante e-mail institucional à coordenação de gestão de pessoas. Devido às informações obtidas ter o período na base mensal, exceto para as férias e a gratificação natalina, calculou-se o montante para o período analisado (um ano; um exercício financeiro ou um ano letivo); e dos resultados obtidos calculou-se o montante em relação à carga horária. Quanto aos técnicos administrativos, igualmente aos docentes, calculou-se a apropriação dos custos em relação à carga horária. Para os técnicos administrativos, a carga horária adotada foi a de menor carga horária das aulas

por docente, buscando-se razoabilidade e segurança nos critérios da distribuição dos custos.

Tabela 3 – Mapeamento das Informações dos Custos por Metros Quadrados: Espaços públicos utilizados por curso técnico em Agropecuária

Espaço Público	Qtde	Área Útil M²	Valor /M²
Almoxarifado	1,00	300,00	606,34
Área de Convivência	1,00	144,00	1.263,21
Barracão - Laboratório Máquinas Agrícola, Irrigação e Hidráulica, Topografia	1,00	372,00	488,98
Biblioteca	1,00	78,45	2.318,70
Campo de Futebol Society	1,00	800,00	227,38
Casa dos Técnicos	2,00	500,00	363,80
Coordenadoria de Apoio ao Ensino	1,00	11,17	16.284,88
Copa	1,00	16,32	11.145,96
Laboratório Anatomia Comparada e Zoologia	1,00	128,78	1.412,50
Laboratório de Ciências	1,00	128,78	1.412,50
Laboratório de Informática	1,00	128,78	1.412,50
Laboratório Ecofisiologia, Fertilizantes e Nutrição Plantas e Sementes	1,00	128,78	1.412,50
Laboratório Multidisciplinar	2,00	257,55	706,28
Laboratório Petrologia, Mineralogia, Gênese e Classificação de Solos	1,00	128,78	1.412,50
Laboratório Tecnologia de Produtos Origem Animal	1,00	64,38	2.825,44
Laboratório Tecnologia de Produtos Origem Vegetal	1,00	64,38	2.825,44
Portaria	1,00	71,00	2.562,00
Refeitório Estudantil	1,00	230,21	790,16
Sala Coordenação	1,00	19,78	9.196,27

Sala Coordenadoria Sócio Pedagógico	1,00	25,79	7.053,20
Sala dos Professores	1,00	68,00	2.675,03
Salas de Aula	2,00	188,72	963,87
Estacionamento	1,00	526,65	345,39
SOMA		4.382,30	
CUSTO TOTAL DA ÁREA ÚTIL POR m²			41,51

Fonte: Elaborada pelo autor.

A depreciação dos bens móveis, classificados nos custos indiretos, foi obtida das informações dos bens móveis utilizados no curso técnico em Agropecuária, e somente esses, através do inventário físico – exercício financeiro 2022, mediante o acesso ao SUAP – Sistema Unificado de Administração Pública. Com base nas informações levantadas dos bens móveis, apurou-se o valor da depreciação, mediante a planilha de controle e acompanhamento para a apuração do custo da depreciação do período analisado, observando-se as informações contidas na tabela 1 – Vida Útil e Valor Residual do Bens Móveis por conta contábil, utilizadas no curso técnico em Agropecuária, inclusive a sua data de aquisição. Para realizar a apropriação dos custos de depreciação, seguiu-se o rigor científico de Ribeiro (2018, p. 279): “aplicando-se a fórmula: valor da depreciação/total das horas máquinas x nº alunos = custo da depreciação distribuído. Assim, a taxa será expressa em unidade monetária. O denominador da divisão foi o total trabalhado das horas máquinas, obtidas da carga horária do curso técnico em Agropecuária.

A execução orçamentária classificada nos custos indiretos foi obtida das informações orçamentárias, considerando-se o seu 2º estágio da despesa orçamentária (liquidação), referente ao exercício financeiro 2022, mediante o acesso ao SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal. Também se classificaram os gastos públicos orçamentários em partes custos: segregados e não segregados. Para os segregados, os cálculos para rateios se deram nos totais dos alunos matriculados em relação aos alunos matriculados no curso técnico em Agropecuária, observando-se a carga horária correspondente. Já os gastos públicos orçamentários não segregados em parte

custos, tiveram os cálculos para os rateios da área total ocupada, a área ocupada onde a oferta do curso técnico em Agropecuária é ministrada, e com os alunos totais matriculados e os alunos matriculados no curso técnico em Agropecuária, observando-se a carga horária correspondente. É importante mencionar que os gastos públicos orçamentários não segregados relacionados ao restaurante estudantil foram levados em conta. Quanto aos transportes rodoviários municipal e intermunicipal e aos serviços de conectividade de internet, levaram-se em conta os totais dos alunos matriculados e dos alunos matriculados no curso técnico em Agropecuária. Os elementos e os subelementos relacionados à execução orçamentária envolveram os seguintes aspectos:

- Contratos continuados com dedicação exclusiva de mão de obra: cozinheiros e auxiliares de cozinha; limpeza e conservação predial; manutenção predial; vigilância e segurança patrimonial;
- Serviços de terceiros – pessoa jurídica: água e esgoto; dedetização de limpeza de caixa/reservatório d'água; energia elétrica; fornecimento de peças e materiais para manutenção de ar-condicionado; fornecimento de peças para manutenção predial; mão de obra não residente para manutenção predial; manutenção de aparelho de ar-condicionado; manutenção de equipamento estufa; manutenção de máquinas e implementos agrícolas; monitoramento circuito TV – CFTV; transportes rodoviários municipal e intermunicipal;
- Serviços de comunicação de dados: internet e outsourcing, com fornecimento de máquinas, toners e insumos;
- Taxas: taxas de lixo;
- Contribuição Custeio Iluminação Pública: custeio de iluminação pública (energia elétrica);
- Material destinado à assistência social: gêneros alimentícios para o restaurante estudantil;
- Material de consumo: água mineral; copa e cozinha para o restaurante estudantil; educativo e esportivo; e gás.

Nos cálculos custos, o total por curso técnico em Agropecuária correspondeu ao montante de \$ 181.902,13, que resultaram no custo por alunos

em sala de aula matriculados (80 alunos), em \$ 2.273,78, e ao custo por alunos concluintes (61 alunos) em \$ 2.982,00, como foi exatamente demonstrado na tabela 2 – mapeamento dos elementos das informações de custos.

Já no que se refere às informações dos custos por metros quadrados: os espaços públicos utilizados por curso técnico em Agropecuária foram obtidos através do projeto pedagógico do curso, com as devidas verificações da coordenadoria do patrimônio, para se certificar, por meio dos seus registros e controles, a correta informação obtida. Para se calcular o custo por metros quadrados dos espaços utilizados por curso técnico em Agropecuária, ocorreu o cálculo o valor apurado do custo total, que resultou no valor do custo total da área útil ocupada em \$ 41,51.

Nas análises verificadas, observou-se que a unidade gestora (*campus*) adotou a melhor maneira, e de forma adequada, a utilização dos recursos públicos. Uma vez que, como já é conhecido, essa unidade gestora (*campus*) adotou o controle e o acompanhamento dos gastos públicos orçamentários, que são recomendáveis para que se alcance a devida prestação de contas referentes à execução orçamentária.

É importante e oportuno destacar, que devido o Instituto Federal de São Paulo ter a relevância de universidade, com autonomia administrativa, financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, o *campus* é denominado unidade gestora, para a finalidade de realização da execução orçamentária e financeira; efetuar os registros e controles contábeis, mediante os registros e controles em sistema informatizado: o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do presente estudo foi identificar e demonstrar quais são os custos envolvidos no curso técnico em Agropecuária, no Instituto Federal de São Paulo (IFSP), para saber sobre o custo-aluno e os espaços públicos utilizados em metros quadrados, visando recomendar ao referido *campus* e demais *campi* como realizar os custeios das atividades e dos projetos desenvolvidos. Observa-se que os gastos públicos orçamentários são conhecidos, já que são realizados os acompanhamentos e os controles junto à execução orçamentária, portanto, busca-se contribuir com um sistema de custeio.

Verifica-se que objetivo geral foi atingido, como se verificou na apuração do custo total em \$ 181.902,13, que resultou no custo por aluno matriculado (80 alunos) de \$ 2.273,78, e do custo por aluno concluinte (61 alunos) de \$ 2.982,00. E, também, o custo total da área útil por área de metros quadrados de \$ 41,51.

Com o atingimento dos resultados do objetivo geral, os gestores públicos, sabendo da composição dos custos e seus valores correspondentes, podem melhorar as alocações dos créditos orçamentários nesta ou naquela ação governamental, visando manter os alunos em salas de aulas. Além do mais, podem melhorar a transparência e o planejamento dos gastos públicos realizados com maior qualidade.

Retomando os objetivos específicos da pesquisa, descritos a seguir:

- identificar e calcular o custo-aluno em sala de aula no nível técnico em Agropecuária;
- calcular o custo em metros quadrados da utilização correspondente ao espaço público, do curso ofertado em técnico em Agropecuária;
- a verificação do custo-aluno visará se o planejamento e execução orçamentária estão adequados ou se estão necessitando de mais alocações dos créditos orçamentários nesta ou naquela ação governamental;

- saber sobre os custos para melhorar as alternativas possíveis na aplicação dos recursos públicos em ação pública para manter os alunos em sala de aula;
- servir de critérios quanto aos levantamentos e alocações dos custos para o *campus*, se houver interesse;
- orientar os gestores públicos à geração de informações de custos para a contabilidade fazer suas alocações, conforme as atividades e os projetos desenvolvidos.

Igualmente, ao objetivo geral já mencionado, reitera-se que os objetivos específicos foram atingidos, conforme já demonstrado anteriormente, pois foram analisadas a composição e os valores dos custos apurados por alunos matriculados e concluintes e dos custos em metros quadrados dos espaços públicos utilizados por curso técnico em Agropecuária.

A partir dos dados descritos nesta dissertação, conclui-se que a apuração dos custos é relevante para qualquer entidade, pública ou privada. Essa apuração, descrita no presente estudo, intentou demonstrar a importância do conhecimento sobre os custos para uma adequada prestação de contas à sociedade, no caso, dos alunos matriculados e concluintes do curso técnico em Agropecuária, bem como da importância do cumprimento da legislação aplicável ao tema e do tratamento legal e econômico na aplicação dos recursos públicos.

Os gestores públicos, a partir do conhecimento, descrito no presente estudo, podem realizar as gerações das informações dos custos para que a contabilidade, através dos profissionais dessa área, fazendo os custeios das atividades e dos projetos desenvolvidos na instituição de ensino, pesquisa e extensão.

Com as análises das informações de custos gerados, pode-se verificar que o *campus* objeto deste estudo faz os controles e os acompanhamentos dos gastos públicos orçamentários. Essas informações são extremamente importantes porque revelaram, na apuração dos custos total e por alunos matriculados e concluintes, bem como os custos dos espaços públicos por metros quadrados das áreas ocupadas por curso técnico em Agropecuária, o quão é importante seu conhecimento, para que possam ser administradas de forma equilibrada.

Em relação às divulgações das informações de custos e dos gastos aplicados no setor público, mencionados no presente estudo, não se pode limitá-los somente aos já disponibilizados no Portal da Transparência, mas possibilitar também aos cidadãos interessados, mediante prévio cadastramento nos diversos sistemas informatizados existentes da administração pública, consultá-los. Isso pode significar maior participação do cidadão nas atividades e projetos desenvolvidos da instituição pública de ensino, extensão e pesquisa, possibilitando, inclusive, receber sugestões da comunidade na elaboração de tais atividades e projetos desenvolvidos.

Recomenda-se e reforça-se a importância do presente estudo, para os que estiverem interessados em conhecer como se deu a realização dos custeios das atividades e dos projetos desenvolvidos, para que possam aplicá-los em suas unidades.

O presente estudo não se esgota com os assuntos: custos, contabilidade e orçamentos aplicados no setor público, uma vez que se tem interesse em dar prosseguimento aos estudos em nível de doutorado e na participação em grupos de pesquisas, voltados às instituições públicas e privadas de ensino, inclusive, com entidades públicas e privadas com segmento de atividades semelhantes e diferentes.

REFERÊNCIAS

ALVES, Samara Oliveira; SOBRINHO, William Brasil Rodrigues. Análise de custos em uma Instituição de Ensino Superior: um estudo aplicado no Instituto Federal de Tocantins. *ABC - Associação Brasileira de Custos*. São Leopoldo – RS, v. 15, n. 2, p. 28-53, maio/ago. 2020. Disponível em: <https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/535>. Acesso em: 28/08/2024.

BALDISERRA, Adelina. Pesquisa-Ação: uma metodologia do “conhecer” e do “agir” coletivo. *Sociedade em Debate*. Pelotas – RS, v. 7, n. 2, p. 5-25, agosto, 2001. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view>. Acesso em: 28/08/2024.

BEUREN, Ilse Maria. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. In: LONGARAY, André Andrade et al. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BONACIM, C. A.; ARAÚJO, A. M. Gestão de custos aplicada a Hospitais Universitários Públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de

Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6953>. Acesso em: 28/08/2024.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. CONIF - Conselho Nacional das Instituições e da Rede de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. *Metodologia de Composição de Cálculos*. Dispõe sobre Matriz Orçamentária de Custeio e de Investimento para as Instituições Federais da Rede de Ensino Profissional e Tecnológico. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://portal.conif.org.br>. Acesso em: 28/08/2024

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 2000*. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília-DF, 04 de maio de 2000. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Ministério da Educação. *Decreto nº 7.034, de 2010*. Dispõe sobre o Programa Nacional de Assistência Estudantil (Pnaes). Brasília, DF: 19 jul. 2010. Disponível em: <https://portal.mec.gov.br/index.php>. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 200, de 1967*. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: 19 fev. 1967. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 93.872, de 1986*. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília-DF, 23 dez. 1986. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 4.320, de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos balanços e orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: 04 de maio de 1964. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 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 e dá outras providências. Brasília-DF: 6 fev. 2001. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 11.892, 29 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. Brasília, DF: 29 dez. 2008. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 14.133, de 2021*. Estabelece as normas gerais de licitação e contratação para as Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília-DF: 1 abr. 2021. Disponível em: https://planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Tesouro Nacional. *Manual de Orientações SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal*. Macrofunção 020330 - Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações. Brasília-DF: 21 de março 2022. Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais>. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Tesouro Nacional. *Manual de informações de custos do Governo Federal*. 1. ed. Brasília-DF: 17 jul. 2018. Aprova o Manual de Informações de Custos da Portaria STN nº 518, 2018. Disponível em: <https://tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-de-custos/2018/26>. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão TCU nº 1.078, 24 de junho de 2004*. Dispõe para a administração pública federal com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis. Brasília-DF, 24 jun. 2004. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo>. Acesso em: 28/08/2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Portaria-TCU nº 444, de 2018*. Dispõe sobre o processo de contratação de serviços, no âmbito da Secretaria do Tribunal de Contas da União (TCU). Brasília-DF: 28 DEZ. 2018. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/filedownload.pdf>. Acesso em: 28/08/2024.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. *Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada*. 4. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2017.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs*. São Paulo: Atlas, 2008.

CHING, Hong Luh; SILVEIRA, Henrique Flávio Rodrigues da; FREIRE, Fátima de Souza. *Gestão de custos na administração pública: estudo de casos do governo*

da Bahia e do Banco Central do Brasil. *Revista de economia e administração*: Insper Instituto de Ensino e Pesquisa São Paulo, v. 10, n. 2, p. 262-284, abr./jun. 2011. Disponível em: <https://seer.insper.edu.br/index.php/rea/article/view>. Acesso em: 28/08/2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. Brasília-DF, 10 dez. 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>. Acesso em: 28/08/2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. Aprova a NBC TSP – Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação da informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público. Brasília-DF, 23 set. 2006. Disponível em: http://2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc. Acesso em; 28/08/204.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.129/2008*. Aprova a NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis. Brasília-DF, 21 nov. 2008. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1129.pdf. Acesso em: 30 nov. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.282/2010*. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/1993, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília-DF, 28 mai. 2010. Disponível em: https://1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1282.pdf. Acesso em: 28/08/2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.366/2011*. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília-DF, 25 nov. 2011. Disponível em: <https://2.cfc.org.br/sisweb/ser/Confirmacao.aspx>. Acesso em: 28/08/2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.437/2013*, que trata das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. Brasília-DF, 22 mar. 2013. Disponível em: https://2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/0014378&arquivo=Res_1437.doc. Acesso em: 28/08/2024.

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública. *Gestão de custos no setor público*. Brasília, 2001. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br>jsui>handle>. Acesso em: 28/08/2024.

GALVÃO, Fernando Vizotto. A pesquisa sobre custo-aluno no Brasil: caminhos percorridos e possibilidades. *Revista de Financiamento da Educação (FINEDUCA)*. Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, v. 11, n. 3, 2021. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br>fineduca>article>view>. Acesso em: 28/08/2024.

KOLIVER, Olívio. *Contabilidade de custos*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de. *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco; BEZERRA FILHO, João Eudes. *Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 1. ed. Natal: Instituto Social Iris, 2018.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

MEDEIROS, João Bosco. *Redação científica: prática de fichamentos, resumos, resenhas*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MESSIAS, Diego; FERREIRA, Júlio César; SOUTES, Dione Olesczuk. Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais. *Revista de Serviço Público*. Brasília, v. 69, n. 3, p. 585-604, jul./set. 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/browse>. Acesso em: 28/08/2024.

PEREIRA, Amanda Rodrigues; HERCULANO, Kylvia Maria Sousa; JÚNIOR, Jonas Guimarães; PUTRICK, Simone Cristina; DENDASCK, Carla Viana. Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no Hospital Colônia do Carpiná - Parnaíba - PI. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*, ano 02, v. 05, n. 8, p. 121-143, nov. 2017. Disponível em: <https://nucleodoconhecimento.com.br/administracao-gestao-de-custos>. Acesso em: 28/08/2024.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; & BEVILACQUA, R. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view>. Acesso em: 28/08/2024.

RIBEIRO, Osni Moura. *Contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SERRA NEGRA, Carlos Alberto; SERRA NEGRA, Elizabete Marinho. Custo hospitalar: uma reflexão sobre a implantação e necessidades. *Contabilidade Vista & Revista*, Universidade Federal de Minas Gerais, v. 12, n. 1, p. 31-56, abr. 2001. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/article/view>. Acesso em: 28/08/2024.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Custos no Setor Público*. Brasília: Universidade de Brasília, 2007. Disponível em: <https://realp.unb.br/juspuibltstream/LIV.PDF>. Acesso em: 28/08/2024.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. *Gestão de custos: contabilidade, controle e análise*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Valmir Leôncio da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. *Controladoria e governança na gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor *et al.* A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. *Revista de Administração Pública – RAP*, Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 933-57, jul./ago. 2010. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view>. Acesso em: 28/08/2024.

TREASURY OF NEW ZEALAND. *Health sector: information supporting the estimates of appropriations for the government of New Zealand for the year ending, 30 June 2014 - Statement of Common Accounting Policies - specific accounting policies*. Publicado em 16/05/2013. Disponível em: <https://treasury.govt.nz/budget/2013/ise/v6/082.htm>. Acesso em: 28/08/2024.

THIOLLENT, Michel. Construção do Conhecimento e Metodologia da Extensão. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais, Cronos*, Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), Natal-RN, v. 3, n. 2, p. 65-71, jul./dez. 2002. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/cronos/issue/view/81>. Acesso em: 28/08/2024.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 9. ed. São Paulo: Frase, 2000.

WERNKE, Rodney. *Análise de Custos e Preços de Venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva, 2005.

APÊNDICE

ANEXO 1: Termo de Autorização da Instituição:



TERMO DE AUTORIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO

O Instituto Federal de São Paulo (IFSP), do campus sede e da unidade agrícola de Barretos, pessoa jurídica devidamente inscrita no CNPJ nº 10.882.594/0023-70, com endereço à Avenida C-1, nº 250, Bairro Ide Daher, na cidade de Barretos, Estado de São Paulo, neste ato representada por sua responsável legal, diretora geral e assistente social, Juliana de Carvalho Pimenta, portadora do RG nº 21.637.229-X e inscrita no CPF/MF nº 186.565.388-88, por intermédio da presente autoriza a realização, em suas dependências e fora delas, da dissertação a apresentar à banca examinadora da Pontifícia Católica de São Paulo (PUC/SP), para obtenção do título de Mestre Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, sob a orientação do prof. Dr. José Carlos Marion, intitulado Proposta de Implantação do Sistema de Custos no Instituto Federal de São Paulo (IFSP), que o objetivo geral consiste em identificar e demonstrar quais são os custos envolvidos no curso técnico em agropecuária no Instituto Federal de São Paulo (IFSP), para saber o custo-aluno e dos espaços públicos utilizados em metros quadrados, visando orientar aos campi para os custeios das suas atividades e dos seu projetos desenvolvidos.

Autoriza expressamente a divulgação do trabalho dissertação, do nome da instituição e do resultado.

Declara que tem conhecimento e que concorda plenamente que a participação da instituição que representa se dá a título gratuito, não recendo, portanto, nenhum honorário ou gratificação referente ao objeto do trabalho dissertação.

Barretos, 10 de junho de 2024
Instituto Federal de São Paulo (IFSP)
Campus Sede e da Unidade Agrícola de Barretos

Juliana de Carvalho Pimenta
Diretora Geral



Documento assinado digitalmente
JULIANA DE CARVALHO PIMENTA
Data: 16/06/2024 13:26:03-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Edmilson Antônio de Paula
Aluno e Pesquisador



Documento assinado digitalmente
EDMILSON ANTONIO DE PAULA
Data: 13/06/2024 09:56:21-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>