

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS
CENTRO DE EDUCAÇÃO E CIÊNCIAS HUMANAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE ORGANIZAÇÕES E SISTEMAS
PÚBLICOS

VILMA MARTINS DE ATAIDE

**INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA UNIDADE SAÚDE ESCOLA DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SÃO CARLOS (USE/UFSCAR): UM MAPEAMENTO BASEADO NOS
SISTEMAS E CONTROLES EXISTENTES**

São Carlos-SP
2018

VILMA MARTINS DE ATAIDE

**INFORMAÇÃO DE CUSTOS NA UNIDADE SAÚDE ESCOLA DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SÃO CARLOS (USE/UFSCAR): UM MAPEAMENTO BASEADO NOS
SISTEMAS E CONTROLES EXISTENTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos da Universidade Federal de São Carlos para obtenção do título de Mestre em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque

São Carlos-SP
2018



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS

Centro de Educação e Ciências Humanas
Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos

Folha de Aprovação

Assinaturas dos membros da comissão examinadora que avaliou e aprovou a Defesa de Dissertação de Mestrado da candidata Vilma Martins de Ataíde, realizada em 20/12/2018:

Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque
UFSCar

Profa. Dra. Marli Auxiliadora de Silva
UFU

Prof. Dr. Fernando Augusto Vasilceac
UFSCar

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus, por ter me carregado nas horas mais tristes e a todos os anjos que foram colocados em minha vida, contribuindo para meu crescimento pessoal e intelectual.

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus que caminha ao meu lado a todo momento e, nos momentos mais difíceis, me carregou em seus braços.

Aos meus pais, Pedro (em memória) e Margarida, e ao meu “padrastinho” Armando Paschoal, pela educação, valores e apoio oferecidos.

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Andrei Aparecido de Albuquerque pela orientação, paciência, apoio e confiança na elaboração deste trabalho. E a todos professores do mestrado, pelo aprendizado ao longo do curso.

À professora Marli Auxiliadora da Silva e ao professor Fernando Augusto Vasilceac pela enriquecedora participação na minha banca com valiosas e imprescindíveis contribuições.

Agradeço a minha irmã Vanda Martins de Atayde, aos meus amigos José Olímpio Domingues Junior, Marilda Cristina Priori, Rita de Cássia Oliveira Sant’Ana, Johnny Soares de Carvalho, Vanessa da Silva Mariotto Onody, anjos terrenos com participação especial na minha trajetória de mestrado.

Agradeço à ProAd, especialmente ao pró-reitor Prof. Dr. Marcio Merino Fernandes pelo incentivo e a contribuição didática

À Coordenação e Administração da Unidade Saúde Escola pelas informações fornecidas e pelo apoio em todas as fases desse trabalho.

Agradeço também aos servidores e amigos da Universidade que participaram da pesquisa, pela disponibilidade, presteza no fornecimento dos dados necessários para o desenvolvimento do trabalho e pela parceria, em especial ao amigo Hamilton, Fernando e Murilo.

Agradeço aos meus colegas de mestrado, especialmente a Larissa, Marilda e Raquel, que foram minhas grandes parceiras nos trabalhos, nos incentivos e no dia a dia.

À coordenadora do PPGOSP, professora Andrea Eloisa Bueno Pimentel, pela motivação e pelo amparo.

Enfim, manifesto meu agradecimento a todos que contribuíram direta ou indiretamente para o desenvolvimento deste trabalho.

“Agradecer é admitir que houve um momento que se precisou de alguém; é reconhecer que o homem jamais poderá lograr para si o dom de ser autossuficiente”.

RESUMO

ATAIDE, Vilma Martins de. **Informação de custos na Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar):** um mapeamento baseado nos sistemas e controles existentes. 2018. 115 f. Dissertação (Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos) – Universidade Federal de São Carlos, *São Carlos*, 2019.

Diante de exigências legais que visam à melhoria na qualidade da informação de custo por todos os órgãos da federação e da complexidade em apurar os custos nas instituições públicas, investigou-se neste trabalho o processo de estruturação de informações de custo na Unidade Saúde Escola (USE) da Universidade Federal de São Carlos, tanto o processo de apuração dos custos, quanto a participação ou não dos sistemas de informação utilizados no âmbito na universidade. A pesquisa caracteriza-se pela integração de informações quantitativas e qualitativas, na forma de estudo de caso - classifica-se quanto aos objetivos como descritiva e exploratória. As diversas fontes de evidências utilizadas para coleta de dados permitiram a identificação e mapeamento dos itens consumidos direta e indiretamente pela USE, e conforme a estrutura do custeio por absorção, foram levantados os custos gerais da unidade. A partir da base de dados, promoveu-se a apuração do custo financeiro total da unidade e identificou-se a representatividade de cada item e seu grupo, evidenciando a participação dos sistemas de informação utilizados pela instituição na construção das informações de custo. Constatou-se que os custos existentes na unidade são predominantemente fixos, onde verificou-se a prevalência de determinados grupos de despesas. O custo dos grupos de despesa, remuneração, benefícios a pessoal e encargos sociais, representa quase 80% do custo total da unidade. Os custos fixos trazem limitações para os gestores em qualquer nível de decisão, pois quase sempre não podem ser evitados, por se tratarem de custos com a estrutura ou de custos relacionados a obrigações previstas em lei, como é o caso do custo com servidores efetivos. No que diz respeito à participação dos sistemas de informação na apuração do custo, constatou-se que a geração de informações de custos, para o objeto de estudo, só foi possível ao se utilizar, predominantemente, o controle manual, já que a maioria dos dados foi proveniente de planilha em formato Excel, o que afeta diretamente a confiabilidade e a qualidade das informações. Os dados existentes nos sistemas de informações utilizados pela Universidade necessitam de adaptações e integrações sistêmicas para então oferecer informações de custo a nível departamental.

Palavras-chave: contabilidade de custos, custos aplicado ao setor público, custos em saúde.

ABSTRACT

ATAIDE, Vilma Martins de. **Cost information at the School Health Unit of the Federal University of São Carlos (SHU/UFSCar)**: a mapping based on existing systems and controls. 2018. 115 f. Dissertation (Master of the Postgraduate Program in Management of Public Organizations and Systems) - Federal University of São Carlos, *São Carlos*, 2019.

In view of legal requirements that aim at improving quality of cost information by all federal departments and the complexity of calculating costs in public institutions, the present study investigated process of structuring cost information in the School Health Unit (SHU) of Federal University of São Carlos, the costing investigation process and the utilization, or not, of information systems in the scope of the university. The research is characterized by the integration of quantitative and qualitative information, in the form of a case study - according to the objectives it is classified as descriptive and exploratory. The multiple sources of evidence used for data collection enabled the identification and mapping of items consumed directly and indirectly by SHU, and according to the cost structure by absorption, the general unit costs were calculated. Using database information's, the full financial cost of SHU was calculated and the representativity of each item and its group was identified, evidencing the participation of information systems used by the institution in the construction of cost information. It was found that the existing costs in the SHU are predominantly permanent, where the prevalence of certain groups of expenses was verified. The cost of the expense groups, salaries, personnel benefits and social taxes, represents almost 80% of the total cost in SHU. Permanent costs bring limitations to managers at any level of decision, because oftenly, they cannot be avoided and because they are costs related to legal obligations, as is the case of costs with effective servers. Regarding the information systems in the calculation of cost, it was verified that the generation of cost information for the object in study was only possible with the predominant use of manual control, once that most of informations was provided by Excel spreadsheets, which directly affects the reliability and quality of informations. Existing data in the information systems used by the University require adaptations and systemic integrations to then, offer cost information at the departmental level.

Keywords: costs accounting, costs applied to the governmental institutions, costs in health

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Itens consumidos na USE	71
Tabela 2. Fonte de dados de folha de pessoal	73
Tabela 3. Fonte de dados dos custos diretos com terceirizadas	73
Tabela 4. Fonte de dados de outras despesas diretas de custeio	74
Tabela 5. Fonte de dados dos custos com material de consumo	75
Tabela 6. Fonte de dados dos custos com material ambulatorial	76
Tabela 7. Fonte de dados dos custos com depreciação	78
Tabela 8. Fonte de dados dos custos indiretos	79
Tabela 9. Fonte de dados da apuração total	79
Tabela 10. Custos com pessoal	82
Tabela 11. Custo direto com terceirizadas	83
Tabela 12. Outras despesas diretas de custeio	85
Tabela 13. Consumo de energia elétrica (Kw)	85
Tabela 14. Consumo de energia elétrica (R\$)	86
Tabela 15. Custos com material de consumo	87
Tabela 16. Custos com material ambulatorial	88
Tabela 17. Custo com depreciação mensal dos bens móveis	90
Tabela 18. Edificações da Unidade Saúde Escola	90
Tabela 19. Depreciação da edificação da Unidade Saúde Escola	91
Tabela 20. Custos indiretos	92
Tabela 21. Custo médio e semestral da unidade de saúde escola	93
Tabela 22. Variação máxima do custo semestral da USE	94
Tabela 23. Custo total médio dos procedimentos realizados	95
Tabela 24. Participação dos sistemas existentes na construção da informação de custo	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Embasamento sobre alguns conceitos sobre a reforma administrativa	22
Quadro 2. Principais aspectos da nova contabilidade pública	29
Quadro 3. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)	30
Quadro 4. Compreensibilidade entre aplicação do método absorção em entidades públicas e privadas	42
Quadro 5. Modelo conceitual dos ajustes orçamentários e patrimoniais	43
Quadro 6. Panorama sobre os custos na área de saúde	48
Quadro 7. Contribuições com a literatura de custos hospitalares	50
Quadro 8. Representação dos Itens de Custos	51
Quadro 9. O método de custeio por absorção no setor público de saúde	52
Quadro 10. UFSCar em números no ano de 2017	64

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Organograma da USE	65
Figura 2. Sistematização dos custos na USE/UFSCar	69
Figura 3. Classificação dos itens de custos na USE/UFSCar	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CIF	Custo Indireto de Fabricação
COINC	Coordenação de Informação de Custos
DEALM	Departamento de Almoxarifado
DECO	Departamento de Controle Orçamentário
DIAP	Divisão de Abastecimento e Patrimônio
DICEG	Divisão de Contratos, Expedição e Gráfica
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ESAF	Escola de Administração Fazendária
FAI	Fundação de Apoio Institucional Federal
IFAC	International Federation of Accountants
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
OFSS	Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
OGU	Orçamento Geral da União
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PNGC	Programa Nacional de Gestão de Custos
PU	Prefeitura Universitária
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaft
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custo do Governo Federal
SICSP	Sistema de Informações de Custo do Governo Federal
SIORG	Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal

STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUCON	Subsecretaria de Contabilidade Pública
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora
UNICEP	Centro Universitário Central Paulista
USE	Unidade de Saúde Escola
VBC	Custeio Baseado em Volume

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2. PROBLEMA DE PESQUISA.....	15
1.3. OBJETIVO GERAL	16
1.4. JUSTIFICATIVA	16
1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO.....	18
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1. INCORPORAÇÃO DO “NOVO” CONCEITO DE GESTÃO PÚBLICA	20
2.2. GESTÃO PÚBLICA E REFORMA GERENCIAL	24
2.3. A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA	27
2.4. CONTABILIDADE DE CUSTOS E SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE	
CUSTO	31
2.4.1. Contabilidade de Custos.....	31
2.4.2. Sistema de Informação de Custo	34
2.5. CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	38
2.6. GESTÃO DE CUSTOS EM SAÚDE	46
2.7. TRABALHOS CORRELATOS SOBRE ESTRUTURAÇÃO DE CUSTOS	
EM SAÚDE	54
2.7.1. Pesquisa de Bonacim e Araújo (2010).....	55
2.7.2. Pesquisa de Leoncine (2010)	56
2.7.3. Pesquisa de Santos (2014)	57
2.7.4. Pesquisa de Costa Junior (2016).....	58
2.7.5. Pesquisa de Oliveira et al (2017).....	59
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	61
3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	61
3.2. SEQUÊNCIA DO ESTUDO DE CASO	63
4. SISTEMATIZAÇÃO DOS CUSTOS	70
4.1. PRIMEIRA ETAPA	70
4.2. SEGUNDA ETAPA	72
4.3. TERCEIRA ETAPA.....	79
5. ANÁLISE DOS RESULTADOS	81
5.1. ANÁLISE POR ITENS DE CUSTOS.....	81
5.2. ANÁLISE CONSOLIDADA.....	92
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	98
REFERÊNCIAS.....	101
APÊNDICE A.....	110
APÊNDICE B.....	111
APÊNDICE C.....	112
ANEXO A	113
ANEXO B	114
ANEXO C	115

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A proposta básica de reforma do Estado, debatida e aprovada em 1995, era transformar a administração pública burocrática em administração pública gerencial. Essa proposta estava aliada aos anseios da população por um Estado com mais transparência nos gastos públicos e maior participação dos cidadãos no controle desses gastos e na formulação das políticas públicas. As organizações públicas devem se adequar e buscar cada vez mais resultados eficientes que contemplem os anseios e demandas da sociedade (HOLANDA et al. 2010).

A Constituição Federal, Art. 74, (BRASIL, 1988), já instituía que os três poderes manteriam de forma integrada o sistema de controle interno que, entre suas finalidades, estava a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia. Toda essa preocupação visa atender as expectativas dos usuários dos serviços públicos, mas para isso é imprescindível que a administração pública se modernize e incorpore estratégias capazes de promover informações gerenciais.

A principal referência legislatória, na contabilidade pública, é a Lei n 4.320, de 17 de março de 1964, que desde então exigia que todo órgão público implantasse uma forma de se apurar seus custos (SANTANA et al. 2014). Porém, apesar de legalmente ser exigida desde 1964, a apuração de custo no setor público ficou evidente após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 20 de maio de 2000), bem como a partir de notificações do Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU), solicitando informações de custo do governo Federal (ESAF, 2017).

Impulsionou-se a partir destas propostas legais, além da atuação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que instituiu diversas resoluções, o início do processo de mensuração de custos, e conseqüentemente a criação do sistema de informação de custo do governo federal, como pressões externas, prestação de contas, maior transparência e controle social e necessidades internas para melhorar o planejamento, o controle, o monitoramento e avaliação, a tomada de decisão e a qualidade dos gastos (ESAF, 2017).

De acordo com Jannuzzi, Falsarella e Sugahara (2014), o conceito básico sobre sistema de informação significa o conjunto de registros e documentos indiferente aos recursos

de tecnologias de informação e comunicação (TICs). Portanto, sistemas de informação se estruturam basicamente na formalização dos dados gerados em suas operações (registros/documentos), cuja categorização é orientada pelo grau de complexidade destes segundo o nível organizacional seja operacional, gerencial ou estratégico.

Segundo Monteiro et al. (2011), “só em março de 2010 o sistema de informação de custos (SIC) do governo federal foi finalmente homologado em sua primeira versão”. O SIC é um sistema gerencial, integrado aos principais sistemas estruturantes do Governo Federal, criado para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal. Atualmente, o SIC abrange todos os órgãos e entidades da administração pública que compõem o Orçamento Geral da União (OGU), demonstrando custos apenas sob a ótica institucional, funcional e programática (ESAF, 2017).

A demanda pela apuração dos custos dos serviços prestados no setor público de saúde também está colocada (BRASIL, 2013). Em 2006, o Ministério da Saúde elaborou um manual como primeira ação para sensibilizar e concretizar o Programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC). Este manual objetivou difundir, em nível nacional, características e as vantagens que a gestão de custos proporciona às instituições de saúde, além de padronizar conceitos e métodos de sua apuração, a metodologia de custeio por absorção foi escolhida pelo programa para a apuração de custos (BRASIL, 2013).

Em estudos desenvolvidos pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2017 foi discutida a relevância da produção e do uso da informação de custos do Sistema Único de Saúde (SUS). O estudo apresentou conceitos e discutiu questões metodológicas envolvendo a apuração e a gestão de custos em saúde e defende o método de custeio por absorção como o mais indicado para iniciar a produção de informações de custos (VIEIRA, 2017).

Em países com as características do Brasil, onde os recursos para o setor saúde são escassos, torna-se essencial a eficiência na provisão dos serviços (MARINHO, et al., 2011). De acordo com Regonha, Baungartner e Scarpi (2016), o principal desafio das instituições de saúde consiste em buscar um novo modelo de gestão na administração que incorpore novas técnicas de gerenciamento e controle de custos. Contudo, instituições de saúde no país que tenham algum conhecimento sobre sua estrutura de custos são raras, conforme estudo proposto pelos autores.

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) constituem entes da administração indireta, com personalidade jurídica própria que desempenham funções do Estado de maneira descentralizada. Com as diversas mudanças ocorridas na administração pública, especialmente as relacionadas à contabilidade, as universidades também devem adequar as legislações existentes no que concerne ao planejamento, decisão e qualidade dos gastos (UFSCAR, 2017).

Nesse contexto de IFES que necessitam de gerir custos insere-se a Universidade Federal de São Carlos (UFSCar). A UFSCar é instituição pública federal, multicampi, cujo tripé é o ensino, pesquisa e extensão (UFSCAR, 2017). A Unidade Saúde Escola (USE), localizada no campus São Carlos, caracteriza como um ambulatório de média complexidade. Atualmente presta serviço ao Serviço Único de Saúde (SUS), e é remunerada conforme tabela do Ministério da Saúde. Possui diversas linhas de cuidados, com atendimento a demanda das cidades circunvizinhas a São Carlos (USE, 2016).

Além das ações por meio das linhas de cuidados, dedica-se também as atividades de ensino, pesquisa e extensão. A UFSCar faz parte das IFES que embora tenham apresentado justificativas, ainda não utilizam nenhum tipo de sistema de informação de custo assim como nenhum custo de objeto apurado.

Diante de informações sobre custos não estruturadas no âmbito da universidade e também em todos os departamentos pertencentes a sua estrutura, este trabalho pretende contribuir para identificação e a mensuração os itens consumidos diretos e indiretamente pela USE /UFSCar, gerando informações de custos e analisando a participação e o potencial dos sistemas de informação utilizados pela instituição em conformidade com as necessidades estratégicas da gestão, contribuindo também para o atendimento as exigências legais presentes na nova contabilidade pública.

1.2. PROBLEMA DE PESQUISA

Diante de exigências legais que visam à melhoria na qualidade da informação de custo por todos os órgãos da federação e da complexidade em apurar os custos nas instituições públicas, especialmente na área de saúde, o problema de pesquisa desse trabalho se desenvolve a partir da seguinte questão: Como gerar informação de custos da Unidade Saúde

Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar), por meio dos sistemas de informação e controles existentes?

1.3. OBJETIVO GERAL

Para responder ao problema de pesquisa, este trabalho tem como objetivo geral: gerar informações de custos da Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar), por meio dos sistemas de informação e controles existentes.

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Reconhecer e classificar o conjunto itens de custos para potencial construção de um banco de dados;
- b) Identificar e mensurar os recursos consumidos pela unidade e explicitar a construção do banco de dados através dos sistemas e controles existentes na universidade;
- c) Apurar o custo total da USE e analisar a participação dos sistemas e controles existentes na estruturação da informação de custos;
- d) Propor a continuidade da alimentação de informações estruturadas de custos e a partir disso a potencial criação de um banco de dados e sua possível integração com os sistemas de informação existentes.

1.4. JUSTIFICATIVA

Conforme ressalta Drehmer e Raupp (2016), há necessidade de desenvolvimento de estudos que abordem a gestão de custos no setor público o que permite subsidiar a implementação de sistemas de custeio no setor (DREHMER; RAUPP, 2016), estudar como a geração de informação de custos da Unidade Saúde Escola da UFSCar é possível através dos dados contidos nos sistemas de informações existentes e utilizados pela universidade se mostra de grande relevância para a temática.

Pois apesar de apresentar um aumento de produções científicas (entre elas DREHMER; RAUPP (2016); GONÇALVES et al. (2016); SANTOS et al. (2016) e OLIVEIRA et al. (2017)), o tema ainda possui lacunas e oportunidades de desenvolvimento

no contexto de produção acadêmica no país. Lacuna que necessita ser preenchida não apenas pela a importância do desenvolvimento de estudos no que se refere aos custos no setor público, mas também pela obrigatoriedade da adoção de um sistema de custos por todos os entes federativos.

A consolidação de um sistema de gestão de custos pode contribuir significativamente para melhorar o processo de execução orçamentária, no qual possibilita a aplicação racional dos recursos orçamentários disponibilizados; permite ainda promover suporte ao processo de tomada de decisões; possibilitar melhora na eficiência, na eficácia e na produtividade dos processos e atividades das instituições; induzir a melhoria na qualidade dos serviços a partir da redução de desperdícios; possibilitar a mensuração da eficiência e da produtividade no desempenho das atividades; refletir numa melhor gestão da capacidade, alinhando os recursos disponibilizados aos demandados; facilitar o processo de prestação de contas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

De acordo com Rubin (2017), a compreensão dos custos envolvidos na prestação dos serviços é fundamental para garantir que não exceda a receita associada, além de possibilitar a manutenção, de preferência, margem crescente. Mesmo que uma prática esteja disposta a fornecer um serviço que custe mais do que a receita recebida, a conscientização dos custos é vital para a compreensão do subsídio.

A administração pública presta serviço ao cidadão, ou seja, o Estado oferece serviço. Para a administração pública custear esses serviços será necessário fazer adaptações na contabilidade de custo gerencial utilizada na gestão das empresas privadas para então produzir informações úteis para a administração pública. O primeiro passo para produzir essas adaptações é definir “o que medir” (ESAF, 2017). Sendo assim, definir um objeto de custo de uma instituição de ensino, medir o custo deste e a partir dos sistemas de informação, que registram a movimentação orçamentária, financeira e patrimonial, na obtenção dos recursos consumidos, é essencial para realizar as adaptações de qualquer natureza, assim como replicar o método para diversos objetos de custo.

Ainda de acordo com esta escola, a informação de custo, conforme contextualizado, poderá gerar e acumular dados em conformidade com as necessidades estratégicas da gestão. Os objetos de custos, aplicados ao setor público, qualificam o que será medido e a forma como será estruturada, acumulada e gerada essa informação com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos pela organização.

A escolha da USE, para iniciar a abordagem do tema, em detrimento aos diversos departamentos desta universidade, deu-se primeiramente pelo fato desta Unidade atender demandas de dois Ministérios do Governo Federal, desenvolvendo ações de ensino, pesquisa e extensão em saúde, ligadas aos objetivos do Ministério da Educação e prestando serviço aos usuários do SUS, sendo remunerada conforme tabela do Ministério da Saúde. Apesar da remuneração dos atendimentos realizados pelos prestadores públicos ter por base os procedimentos realizados, no SUS pouco se conhece sobre adoção de sistemática de apuração de custos por parte dos estabelecimentos públicos (VIEIRA, 2017).

A escolha também foi em função das organizações hospitalares serem instituições que possuem grande complexidade, em virtude da multidisciplinaridade de profissionais e também pela grande divergência de objetivos. Um ambiente com essas características demanda informações sobre custos que reflitam ao máximo e de forma precisa sua realidade, cujo intuito é conhecer seus custos e gerenciá-los (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008). Segundo Vieira (2017, p.15), “A informação de custos dá concretude a eventuais lacunas entre os custos dos serviços e os recursos disponíveis para financiá-los”.

A geração de informação dos recursos consumidos pelo objeto escolhido através dos dados registrados em sistemas estruturantes e nos sistemas internos da universidade contribuirá para formação estruturada de custos da unidade e apontará a possibilidade de continuidade da medição. O presente trabalho também permitiu conhecer e compreender os custos envolvidos na prestação dos serviços realizada pela USE, informando quais e quanto de recursos foram consumidos pela unidade, fornecendo dados que possam ser utilizados pelos gestores nas diversas necessidades cotidianas. O resultado deste estudo será apresentado para os gestores na universidade e para gerência da USE, dessa forma, a estruturação explorada neste trabalho poderá servir de base para possíveis aplicações posteriores em casos semelhantes.

1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está dividido em seis capítulos, onde este primeiro capítulo faz uma breve contextualização da trajetória pública rumo ao modelo gerencial de administração, apresentando as principais referências legislatórias, a reforma no modelo de contabilidade

aplicada ao setor público, às primeiras iniciativas de entes federais rumo a um sistema de custo, a apresentação do problema de pesquisa, os objetivos a serem alcançados e a justificativa do estudo devido à relevância do tema.

No segundo capítulo foi apresentado uma breve contextualização e conceituação do termo gestão pública e sua orientação pela produtividade gerencial, avançando pelo processo de evolução da contabilidade do setor público, que contemplou aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal e a dimensão custos no modelo de informação para tomada de decisão e gestão de custos em saúde e a citação de alguns trabalhos correlatos.

No capítulo 3, constam os procedimentos metodológicos utilizados quanto à classificação da pesquisa, a sequência do estudo de caso e as limitações do estudo.

No capítulo 4 apresenta-se a sistematização dos custos subdividida em três etapas.

O capítulo 5 foi destinado à análise dos resultados e discussões dos dados do estudo.

E, por fim, no capítulo seis segue o relatório do estudo de caso e as conclusões feitas a partir das análises realizadas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. INCORPORAÇÃO DO “NOVO” CONCEITO DE GESTÃO PÚBLICA

Apresenta-se, neste capítulo, breve contextualização e conceituação do termo gestão pública com base na literatura nacional e internacional.

Conforme ressalta Filgueira e Aranha (2011), o Brasil tem experienciado uma série de mudanças institucionais na gestão pública, desde os anos de 1990. Vários procedimentos foram aperfeiçoados, além de consolidar regras às instituições para o exercício das atividades de gerência, os papéis e o alcance dos servidores nos processos decisórios das políticas públicas e os mecanismos de controle da gestão, tendo em vista indicadores de resultados, responsabilização fiscal e práticas de transparência. Observa-se que há em curso um processo de mudança nos padrões de gestão pública, que culmina em inovações importantes para a consecução de políticas públicas mais eficazes e efetivas, no contexto de um projeto de democratização do Estado.

A escola de pensamento da administração pública, no Brasil, teve seu bojo em meados da década de 1950, como sendo uma contracorrente a administração científica que é caracterizada como modelo de gestão criada por Frederick W. Taylor no início do século XX no qual se baseia na aplicação do método científico na administração com intuito de garantir melhor custo/benefício aos sistemas produtivos. A origem das teorias da administração pública está na ciência política e na política pública que instrumentalizaram um arcabouço de conceitos e trabalhos que permitiram o seu desenvolvimento (ANDREWS; BOYNE; WALKER, 2011).

O marco das novas tendências na área de gestão teve início nas décadas de 1980 e 1990, cunhada com o termo nova gestão pública, como contraposição a administração pública vigente até então. A nova gestão pública originou-se por meio de dois fluxos de ideias: a "nova economia institucional" e o "gerencialismo" no formato empresarial no setor público, afigurando a tradição de gestão científica. A separação entre política e administração pública reacendeu como nunca, dada ao aumento da demanda por serviços públicos que atenta as necessidades da população. É reconhecido que gestão do setor privado é superior a administração do setor público em diversos aspectos, como eficiência, custos e outros. Dessa

forma, setor público tem que aprender com as "melhores práticas" do setor privado (BRUNET; AUBRY, 2016).

Com a nova administração pública, impulsionada a partir da década de 1980, a gestão de organizações públicas deve promover a adoção de teorias e práticas de gestão empresarial, pois aparentam ser mais eficientes, eficazes e dinâmicas do que as da administração pública tradicional. Diante disto, várias concepções foram incorporadas por gestores públicos no Brasil, tais como gerenciamento de qualidade total, clientes, eficácia, eficiência, redução de tamanho, estruturas organizacionais da matriz e gerenciamento de projetos. Evidencia que as reformas administrativas implementadas durante a década de 1990 no Brasil refletiram uma condenação do modelo de Estado desenvolvente-intervencionista, correspondentes aos estados que lidam intimamente com atividades econômicas, especialmente as relacionadas à produção de bens e serviços considerados especialmente importantes para o desenvolvimento nacional ou regional (IMASATO; MARTINS; PIERANTI, 2010).

O levantamento feito por Peci e Fornazin (2017), indica que o processo de construção do conhecimento da pesquisa da gestão pública no Brasil é marcado por duas pressões importantes: a primeira correspondente ao campo acadêmico na construção e desenvolvimento desta área. As publicações em administração pública apresentam forte mimética cognitiva e metodológica das publicações norte-americanas, através de estudos promovidos por diversos programas de pós-graduação e estudiosos dedicados à pesquisa da administração pública. O segundo fator, simultaneamente àquele, corresponde a agenda de pesquisa em administração pública também como um campo de atuação, demonstrando uma orientação empírica em relação a questões de relevância contextual para o setor público brasileiro. A influência de tais dimensões não é direta, uma vez que se entrelaçam em termos do processo de construção do conhecimento do campo.

Gestão pública constitui um termo cuja designação refere-se a um campo de conhecimento ou integrante deste com os quais relacionam-se às organizações que possuem como foco o atendimento das necessidades e interesses públicos ou que afete este. As áreas integrantes da administração pública são recursos humanos, finanças públicas e políticas públicas, dentre outras. (BRESSER PEREIRA; CUNILL GRAU, 1999).

De acordo com Farah (2008), gestão pública representa uma terminologia utilizada, relativamente recente, e indica o emprego de práticas modernas na administração do setor público. Práticas essas que derivam do setor privado, outras foram recuperadas ao longo da

história e outras acrescentadas nas últimas décadas. Didaticamente, gestão pública vincula-se às práticas de gestão, às funcionalidades e situações em que se encontra o Estado.

No Quadro 1 é apresentado um resumo das reformas administrativas de forma contextualizada por alguns autores.

Quadro 1. Embasamento sobre alguns conceitos sobre a reforma administrativa

(IMASATO; MARTINS; PIERANTI, 2010, p. 3)	As reformas administrativas implementadas nas últimas duas décadas no Brasil foram influenciadas pela literatura da nova administração pública. A dimensão da governança reflete uma resposta da pesquisa da administração pública às tendências atuais no setor público brasileiro após a reforma administrativa de 1995 que redefiniu o papel do Estado de um centralizado, baseado em propriedade e controle, para um papel orientado para a rede, baseado em parcerias contratuais ou colaborativas com os setores privado e sem fins lucrativos.
(FILGUEIRAS; ARANHA, 2011, p.17)	O modelo da nova gestão pública, cujo objetivo era adequar a administração pública brasileira às novas necessidades advindas da globalização dos mercados, da presença cada vez maior da legislação internacional de comércio e do aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão. As mudanças foram implementadas de acordo com o modelo da nova gestão pública, que definiu que as atividades do governo devem se basear numa gestão pública similar à gestão realizada no mundo privado, porquanto seja o cidadão um cliente de serviços realizados pelo Estado. Ademais, procurou-se, com estas reformas, reforçar o papel dos gestores na formulação das políticas públicas, dando-lhes poderes decisórios.
(VRIES; NEMEC, 2013, p. 6)	A nova gestão pública tornou-se o título de dois fluxos de reforma relacionados, mas sim simultaneamente diferentes: por um lado, visava melhorar a qualidade da prestação de serviços públicos em nome de seus clientes e, por outro lado, enfatizando a necessidade de reduzir o serviço público, porque [...] não há saída para o setor público, mas deixar tudo para o setor privado.
(PECI; FORNAZIN, 2016, p. 6)	A nova gestão pública aprimora a democracia, além de ressaltar a eficiência, valoriza maior participação pública, melhoria da governança pública e maior transparência. Essencialmente visa servir o interesse público e responder aos valores públicos sugerem que a democracia e a eficiência sejam úteis para a tomada de decisões bem-sucedida.
(DAGNINO; CAVALCANTI; COSTA, 2016, p 17)	A gestão pública caracteriza-se como sendo a união de dois conjuntos. O primeiro é formado por outros dois subconjuntos que, por sua vez, possuem uma intersecção constituída pelas atividades de Gestão Governamental, a que ocorre exclusivamente no Estado, para atender interesses da empresa e também do movimento social. O segundo subconjunto – a gestão social – ocorre no movimento social e também no Estado, mas para atender os interesses do movimento social. A gestão pública engloba, portanto, a gestão governamental – cujo foco são os interesses da empresa e também do movimento social – e a parte da gestão social que ocorre no movimento social. Esse procedimento se fundamenta no fato de que

	as atividades concernentes à gestão social e, ainda que parcialmente, e em menor medida, à gestão governamental, são do interesse do “público”, entendido aqui como oposto ao “privado”.
--	--

Fonte: Elaboração própria

A terminologia gestão pública possui diversas conceituações. No entanto, existem alguns princípios a serem seguidos. Os processos administrativos realizados no âmbito da gestão pública compreendem seis etapas: planejamento, programação, orçamentação, execução, controle e avaliação das políticas públicas. Tais etapas são imprescindíveis, uma vez que esses procedimentos têm por objetivo concretizar as políticas públicas, direta ou indiretamente. (BARACCHINI, 2002, p. 102).

Esse mesmo autor ressalta que o termo gestão pública, ao incorporar as etapas mencionadas anteriormente, interage com ato de administrar. Este ato por sua vez incorpora as funções administrativas: prever, organizar, comandar, coordenar e controlar.

Na gestão pública, além da utilização das ferramentas, práticas e ações da administração, deve-se primar pela utilização de diversos princípios que orientam a administração pública. Esses são consubstanciados nos fundamentos constitucionais, especificamente no Art. 37 da Constituição da República: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A gestão pública deve embasar-se nos princípios fundamentais denominados de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle cuja sigla refere-se a PCDDC. (FARAH, 2008, p. 121).

Ainda conforme autora mencionada no parágrafo anterior, ressalta-se também que, ao longo da experiência da administração pública, incorporaram-se outros princípios de diversas normas, como por exemplo, responsabilidade fiscal, estipulada pela Lei Complementar nº 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) preconiza que a administração pública seja regida por planejamento, transparência, controle e responsabilização. Há, ainda, instrumentos que regem os atos na administração relacionados com os orçamentos, receitas e gastos, além de outras normas legais como a Lei nº 8.666/93¹, Lei nº 8.112/90², cujos dispositivos direcionam os atos e fatos que todos os gestores públicos devem atentar.

Este tópico permitiu evidenciar um panorama referente à gestão pública brasileira, os principais caminhos, processos e consolidação ao longo dos anos, especialmente após a

¹ Normas para licitações e contratos da administração pública.

² Regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das Autarquias e das Fundações Públicas Federais.

década de 1980 onde diversos fatores foram preponderantes e culminaram com a reforma administrativa. Na próxima seção será tratada a gestão pública sob a perspectiva da reforma gerencial brasileira.

2.2. GESTÃO PÚBLICA E REFORMA GERENCIAL

De acordo com Paiva (2009), a burocracia, no que se refere à sociedade e ao Estado brasileiro, apresentam duas grandes dimensões. A primeira corresponde a importantes transformações na estrutura e no ordenamento da sociedade, já a segunda considera que a burocratização mostrou-se incapaz de opor-se às forças históricas enraizadas na sociedade brasileira. O patrimonialismo, vigente até meados da década de 1920, se sustentava em valores aristocráticos, começa a ser superado por uma nova ordem. Foi nos áureos anos de 1930 que inicia este processo de garantias nunca experimentadas no Brasil. Nesse ordenamento, o papel da burocracia (a administração pública) era considerado importantíssimo, pois esta teria a capacidade de organizar e distribuir os objetivos, muitos dos quais diferentes entre si, sem, contudo, estabelecer compromisso mais significativo com um deles especificamente. Essas foram, por assim dizer, expectativas teóricas. Na prática, isso não ocorria, porque a burocracia revelou maior integração com aqueles setores da sociedade diretamente mais envolvidos com o crescimento econômico.

Segundo Oliveri (2011), a burocracia não se caracteriza somente como um aparato de funcionários públicos e dos processos administrativos, mas sobretudo, galgadas em fundamentos do exercício do poder estatal e do governo democrático. Diante disto, é fundamental o entendimento e análise quanto à composição, seu funcionamento e sua relação com os dirigentes políticos eleitos. As implicações do desenvolvimento da burocracia para o governo democrático também continuam atuais, uma vez que a democracia, apesar de todas as mudanças que ocorreram nas últimas décadas, continua dependendo da expansão da burocracia na medida em que o aparato burocrático é o responsável pela garantia das regras legais que sustentam o sistema político. O controle democrático sobre os atos do governo tem aparecido atualmente na literatura das ciências sociais, em especial da ciência política, sob o conceito de *accountability*, ou seja, a capacidade do governo e da sociedade de controlarem as decisões tomadas por políticos e burocratas.

Conforme ressalta Filgueira e Aranha (2011), o modelo da nova gestão pública foi impulsionado como oposição ao modelo burocrático de matriz weberiana³. A decadência deste modelo foi propelida, de sobremaneira, pela crise do “*welfare state* – estado do bem-estar”, a qual compreendeu elementos políticos e econômicos associados a mudanças estruturais das sociedades capitalistas. No que se refere aos elementos econômicos, culminou com a crise fiscal e as pressões referentes às dívidas públicas colocaram em xeque a capacidade do Estado de assegurar o financiamento da estrutura administrativa necessária para a concretização dos direitos, especialmente dos direitos sociais. Por outro lado, o *welfare state* se viu contraído pelo consenso que emergiu nos países do centro do capitalismo de que a saída para a crise seria a diminuição do tamanho do Estado, bem como a diminuição do seu papel no mercado.

De acordo com Imasato, Martins e Pieranti (2010), o marco de iniciativas para redefinição do Estado brasileiro ocorreu no início da década de 1990. Com esta reforma, adotou-se um sistema de governança orientado para o mercado. A tentativa de implantar este sistema iniciou-se na gestão do presidente Fernando Collor nos anos 1990 a 1992, mas a intensificação mesmo ocorreu no governo de Fernando Henrique Cardoso que foi de 1995 a 2001, mais especificamente entre 1995 e 1998.

Deve-se observar que a reforma dos sistemas de administração pública em países desenvolvidos e em desenvolvimento possui particularidades e contextos variados. Portanto, não apresentam e nem possuíram dimensões semelhantes. Assemelha-se no processo de transição, que perdura, às vezes por décadas, além do qual visa promover a eficiência e minimizar a atuação do governo, uma preocupação de muitos países que promoveram tal reforma. Muitos veem na reforma uma solução para as diversas problemáticas no setor público, sempre moldado por alguma ideologia. Reforma esta que possui diversas denominações, tais como o Estado "novo", a boa governança, Estado neo-weberiano ou mesmo o Estado do desenvolvimento. As descrições concretas podem variar, mas parece que elas incluem características comuns, especialmente enfatizando o estado de direito,

³ A burocracia se sustenta sobre o conhecimento técnico, que além de lhe conferir caráter racional, a transforma em instrumento capaz de assegurar alta eficiência administrativa. Isso pressupõe certa racionalidade impessoal que, guiada por regras formais que padronizam e conferem igualdade no tratamento dos casos, define com precisão as relações de mando e subordinação, mediante a distribuição das atividades a serem executadas tendo em vista os fins a que se visa. (SARAIVA, 2002, p. 188-189). No entanto, há disfunções, tais como a valorização excessiva dos regulamentos, o excesso de formalidade, a resistência às mudanças, a despersonalização das relações humanas, a hierarquização dos processos decisórios, a exibição dos sinais de autoridade e a dificuldade no atendimento aos clientes são as disfunções mais criticadas (MAXIMIANO, 2000).

confiabilidade, abertura e transparência, responsabilidade, participação e eficácia (NARAYAN; STITTLE, 2018).

No Brasil, de acordo com Abrucio (2007), o processo da reforma do Estado teve início com o fim do período militar, na década de 1980. Neste período, houve precipuamente dois fenômenos convergentes: a crise do regime autoritário e, acima de tudo, o desmantelamento do modelo nacional-desenvolvimentista. Diante dos diversos erros históricos da administração pública brasileira, havia um sentimento de repará-los, muitos dos quais acentuados pelos militares: perda de controle financeiro, ausência de responsabilização dos governantes e burocratas, politização indevida da burocracia nos estados e municípios, além da fragmentação excessiva das empresas públicas, com a perda de foco de atuação governamental. Emergiu a necessidade de buscar soluções para o novo momento histórico, que impactou de sobremaneira a gestão pública. Houve pouca importância à necessidade de se construir um modelo de Estado capaz de enfrentar os novos desafios históricos.

Conforme relata Rezende (2009), com a reforma gerencial, impulsionada em diversos contextos a partir dos anos 90, insere a necessidade de redefinir os modelos de gestão pública, por meio do qual os novos modelos institucionais permitam ampliar a capacidade de governar, a legitimidade política e a eficiência na provisão de bens e serviços para a sociedade. Sob essa nova égide, inicia-se um novo conjunto de crenças no que se refere às novas formas de reorganizar a gestão burocrática, através de novos padrões de relacionamento entre o Estado, o mercado e a sociedade civil cuja orientação é pela produtividade gerencial.

Conforme evidenciado neste tópico, observa-se que a gestão pública foi conformada diante dos anseios e pressões face ao aumento da demanda por serviços públicos que atenta verdadeiramente as necessidades da população. A reforma gerencial forneceu mecanismos e subsídio para que mudanças pudessem ser propostas, através da redefinição de modelos institucionais. Sobre este contexto de mudanças, a contabilidade pública também passou a adequar-se através do controle e equilíbrio das finanças públicas. O tópico seguinte dará ênfase a contextualização da nova contabilidade pública brasileira.

2.3. A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade aplicada ao setor público constitui ramo da ciência contábil, que tem no seu objetivo o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) das entidades. No entanto, a priorização da visão orçamentária nas demonstrações contábeis públicas deixou em segundo plano os aspectos propriamente contábeis e patrimoniais, diferenciando assim a contabilidade pública da contabilidade comercial (GUIMARÃES JUNIOR et al, 2014).

A Lei nº 4.320, de 31 de março de 1964, foi o primeiro marco histórico no processo de evolução da contabilidade do setor público, pois a partir desta legislação, importantes regras foram instituídas com o objetivo de obter o controle e o equilíbrio das finanças públicas, utilizando o orçamento público como principal instrumento para atingir tais objetivos (BRASIL, 2013).

De acordo com Haddad e Mota (2010), o orçamento é o instrumento de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública, utilizado pelos governos para organizar os recursos financeiros. É um documento que dá autorização para se receber e para se gastar recursos financeiros. Diferencia-se daquela relação doméstica de valores em razão de estar fundamentado legalmente. Como tratam de recursos financeiros públicos, é necessário que a aplicação desses recursos esteja prevista em lei.

A contabilidade pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no orçamento público, aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e das despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio e controla: as operações de crédito, a dívida ativa, os créditos e as obrigações (MOTA, 2009).

No Brasil, o orçamento reveste-se de formalidades legais constitucionais. Assim, todo planejamento somente terá validade após sua transformação em lei, na qual será prevista a receita a ser arrecadada e fixada, bem como a despesa a ser realizada. Por causa dessa rigidez legal as despesas só poderão ser realizadas se incorporadas ao orçamento (HADDAD; MOTA, 2010).

A Lei n. 4.320/1964, em seu artigo 2º, tratou da lei orçamentária estabelecendo que: “A lei do orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a

política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

Ainda de acordo com esta legislação, a contabilidade será organizada de modo a permitir: “[...] o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros” (BRASIL, 1964, art. 85).

A LC nº 101/2000, conhecida como (LRF), foi outro marco importante para a evolução da contabilidade pública. Surgiu com o foco no equilíbrio das contas públicas e na transparência da gestão. A contabilidade pública que a partir de 1987, com a criação do SIAFI, já havia dado um grande passo na produção de dados confiáveis e tempestivos para auxiliar a tomada de decisão dos atores estratégicos, contava agora com uma lei que restringia e limitava gastos de dos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal). A LRF impõe aos gestores públicos normas e limites para administrar as finanças, prestando contas do quanto e como gastam os recursos da sociedade, com transparência e sob fiscalização, objetivando a melhoria da administração das contas públicas no Brasil (FÉLIX, 2014).

O processo de evolução da contabilidade pública, especialmente no que se refere as questões orçamentário-financeiros. Incentivado pelo *International Federation of Accountants (IFAC)*, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como órgão regulador dos procedimentos contábeis e membro da IFAC, deflagrou o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público a partir do ano de 2004, ao instituir um grupo de estudos voltados para a área pública brasileira, por meio da portaria CFC n.º 37/2004. Dentre os resultados alcançados por estes grupos, foram publicadas diversas legislações sobre esta matéria (VICENTE et al., 2012).

O Governo Federal reforçando a intenção de convergir à contabilidade pública brasileira para os padrões da IFAC publicou a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 que determinam que a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, alinhados com os pronunciamentos do CFC (AMARAL, 2013).

O processo de reforma gerencial na administração pública, assim como as intuições internacionais ligadas a área influenciou e apoiou as propostas de reforma no modelo de

contabilidade aplicada ao setor público, buscando apontar soluções que reparassem os problemas existentes na estrutura e ao mesmo tempo conduziu a evolução das teorias que tratam da atuação do Estado sobre a gestão de recursos oriundos de contribuições de cidadãos, tendo como objetivo resgatar a finalidade básica de todo sistema contábil, que é registrar e retratar de maneira precisa a situação econômica, financeira e patrimonial de uma organização (VICENTE et al., 2012).

No Quadro 2 apresenta-se um panorama sobre os principais aspectos da nova contabilidade pública.

Quadro 2. Principais aspectos da nova contabilidade pública

(NARAYAN; STITTLE, 2018, p 11)	Desde o início de 2000, a contabilidade passou a ter um papel mais importante na orientação do planejamento estratégico e da tomada de decisões gerenciais. As falhas da política de comercialização levaram a esforços sustentados para sua reinvenção pelo governo sob a forma de direção estratégica central para atender às necessidades da sociedade.
(SAUERBRONN; SILVA, 2017, p. 11)	A incorporação dos conceitos da contabilidade patrimonial é o centro da “nova” contabilidade pública para que de fato seja possível prestar informações que não estejam apenas focadas no curto prazo, isto é, no orçamento público; não mais desassociadas das informações de médio e longo prazos, ou seja, aquelas pautadas na evolução do patrimônio. A Secretaria do Tesouro Nacional, em seu Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP ressalta a existência de três problemas que precisavam ser tratados, e que até então eram ignorados pela contabilidade aplicada ao setor público: o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação.

Fonte: Elaboração própria

Visando a convergência da contabilidade aplicada ao setor público às normas internacionais de contabilidade, o CFC, através de resoluções, aprovou, até o ano de 2011, um total de 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), como visto no Quadro 3. A adoção das NBCASP ocorreu de forma gradativa, passando do caráter facultativo para o caráter obrigatório. Tais normas representaram o primeiro passo rumo aos objetivos pretendidos, ou seja, sistematizar um arcabouço de normas para a contabilidade aplicada ao setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Quadro 3. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

Resolução CFC	Descrição
001128/2008	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto de Campo de Aplicação
001129/2008	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
001130/2008	NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
001131/2008	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público
001132/2008	NBC T 16.5 – Registro Contábil
001133/2008	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
001134/2008	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
001135/2008	NBC T 16.8 – Controle Interno
001136/2008	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
001137/2008	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
001366/2011	NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2011)

Conforme determinado pelo Ministério da Fazenda, a STN editou o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), sendo a primeira edição datada de 2008. Anualmente, de acordo com as IPSAS e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, o mesmo estipula regras e procedimentos contábeis a serem seguidos por toda administração pública e no ano de 2017 o MCASP encontra-se na 7ª edição (MCASP, 2016).

O MCASP constitui um conjunto, composto por oito partes, de orientações e procedimentos operacionais. A STN editou também o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), ambos trazendo uniformidade e abrangência nacional, mantendo e regulamentando o registro da aprovação e execução do orçamento público, adotando o regime de competência para o reconhecimento das variações patrimoniais, resgatando a essência da contabilidade – o patrimônio – e buscando a convergência aos padrões internacionais, respeitando sempre a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil (BRASIL, 2013).

De acordo com Félix (2014), além do plano de contas que é padronizado e único, pode ser citado: a alteração do regime misto para o regime de competência, de forma integral, tanto

para despesas quanto para receitas; a contabilidade pública passa a utilizar a amortização, depreciação, exaustão, reavaliação, provisões e redução ao valor recuperável, com o objetivo de demonstrar o valor real e no momento certo, dos bens direitos e obrigações; os bens de uso comum passam a integrar o patrimônio da entidade pública ao qual estão vinculados; a implantação do sistema de custos que registrará custos de produtos e serviços da entidade contribuirá para o processo de tomada de decisão e melhorar a qualidade do gasto; a elaboração do balanço do setor público nacional, que é a consolidação das contas dos entes da federação.

2.4. CONTABILIDADE DE CUSTOS E SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTO

2.4.1. Contabilidade de Custos

De acordo com Martins (2010), anteriormente à Revolução Industrial havia basicamente a contabilidade financeira cujos princípios estavam estruturados para atender as empresas comerciais. Com o advento das indústrias no século XVIII, iniciam-se adaptações contábeis para formar critérios cuja finalidade era avaliar estoques, voltados para a realidade industrial, o que culmina no surgimento da contabilidade de custos.

Ainda de acordo com o autor supracitado, os usuários da contabilidade de custos se preocuparam primeiramente em resolver seus problemas de mensuração monetária de estoque e de apuração de resultado. A nova visão por parte dos usuários surgiu a poucas décadas, o que retardou significativamente o uso de todo potencial da contabilidade de custos, além de ter reprimido seu pleno desenvolvimento. Essa nova visão foi encarada como uma eficiente ferramenta de auxílio no campo gerencial, passando a ter duas funções relevantes: o auxílio ao controle e às tomadas de decisões.

Um dos principais objetivos da contabilidade de custos é obter informações apropriadas que permitam melhorar a eficiência de uma organização. A contabilidade gerencial, portanto, aparece como uma ferramenta valiosa que permite um planejamento, controle e tomada de decisões mais eficientes. A implementação de sistemas de contabilidade de gerenciamento requer, em primeiro lugar, a criação de modelos de custos, que permitam determinar os custos desses sistemas e sua renda e nível de cobertura. Isso também reforça a

análise de questões essenciais para gerenciar esses aspectos, tais como (SALADRIGUES; TENA, 2017).

Antes de detalhar a estrutura do sistema de informação de custo é importante conhecer algumas terminologias básicas da contabilidade para facilitar a interpretação dos vários conceitos que serão abordados posteriormente. As terminologias que seguirão também são usadas na contabilidade pública com alguns ajustes conceituais amplamente abordados no capítulo seguinte. Segundo Martins (2010):

- Gasto: dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
- Desembolso: pagamento pela aquisição de um bem ou serviço.
- Investimento: gasto ativado em função de sua vida útil ou bens e direitos adquiridos e registrados (estocados) no ativo.
- Custo: são gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
- Despesa: bem ou serviço consumido para a obtenção de receitas. Ao contrário dos custos, não estão associadas à produção, mas sim relacionadas às vendas.
- Perda: é o valor do bem ou serviços consumidos de forma anormal ou involuntária.

Conforme relata o autor citado no parágrafo anterior, o conceito de custo, já detalhado anteriormente, possui classificação relevante. Em relação aos produtos manufaturados ou serviços prestados podem ser diretos e indiretos. Outra classificação, usual e ainda mais importante, está relacionada ao valor total de um custo e a quantidade produzida numa unidade de tempo, neste quesito os custos podem ser fixos ou variáveis. Os custos podem ser classificados também quanto ao auxílio à tomada de decisões, podendo ser custos relevantes e custos não relevantes.

Os custos de produção estão relacionados com o que se gasta para fabricar o produto/serviço, são eles: custos diretos: são os que podem ser identificados diretamente na produção do bem ou serviço. Bastando ter uma medida de consumo; custos indiretos: ocorrem relativos à produção, entretanto não há como mensurá-los de maneira direta a unidade, necessitando de algum critério de rateio para a devida apropriação.

Os Critérios de Atribuição dos Custos Indiretos (CIF's) referem-se à forma como são distribuídos indiretamente aos produtos, uma vez que não são diretamente alocáveis, só

podem ser apropriados mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos e outros (CAMARGOS; GONÇALVES, 2004; MARTINS, 2010).

De acordo com Camargos e Gonçalves (2004), as duas metodologias mais utilizados são o Custeio Baseado em Volume (VBC) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC). Importante observar que nesse contexto o custeio baseado em atividades tem seu conceito restringido a uma visão exclusivamente funcional. Martins (2010, p.286) considera que “O ABC é na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos”.

O critério de atribuição dos custos indiretos baseado em volume (VBC) pode ocorrer sem departamentalização ou com departamentalização. A atribuição dos custos indiretos sem departamentalização consiste em mensurar o total de custos indiretos e dividi-los pelo total de produtos produzidos, onde a principal desvantagem é a subjetividade e a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos (BRASIL, 2013).

Para reduzir a arbitrariedade e a subjetividade dos rateios e aprimorar o controle dos custos incorridos, pode-se utilizar a departamentalização, que é dividir unidade administrativa em departamentos ou centros de custo (CAMARGOS; GONÇALVES, 2004).

Para a contabilidade de custos departamento é a unidade mínima administrativa, onde se desenvolvem atividades homogêneas (MARTINS, 2010). Por estar centrada num único local e por oferecer condições de coleta de dados de custos (BRASIL, 2013).

Segundo Martins (2010), um departamento na maioria dos casos é também um centro de custo, onde são concentrados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos, serviços ou outros departamentos. “Centro de Custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos” (MARTINS, 2010, p.67).

Para Camargos e Gonçalves (2004), o critério de atribuição dos custos indiretos baseado em atividades (ABC) se difere dos critérios volumétricos (VBC), pois ao invés de utilizar bases de rateio, utiliza as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, aumentando a coerência na alocação dos custos.

A relação entre custos diretos ou indiretos, no contexto atual, tem se modificado. A mão de obra que impactava no custo direto do produto foi substituída pela automação com tecnologias de ponta e engenharia acelerando os custos indiretos para as empresas (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Já em relação ao volume de produção, são caracterizados em: custos fixos: são assim determinados os custos cujo valor não muda com alterações no nível de produção ou serviços (ATKINSON et al., 2008), ou seja, são custos da estrutura, necessários para manter o nível desejado de atividades da organização (SOUZA; CLEMENTE, 2011); custos variáveis: alteram-se em proporção às variações que ocorrem no nível produtivo ou serviço (ATKINSON et al., 2008).

Quanto ao auxílio à tomada de decisões: são classificados em custos relevantes e custos não relevantes. Os relevantes são os custos realmente importantes para o subsídio à tomada de decisões, sendo aqueles que alteram dependendo da decisão tomada. Os não relevantes são os que independente da decisão a ser tomada eles permanecem estáticos. Segundo Mota (2014) geralmente, a maioria dos custos variáveis são relevantes porque mudam de acordo com a alternativa selecionada. Os custos fixos são irrelevantes, assumindo que a decisão em questão não envolve fazer nada que altere esses custos estacionários.

2.4.2. Sistema de Informação de Custo

A contabilidade financeira a partir dos seus registros fornece dados para a contabilidade de custos, que por sua vez fornece subsídios para a contabilidade gerencial, formando assim um verdadeiro sistema de informação (ESAF, 2017).

Um sistema de informação de custo é capaz de mensurar, controlar e avaliar os custos da entidade, a fim de produzir informações úteis ao processo de tomada de decisão. O modelo conceitual adotado pelo sistema do Governo Federal está estruturado no tripé: Sistema de custeio, Sistema de acumulação e Método de custeio (ESAF, 2017).

O Sistema de Custeio estabelece a mensuração de custos conforme diferentes formas de valoração: custo estimado, custo histórico ou real e custo-padrão.

- Custo estimado: custo fixado como meta do período, considerando o custo médio de períodos anteriores;
- Custo real: custo realmente incorrido, mantido em base histórica;
- Custo-padrão: custo fixado como meta do período, considerando o melhor uso (ideal) dos insumos aplicados na produção de bens ou serviços (ESAF, 2017).

Segundo Martins (2010), o custo-padrão se divide em dois, custo-padrão ideal e o custo-padrão corrente. Este último considera no custo algumas limitações e ineficiências da

organização, só exclui aqueles que acreditam que possam ser reparadas; o ideal só exclui as que “cientificamente” não podem ser sanadas.

“Custo-padrão não é uma outra forma, método ou critério de contabilização de custos (como absorção e variável), mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do custo-padrão não significa a eliminação de custos a valores incorridos (custo real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida que exista um custo real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes” (MARTINS, 2010, p.316).

Sistema de acumulação de custos está associado à forma de produzir e de controlar a produção, por processo onde a produção é contínua, em que os custos são acumulados nas fases, processos, atividades e departamentos num determinado período de tempo, ou ainda por ordem de produção onde essa é sob encomenda e os custos são acumulados na ordem de produção do bem ou serviço, durante todo o tempo de execução do projeto (ESAF, 2017).

Segundo Martins (2003), os dois sistemas de acumulação de custos mais utilizados são:

- Custeio por processos: indicado para empresas cuja produção seja caracterizada por homogeneidade com processamento de produtos com as mesmas características e cuja contabilização dos custos é feita no final de determinado período. Para isso, os custos são acumulados em contas ou folhas representativas das diversas linhas de produção, que são encerradas sempre no final de cada período (semana, mês, trimestre, ano).
- Custeio por ordem (específica, de produção ou de serviços): indicado para empresas cujos produtos processados são diferenciados, cuja contabilização dos custos é feita por produto ou por lotes de fabricação. Para isso, os custos são acumulados em contas ou folhas representativas das diversas linhas de produção, que são encerradas sempre no final da fabricação de determinada encomenda ou lote.

Os métodos de custeio estabelecem a forma como os insumos consumidos são alocados ao objeto de custo (ESAF, 2017). De acordo com Martins (2010, p.37), “custeio significa apropriação de custos”, existindo assim os métodos: Custeio por absorção, custeio variável, RKW - Reichskuratorium für Wirtschaft (Instituto que estabeleceu as regras básicas para o custeio de produtos) e Custeio baseado em atividades (ABC), etc.

De acordo com Guerreiro (2011), os métodos de custeio de produtos são representados pelo custeio por absorção, variável, pleno ou o custeio baseado em atividades. Conforme Bornia (2002), separou o sistema de custo em princípios e métodos para melhor avaliação do desempenho das organizações. Os princípios avaliam o que e quanto foi consumido de recursos, já os métodos indicam onde esses recursos foram utilizados. Segundo o autor essa classificação permite uma melhor visualização e colaboração dos diversos métodos existentes.

Ainda de acordo com o autor supracitado, na primeira metade do século XX, apenas dois princípios de custeio eram ponderados. Um deles era o custo variável, que repassava para a apuração dos produtos apenas os custos variáveis e diretos. O outro princípio na literatura é conhecido por custeio por absorção, princípio este que defendia o repasse dos custos variáveis e diretos e os custos fixos e indiretos aos produtos. O chamado “custos fixos indiretos”, para sua devida apropriação ao produto e ou serviço, necessitava da utilização de bases de rateio.

Portanto, o princípio do custeio por absorção integral, onde todos os custos fixos são repassados para o produto, necessitava de métodos de custeio para proceder ao rateio. São eles custo- padrão, centros de custos (RKW) e ABC.

Desde então a questão do repasse dos custos fixos indiretos para produtos e serviços é assunto essencial e de grande importância dentro da temática (BORNIA, 2002). A formulação do conjunto dos principais métodos de custeio não é unânime. Os principais métodos de custeio para efeito deste trabalho são os adotados pelo sistema do governo e divulgado para os interessados na contabilidade de custos aplicada ao setor público, são eles:

- **Custeio direto**

No método de custeio direto, inicialmente classificam-se os custos em fixos (geralmente CIF's) e variáveis (geralmente custos diretos). Somente os gastos variáveis (tanto custos como despesas) são apropriados aos produtos. Os custos fixos e as despesas fixas são lançados em sua totalidade na DRE.

No método de custeio direto são alocados aos produtos os custos variáveis e os custos fixos que sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio (REGINATO; COLLATTO, 2005). São alocados os custos fixos próprios dos objetos de custos que pode ser: a linha de produto, o centro de custos, o departamento ou o produto.

• Custeio por absorção

O método de custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos [...]. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, correspondente somente aos de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2010, p. 37).

Considerado como um método de custeio tradicional, o custeio por absorção fundamenta-se na mensuração, inclusão nos custos dos produtos tanto dos elementos dos custos variáveis quanto dos custos fixos de produção do período (NOREEN et al., 2011; MARETH et al., 2012; HORNGREN et al., 2012).

De acordo com Martins e Rocha (2010), todos os métodos de custeio que atribuem custos fixos aos produtos pertencem ao gênero custeio por absorção.

Método de custeio por absorção é o método que aloca todos os custos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, ao objeto de custo. Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo mediante critérios de rateio (ESAF, 2017).

• Custeio baseado em atividades (ABC)

O Custeio baseado em atividades, conhecido como (*Activity Based Costing-ABC*), é um método de custeio que busca diminuir significativamente as distorções resultantes dos rateios dos custos indiretos. A principal diferença entre o ABC e os demais métodos é o tratamento dado aos custos indiretos (MARTINS, 2010).

No custeio por atividades os custos são inicialmente atribuídos às atividades e depois aos produtos de acordo com seus respectivos consumos por estes (LANEN et al., 2011). O princípio do custeio por atividades consiste nos recursos que são consumidos por atividades (BEZERRA et al., 2007).

Método de Custeio Baseado em Atividades aloca todos os custos, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, ao objeto de custo. Porém os custos indiretos são alocados às atividades, mediante direcionadores de custo de recursos, para posteriormente serem alocados ao objeto de custo por meio desses direcionadores (ESAF, 2017).

De acordo com Dias e Padoveze (2007), é fato que a gestão de custos é constituída por um conjunto de elementos que estão intimamente relacionados e interdependentes entre si, que interagem e se integram, desde as operações necessárias ao custeio, passando por técnicas de registro e acompanhamento, até a análise e gestão de informações. Recomenda-se que no processo de informações na gestão de custeio deve conter um método pré-definido, a forma de organização de dados e operação de acumulação.

A escolha do método de custeio é uma tarefa difícil, mas muito importante, pois pode influenciar diretamente no controle de custos. Diante disto, optou-se pelo o método de custeio por absorção. Pois para Vieira (2017), parece coerente iniciar o processo de produção de informação de custos adotando a metodologia de custeio que considera de forma global os custos. “Esse método de custeio permite a alocação dos gastos da administração central da organização às demais unidades” (VIEIRA, 2017, p. 19).

2.5. CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No Brasil, a ciência contábil, acompanhando a tendência de cooperação com as reformas, vem passando por significativas mudanças. O processo de evolução da contabilidade do setor público é uma realidade, apoiada pela implementação da reforma gerencial na administração pública, assim como incentivada por intuições internacionais ligadas a área.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), juntamente com a Lei 4.320/64 e demais legislações vigentes, amparam a reforma na contabilidade pública, repara e promove respostas aos problemas existentes.

A contabilidade pública continua registrando o orçamento público, porém o foco nesse projeto de reforma na contabilidade é o patrimônio público. Através de uma estrutura de contas padronizada (PCASP) foi possível adotar de forma sistematizada, as normas e procedimentos contábeis, registrando e evidenciando e, de forma segregada, informações de aspecto orçamentário, patrimonial e fiscal, possibilitando realizar interpretações para avaliação e tomada de decisão inerente a cada aspecto (BRASIL, 2016).

Além dos aspectos orçamentário, patrimonial e fiscal a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), publicada em 2011, traz para discussão os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, contemplando a dimensão custos no modelo de informação para tomada de decisão, conforme orientações a seguir:

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público é obrigatório em todas as entidades do setor público, independente da autonomia administrativa e financeira. É apoiado em três elementos, que são o sistema de acumulação, o sistema de custeio e o método de custeio. Segundo a norma o processo de implantação do SICSP deve ser gradual e sistemático, considerando-se os objetivos e os processos decisórios organizacionais, assim como os critérios de transparência e controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

A iniciativa privada, com a perspectiva de revelar, avaliar e reduzir custos industriais, utiliza o sistema de custo e métodos de custeio como ferramenta de controle e gestão há muito tempo. A implantação deste método de custeio possui caráter gerencial a contabilidade pública, o que possibilita, tanto aos gestores quanto aos demais interessados, uma melhor avaliação dos gastos públicos. A NBC T 16.11, item 20, destaca que: “[...] “o processo de mensurar e evidenciar custos deve ser realizado sistematicamente, fazendo da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

O SIC é um *Data Warehouse*⁴ que tem a capacidade de integrar os principais sistemas estruturantes federais, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)⁵ e o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE)⁶ e, por meio de metodologia que calcula o custo incorrido aproximado das ações de governo, permite a geração de relatórios gerenciais sobre o gasto com os insumos utilizados em cada ação (NASCIMENTO, 2016).

⁴ Um armazenamento de dados, ou ainda depósito de dados, é utilizado para registrar informações relativas às atividades de uma organização em bancos de dados, de forma consolidada. O desenho da base de dados favorece os relatórios, a análise de grandes volumes de dados e a obtenção de informações estratégicas que podem facilitar a tomada de decisão. (<https://pt.wikipedia.org>)

⁵ É o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. (<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/>)

⁶ O Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (Siape) é um sistema de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos. Hoje, o Siape é um dos principais sistemas estruturadores do governo e é responsável pela produção das folhas de pagamento dos mais de 200 órgãos federais. Até 2017, o atual Siape será substituído pelo Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal (Sigepe). (<https://www.siapenet.gov.br/portal/servico/Apresentacao.asp>)

Segundo Holanda et al. (2010), a efetivação do SIC, que teve sua primeira versão homologada em março de 2010, potencializou as condições de mudança no debate sobre mensuração de custos no setor público, evidenciando a sua importância para a melhoria da qualidade do gasto.

O Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permite a efetiva mensuração e custos sob a ótica administrativa e programática, a partir dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças, para atender de forma uniforme todos os órgãos e entidades da estrutura federal. A metodologia de mensuração de custos utilizada convive ainda com as limitações atuais da contabilidade pública, a falta de integração dos sistemas estruturantes e falta de padronização das estruturas organizacionais do Governo Federal. Com a adoção da contabilidade patrimonial aplicada a esfera pública, a metodologia proposta para o SIC do Governo Federal irá gradativamente se aperfeiçoando (MACHADO; HOLANDA, 2010, p. 815).

Para Holanda et al. (2010), uma das principais dificuldades do processo de criação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal era de ordem conceitual. Diante das dificuldades recorrentes, o compromisso primordial era estabelecer uma reconceitualização da noção de custos, apropriada não somente à realidade da administração pública brasileira, mas capaz de incorporar e utilizar todo o capital de trabalho e as informações produzidas e concentradas nos sistemas estruturantes já em uso.

O autor supracitado ressalta que o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal aproveita as informações já existentes nos sistemas estruturantes, vinculando-as todas num mesmo banco de dados, dando a elas, porém, o necessário ajuste contábil, convertendo-as em informações de custo. As classificações já utilizadas nos sistemas estruturantes, foram tomadas como objetos de custo, ou seja, a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos, pois se não é factível apurar o custo do produto ou serviço, pode-se identificar o custo do órgão, o custo do programa, o custo da função, o custo do projeto, o custo da atividade.

Holanda et al. (2010, p.75) aponta as vantagens dessa abordagem.

[...] A primeira vantagem da abordagem preconizada é constituída pelo fato de que toda a informação utilizada já se encontra disponível e é permanentemente atualizada em sistemas estruturantes que já se encontram em operação — operação esta que, inclusive, não sofre qualquer interferência por conta da nova apropriação de seus dados pelo sistema de custos. [...] A segunda vantagem é que todo o ajuste contábil necessário para a conversão dos diferentes insumos informacionais em dados sobre custos é

processado única e exclusivamente pela equipe da Secretaria do Tesouro Nacional, capacitada e alocada especificamente para esta finalidade.

No entanto, pode-se concluir que essas informações nesse formato só atendiam as necessidades do órgão central. Foi a partir dessa estrutura de custo que o método de custeio direto foi defendido e adotado para estabelecer o relacionamento entre os recursos consumidos e o objeto de custo (MACHADO, 2002), pois todo recurso consumido estava relacionado diretamente a um objeto de interesse do órgão central.

Machado e Holanda (2010, p.795) enfatizam um ponto importante na concepção e implantação do SIC, a abordagem foi modificada e uma nova proposta foi desenhada agora sob duas dimensões “sistêmica e concomitante”.

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

Machado e Holanda (2010, p.796) comentam as vantagens dessas duas dimensões no modelo adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

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

Atualmente o método de custeio direto é usado no primeiro nível de interesse, nos demais é utilizado o método de custeio por absorção (ESAF, 2017).

Quadro 4. Compreensibilidade entre aplicação do método absorção em entidades públicas e privadas

DESCRIÇÃO	SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO
Despesas	Despesas incluídas na DRE e para apuração do lucro operacional	Podem ser classificadas como custo, considerando que toda a estrutura envolvida tem como objetivo o produto final a ser ofertado (seja ele um atendimento médico, uma hora/aula etc.).
Custos	Custo do produto vendido	Produtos ou serviços prestados
Depreciação	Fundamentada na legislação PCGA (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos – apuração legal	Fundamentada na Macrofunção 020330 onde disponibiliza os procedimentos para os registros da depreciação, amortização e exaustão dos bens para a Administração direta da União, suas autarquias e fundações.
Estoque	Estoque Fundamentado na legislação	Utiliza o conceito de que o material em estoque não é custo, é investimento.

Fonte: Adaptado BRASIL (2013).

Outros conceitos necessitaram de distinções e adaptações para um melhor entendimento do uso das informações de custos na esfera pública, é o caso de custos e despesas. Nesse contexto, a apresentação de conceitos pode contribuir para a compreensão e distinção desses dois conceitos na contabilidade. É importante primeiramente definir receita e despesa orçamentária. O MCASP (2013, p. 5), explica que a receita e a despesa no âmbito da administração pública são, respectivamente, a apropriação de recursos oriundos da sociedade por intermédio da tributação e sua retribuição aos cidadãos em forma de bens e serviços.

A execução da despesa na administração pública, conforme normativo legal, é realizada em três estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento (BRASIL, 1964). O primeiro estágio é o empenho, segundo a lei 4.320/64 é quando o Estado, por meio de autoridade competente, cria obrigação de pagar por um produto ou serviço. Significa o

comprometimento do orçamento para um fim específico, que ocorre mediante a emissão de um documento chamado “Nota de Empenho” (MCASP, 2013).

O segundo estágio é a liquidação, segundo o art. 63 da lei 4.320/64, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. A verificação consiste no recebimento do material ou serviço, o confronto entre os documentos comprobatórios e a respectiva nota de empenho e o devido ateste.

O terceiro, e último estágio da despesa, é o pagamento que consiste na entrega de numerário ao credor, ou seja, a transferência financeira de onde sai os recursos do órgão público e entra na conta do fornecedor (MCASP, 2013).

A realização da despesa pública inicia-se no momento em que os créditos são empenhados, porém não se inicia a apropriação dos custos que decorrerão de tal despesa. Essa inferência decorre dos conceitos de custos, que asseguram que o custo acontece no momento do efetivo consumo de recursos (financeiros, materiais, humanos, etc.) (PADINO FERREIRA, 2014).

Segundo Machado e Holanda (2010) dado o atual modelo de contabilização dos gastos governamentais no setor público, a despesa liquidada (segundo estágio) é a variável que inicia a produção de informações de custo, a partir da qual deve-se realizar os ajustes conceituais necessários para se chegar à informação de custos. Então, pode-se afirmar que o ponto de partida para a geração da informação de custo é despesa orçamentária executada, seguida de ajustes orçamentários e patrimoniais. Em resumo, o SIC utiliza informações orçamentárias, contábeis (recursos adquiridos e consumidos; ajusta-as conceitualmente para que as despesas representem custos, ou seja, bens ou serviços utilizados e consumidos no período analisado). Logo em seguida apropria essas informações aos objetos de custos.

Nesse sentido, os ajustes efetuados pelo SIC seguem no Quadro 5.

Quadro 5. Modelo conceitual dos ajustes orçamentários e patrimoniais

Despesa orçamentária executada	
	Despesa liquidada
	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
Ajustes orçamentários	
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados

(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício
(-)	Despesas de exercícios anteriores
(-)	Formação de estoques
(-)	Concessão de adiantamentos
(-)	Despesas de capital não efetivas
(=) Despesas após ajustes orçamentários	
Ajustes patrimoniais	
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos
(+)	Depreciação/amortização/exaustão
(=) Despesas após ajustes patrimoniais	
(=) Custo (Próximo do Real)	

Fonte: ESAF (2017).

Ainda de acordo com Machado e Holanda (2010, p. 803) salienta a irrelevância em distinguir custos de despesas na apuração de custos no setor público:

Diferentemente do privado, não há a necessidade de se distinguir entre o custo dos produtos e serviços e a despesa do período. Essa separação é muito importante quando o objetivo da apuração do custo é a avaliação de estoque dos produtos que serão vendidos no período seguinte. No setor público, essa distinção é irrelevante (relativizada), já que o objetivo é apurar o custo dos serviços públicos prestados no período e o pressuposto é a inexistência de estoques de serviços ou produtos em processamento e/ou acabados, fato para a grande maioria do setor público.

Para o setor público, Alonso (1999, p. 44) define que “despesa é qualquer gasto da organização pública, medida num dado período. É o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão de governo”. Para esse autor, “custos é o valor dos recursos consumidos pelas atividades de órgão ou programa de governo num dado intervalo de tempo”.

Outra iniciativa do governo federal realizada através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Coordenação de Informação de Custos (COINC) da Subsecretaria de Contabilidade Pública (SUCON), em consonância com as competências conferidas pelas Portarias STN nº 157 e 716 de 2011, foi a instituição do Portal de Custos do Governo Federal visando contribuir com a política de governança pública (STN, 2017).

Com objetivo de subsidiar os gestores públicos, os órgãos públicos em geral e a sociedade na utilização do Portal de Custos a Coordenação de Informação de Custos da Subsecretaria de Contabilidade Pública do Tesouro Nacional elaborou um manual.

De acordo com esse manual o Portal de Custos visa contribuir para a mensuração, controle e avaliação de custos na Administração Pública Federal, objetivando fomentar a gestão de custos nos órgãos públicos. É uma ferramenta indicada especialmente para aqueles órgãos que ainda não desenvolveram seus próprios modelos, podendo servir como um ponto de partida para a construção de modelos personalizados para atendimento às especificidades e necessidades de cada órgão (BRASIL, 2017). O Portal tem como fonte de dados o SIC, de onde consome dados oriundos dos sistemas estruturantes SIAPE, SIORG e SIAFI.

O Portal adota o sistema de acumulação de custos por processo, em que os serviços públicos são realizados de forma contínua e os custos acumulados periodicamente nas unidades organizacionais. O sistema de custeio empregado é o custo real, expressando os custos reais incorridos no período e mantidos em base histórica e o custo tipo estimado, baseado em métodos quantitativos, a fim de permitir a aplicação da informação de custos para o planejamento. Já o método de custeio aplicado é o por absorção, em que os custos indiretos são alocados às unidades administrativas (BRASIL, 2017).

Dentre uma das abordagens contidas neste manual, ressalta que a temática de custos no setor público é um grande desafio e que os avanços são graduais. O SIAFI, um dos principais sistemas estruturantes e fornecedor de dados para o SIC, conseqüentemente, para o portal de custos, avança nesse tema, visando aumentar o interesse das instituições nesse campo e a melhoria na qualidade da informação de custos.

De acordo com França (2018), uma das posturas primordiais dos gestores públicos corresponde a avaliação dos custos. O Portal de Custos constitui uma excelente ferramenta que pode aliar o gestor ao promover cenários no qual permite a verificação de sintomas que precisam ser analisadas de forma criteriosa. No entanto, enfatiza-se que as decisões não podem ser tomadas, única e exclusivamente, considerando as informações disponíveis no sistema. A revelação de que o custo em determinado item diminuiu ou aumentou deve ser avaliado com critério, já que a redução do custo pode ter sido ocasionada por uma contração de serviços disponibilizados à sociedade. Assim como o aumento não significa necessariamente algo insatisfatório, pois este incremento pode ter gerado ou poderá gerar uma melhoria nos serviços à sociedade. Assim, o Portal de Custos permite evidenciar as

informações, contudo, cabe ao gestor público analisar, avaliar e verificar se as condições e as variações apresentadas são justificadas por resultados.

Ainda visando a o aperfeiçoamento das informações de custo, a STN inseriu no Manual SIAFI, através da macrofunção 021133, a aba Centro de Custos. A referida macrofunção define o procedimento de registro e apropriação de custos para os órgãos que buscam gerencialmente de uma informação mais detalhada relativa aos seus custos. O preenchimento e detalhamento serão efetuados através da utilização da aba do centro de custos no subsistema Contas a Pagar e Receber-CPR. O detalhamento será possível a partir da liquidação do documento, estágio, já visto, como o início da produção de informação de custo.

A aba centro de custos terá utilização obrigatória para todas as UG's do orçamento fiscal (OFSS) a partir de abril de 2018, o que não implica na criação tabela própria de centro de custos, a criação da tabela será para os órgãos que optarem pela modelagem própria de apuração de custos. Importante salientar que os registros efetuados por meio do detalhamento de custos não geram lançamentos contábeis e serão captados pelo Sistema de Informações de Custos (SIC), os objetos de custos podem ter até 11 (onze) caracteres alfanuméricos. A inclusão dos objetos de custo será efetuada por órgão, este objeto de custo pode ser uma unidade organizacional, um produto, um programa, de acordo com as necessidades levantadas pelo órgão (BRASIL, 2017). A criação de um modelo personalizado de centro de custos, por um órgão, e o correto preenchimento dos campos possibilitará a geração e extração de informações de custos de suma importância para todos os níveis gerenciais.

2.6. GESTÃO DE CUSTOS EM SAÚDE

O termo gestão de custos, muito popular na administração de empresas, tem atualmente sua definição informalmente adaptada o campo da saúde coletiva (VIEIRA, 2017).

A gestão de custos em saúde pode ser definida como a aplicação de um conjunto de métodos e técnicas de planejamento, monitoramento e avaliação à gestão dos estabelecimentos de saúde, das unidades administrativas do sistema e do sistema nacional de saúde como um todo, a fim de melhorar o seu desempenho, tendo como insumos

fundamentais nesse processo a informação sobre o uso de recursos e sobre os custos dos bens e serviços oferecidos à população (VIEIRA, 2017, p.16).

Em 2013 o Ministério da Saúde publicou *Introdução à Gestão de Custos em Saúde*. A elaboração deste material foi no intuito de ter como referência básica para gestores e técnicos do SUS, objetivando oferecer conceitos básicos ao processo de implantação da gestão de custos, em unidades de saúde (BRASIL, 2013).

De acordo com Vieira (2017), gestão de custos em saúde tem sua aplicação em pelo menos dois pontos de vista distintos. O primeiro ponto está relacionado à visão macro, os gestores do SUS nas esferas federal, estadual e municipal e o segundo ponto é visão dos administradores de unidades de saúde.

Segundo a Portaria STN nº 716/2011 ao Órgão Central compete através de normas e procedimentos evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal e aos órgãos setoriais apurar os custos dos projetos e atividades para demonstrar e analisar os resultados da gestão (STN, 2011).

Já os gestores públicos necessitam de uma ferramenta de gestão de custo, alinhada com seus objetivos estratégicos, possibilitando estimar e apurar os custos dos centros de custos, atividades e procedimentos, elaborar o planejamento dos recursos disponíveis, fortalecer o controle social por meio da transparência na utilização dos recursos e tomar decisões amparados por informações de custo e melhorar a gestão dos recursos disponíveis (BRASIL, 2013).

No âmbito da economia da saúde, estudos têm gerado conhecimentos aplicáveis à realidade dos serviços, auxiliando na alocação de recursos e na determinação das prioridades da gestão em saúde. É importante identificar os custos dos serviços de saúde, pois esse conhecimento permite evidenciar os setores e as ações que precisam ser otimizados de forma a reduzir gastos, eliminar desperdícios com eficiência e preservar a qualidade do atendimento prestado. A implantação de um centro de custos torna possível contabilizar os recursos efetivamente utilizados em cada área de assistência dos serviços de saúde e, assim, aferir o valor real dos procedimentos (MARINHO, et al., 2011).

O Quadro 6 apresenta um panorama sobre os custos na área de saúde, segundo a visão de diversos autores.

Quadro 6. Panorama sobre os custos na área de saúde

(WEICHLE et al. 2013, p. 9)	Determinar os custos dos episódios de assistência médica é um passo importante na tomada de decisões políticas sobre a alocação de recursos de cuidados de saúde. No entanto, como foi bem documentado na literatura, estimar com precisão os custos é um desafio, devido à distorção direta quando um número pequeno de pacientes usa quantidades maiores de recursos de cuidados de saúde do que a maioria dos outros pacientes. Os valores de dados para pacientes nos extremos do intervalo de valores não representam a experiência típica e podem influenciar desproporcionalmente as estimativas de pontos estatísticos. A falta de simetria, ou a aspereza frequentemente observada nos dados de custo médico, é caracterizada por esses valores extremos, conhecidos como outliers.
(RUBIN, 2017, p. 11)	A gestão dos custos começa com sua medição e atribuição de objetos de custo para entender a margem e, em última instância, o valor de atividades ou produtos clínicos discretos. Para um departamento de produção como a radiologia, o cálculo do custo do produto requer primeiro a agregação de todas as despesas rastreáveis do departamento, incluindo os custos do departamento de serviços alocados e, em seguida, a atribuição desses custos ao custo de objetos ou serviços clínicos específicos. Maximizar o valor da imagem requer gerenciamento de custos, além de melhorias na qualidade e nos resultados. Os prestadores de cuidados de saúde, devem desempenhar um papel de liderança na parceria com administradores e outros funcionários para obter custos específicos de procedimentos que reflitam com precisão a utilização dos recursos. Compreender como os custos são alocados e deslocados dentro e entre os departamentos clínicos é fundamental para evitar desalinhamentos de custos que podem encobrir tanto o desempenho inferior como o excesso que levam a cuidados de saúde ineficientes e de menor valor.

Fonte: Elaboração própria

De acordo com Regonha, Baungartner e Scarpi (2016), as ferramentas gerenciais tornam-se imperativas, e o sistema de custo possui um papel primordial neste cenário, não só com o objetivo de conhecer o custo dos serviços, mas também servindo de ferramenta. Entre outras informações de gerenciamento valiosas fornecidas por dados de custo, pode-se avaliar os resultados operacionais, tomar decisões sobre investimentos, calcular o uso da capacidade ociosa, análise a clientela, dentre outras possibilidades. A falta de compreensão dos custos reais (não cobrados) da prestação de serviços de saúde representa enormes desafios na contenção dos custos de saúde.

Na área da saúde, a expressão *informação de custos* diz respeito ao conhecimento dos custos de provisão de bens, ações e serviços, bem como de políticas, programas, da manutenção de estabelecimentos de saúde, entre outros. Para Gonçalves et al. (2016), as informações de custos, no setor da saúde pública são metainformações, pois representa as informações como sumário de outras, apresentando respostas para questões sobre quais como

e quanto de recursos foram consumidos nos processos. Para os autores, com as respostas levantadas é possível propor medidas para melhoria da qualidade dos serviços de saúde.

É imprescindível pesar os diferentes propósitos existentes na utilização das informações de custos, principalmente nos relacionados ao setor privado e o setor público.

No setor privado, o uso da informação de custos tem como principais propósitos a “mensuração dos estoques”, “maximização dos lucros”, “redução de gastos”, dentre outros (MARTINS, 2010). No setor público a compreensão das informações de custos deve ir além do “quanto custa”, pois no setor público de serviços não há como se considerar o valor das vendas dos produtos ou a lucratividade, o que atribui ao gerenciamento de custos maior complexidade (BRASIL, 2013; GONÇALVES et al., 2016).

A escassez de recursos no setor público, particularmente no setor saúde é de conhecimento geral, logo, o planejamento dos gastos deve permear com intensidade todas as estratégias de gestão. É preciso não somente economizar ou evitar desperdícios é preciso fazer valer mais os recursos disponíveis (GONÇALVES et al., 2016). Na última década, o Sistema Único de Saúde (SUS) reconheceu amplamente dois grandes desafios, o financiamento e a gestão (VIEIRA, 2017).

De acordo com Machado e Holanda (2010) em um modelo de gestão moderno é preciso conhecer os custos e benefícios das alternativas. Partindo-se desse pressuposto, pode-se refletir sobre o uso da informação de custos para a discussão e formulação de políticas ligadas aos dois grandes desafios do SUS e conseqüentemente de todo o Estado brasileiro.

No âmbito nacional, embora os prestadores públicos, privados e privados sem fins lucrativos tenham incentivos para saber os custos do cuidado no nível individual, uma vez que a remuneração dos atendimentos em média e alta complexidade tem por base os procedimentos realizados, pouco se sabe no SUS sobre a adoção de sistema de apuração de custos, especialmente por parte dos estabelecimentos públicos e dos privados sem fins lucrativos. Pela experiência, não é comum que esses prestadores apresentem informações de custos dos procedimentos quando das negociações de reajuste de valores de ressarcimento constantes da tabela SUS (VIEIRA, 2017, p. 28).

De acordo com Bonacim e Araújo (2010), as maiores dificuldades para a adoção e implantação do sistema de apuração de custos em instituições de saúde, estão relacionadas à obtenção e a confiabilidade dos dados e à incompatibilidade dos sistemas gerenciais existentes.

No Quadro 7 apresenta-se um apanhado na revisão de literatura sobre os custos hospitalares.

Quadro 7. Contribuições com a literatura de custos hospitalares

(BONACIM; ARAÚJO, 2010, p. 916, 917)	A metodologia de apuração dos custos, conforme a estrutura do custeio por absorção, está composta da seguinte forma: são levantados os custos gerais do hospital, como pessoal (salário, vale-alimentação, vale-transporte), energia elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo e medicamentos e gerais, como aluguel e locação de aparelhos. O consumo de água e energia elétrica corresponde às expressões percentuais da distribuição da utilização desses insumos sob a orientação de estudos realizados.
(BONACIM; ARAÚJO, 2010, p. 6)	Independente de onde provêm os recursos, exige-se que os hospitais públicos demonstrem eficiência em utilizá-los e apresentem retorno à sociedade. Por isso, é importante mensurar de maneira adequada o custo dos procedimentos, sua efetividade e eficiência, que relaciona o volume de serviço prestado com o consumo de recursos.
(SANTOS et al., 2017, p. 12)	O SUS é um sistema de remuneração fixa para procedimentos realizados nos hospitais, o qual carece de ajustes, ao longo do ano, e não acompanha as adaptações e evoluções tecnológicas e intelectuais da área da saúde. Desta forma, os resultados mostram que, para o caso estudado, os valores repassados estão bem abaixo do que o hospital necessita para cobrir todos os seus custos relativos a realização de suas atividades. Atualmente, as receitas provenientes do SUS são suficientes para cobrir menos de 10% dos custos.
(OLIVEIRA, 2017, p.126)	É preciso acabar com o mito medição absoluta, de precisar medir tudo, pois como qualquer entidade que pretende medir tudo acaba não medindo nada. A pretensão foi da alta seletividade, mensurar apenas o que é importante para o hospital, na medida em que o custo da informação necessita ser factível, ou seja, não deve ser maior que a informação gerada.

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 8 apresenta os itens de custos de acordo com as categorias econômicas, também chamadas de natureza da despesa, que tem como objetivo responder à sociedade o que será adquirido e qual o efeito econômico do gasto público. Os arts. 12 e 13 da Lei no 4.320, de 1964, tratam da classificação da despesa por categoria econômica e elementos. O art. 8º dessa lei estabelece que os itens da discriminação da despesa sejam identificados por números de código decimal, na forma do respectivo Anexo IV, atualmente consubstanciados no Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 2001.

O conjunto de informações que forma o código é conhecido como classificação por natureza da despesa e informa a categoria econômica da despesa, o grupo a que ela pertence, a modalidade de aplicação e o elemento. Na base de dados do sistema de orçamento, o campo que se refere à natureza da despesa contém um código composto por oito algarismos, sendo que o 1º dígito representa a categoria econômica, o 2º grupo de natureza da despesa, o 3º e os 4º dígitos representam a modalidade de aplicação, o 5º e o 6º o elemento de despesa e o 7º e os 8º dígitos representam o desdobramento facultativo do elemento de despesa (BRASIL, 1964).

Quadro 8. Representação dos Itens de Custos

Linhas	Itens de Custos	Natureza Despesa	Descrição
	Custos Diretos		Custos diretamente identificados ao objeto de custo.
1	Pessoal	31.90.11 31.90.13 33.90.36	Remuneração bruta, provisão para 13º salário, provisão para férias, previdência oficial e estagiários.
2	Serviço de Terceiros	33.90.37	Serviços terceirizados como: Recepção, limpeza, portaria, etc.
3	Serviço Pessoa Jurídica	33.90.39	Serviço Prestado como: Lavanderia, gráfica, correio, xerox, telefone, energia elétrica, etc.
2	Material de Consumo	33.90.30	Material de consumo como: material de expediente, ambulatorial, de limpeza, etc.
5	Depreciação		Depreciação do prédio e dos materiais permanentes lotados na USE.
6	Total Custos Diretos= 1+2+3+4+5		Soma de todos os custos diretos ao objeto de custo
7	Custos Indiretos		Custos indiretamente identificados ao objeto de custo.
8	Serviço Pessoa Jurídica	33.90.39	Serviço Prestado como: Energia elétrica, água e esgoto, telefone, manutenção predial, etc.
9	Serviço de Terceiros	33.90.37	Serviços terceirizados como: Vigilância, manutenção áreas verdes, etc.
10	Total Custos Indiretos= 8+9		Soma de todos os custos indiretos ao objeto de custo

11	Custo Total= (Custos Diretos + Custos Indiretos) = 6+10	Somatório de todos os custos consumidos pelo objeto de custo.
----	---	---

Fonte: Adaptado de Ministério da Saúde, Brasil, 2013.

O Ministério da Saúde em parceria com Departamento de Informática do SUS (Datusus) desenvolveu um sistema informatizado, denominado APURASUS, como uma ferramenta pública, parametrizável e passível de integração, capaz de otimizar de forma padronizada e estruturada a apuração e gestão de custos em saúde. Emprega-se no sistema o método de custeio por absorção, possibilitando a personalização da ferramenta, de forma a adaptá-la às características próprias da unidade de saúde (Brasil, 2013). A utilização do sistema APURASUS em unidades de saúde não é obrigatória por parte do Ministério da Saúde, apesar de já ter sua efetividade constatada na melhoria da gestão em alguns hospitais em diferentes regiões do Brasil. Nesse cenário destaca-se a implantação do sistema em duas unidades assistenciais da Fiocruz/RJ (JAQUES, 2017).

Levando em conta o contexto da saúde pública e as questões apresentadas, verifica-se que:

O custeio por absorção é o mais apropriado para iniciar um processo nacional de produção e uso da informação de custos no SUS, porque considera os custos de uma forma global, o que possibilita que a informação de custo produzida possa ser utilizada na tomada de decisão sob uma perspectiva mais macro, e tem implementação menos complexa que o custeio por atividades. A adoção deste último poderia se seguir ao custeio por absorção como um meio de conhecer o custo de atividades e de determinados procedimentos, produzindo informação para que as instituições melhorem seus processos e desempenho (VIEIRA, 2017, p. 7).

No Quadro 9 expõe a importância e relevância do método de custeio por absorção no setor público de saúde.

Quadro 9. O método de custeio por absorção no setor público de saúde

(GONÇALVES et al., 2016, p. 5)	No que tange à utilização do método de Custeio por Absorção no setor público, em particular na gestão hospitalar no setor público, após estudos e experiência com o seu desenvolvimento, reconhece-se a importância de sua aplicação.
(BRASIL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2013, p.44)	No que tange à Gestão Hospitalar no setor público, após estudos e experiência com o desenvolvimento, reconhece-se a importância do arcabouço do custeio por absorção para ser aplicado. A concepção de que os produtos fabricados e/ou serviços prestados devem absorver os custos é coerente com a legislação e com a gestão, tanto estratégica quanto operacional.

(VIEIRA, 2017, p. 24,)	Os métodos de custeio por absorção e por atividades em unidades de saúde se complementam na produção da informação de custos. A decisão para iniciar a implantação utilizando um método ou outro depende da perspectiva prioritária para o uso da informação. Se o objetivo é a visão macro do sistema ou mesmo do gerente da unidade de saúde, que deseja negociar os valores recebidos pelos atendimentos prestados, melhor iniciar com o custeio por absorção, que provê informação mais completa dos custos, para depois avançar para o custeio por atividades, que é muito centrado no gerenciamento de processos.
(JAQUES, 2017, p. 5)	O sistema de custeio por absorção realiza alocação recíproca através da apuração segmentada em centros de custos (áreas de atividades específicas). Esse método de alocação reconhece a reciprocidade entre os centros de custos produtivos e administrativos, sendo considerada assim a metodologia mais precisa quanto à distribuição dos custos indiretos.

Fonte: Elaboração própria

Um dos grandes desafios do SUS corresponde ao seu financiamento, pois faltam subsídios para uma discussão aprofundada das suas necessidades, ou seja, do aporte adicional de recursos para a garantia do direito constitucional à saúde. Dessa forma, parece razoável iniciar o processo adotando metodologia de custeio que considere de forma global os custos (VIEIRA, 2017).

De acordo com Sokolov e Bismukhametova (2015), escolher um método de custeio de serviço é algo extremamente desafiador, mas torna-se crucial para o controle de custos. Diferentes métodos utilizados para o cálculo de custos podem ser utilizados, no entanto, a escolha de um determinado poderá impactar e influenciar diretamente o indicador de controle dos custos.

Segundo Vieira (2017), dentro da contabilidade de custos são apresentados diversos métodos de mensuração de custeio. Especificamente na área de saúde, o custeio tradicional ou custeio por absorção e o custeio por atividades são as mais pronunciadas. O primeiro método comumente é aplicado em estabelecimentos de saúde, como hospitais e unidades de pronto atendimento, por permitir o conhecimento do custo total da unidade, por centros de custos, por item de custo e pelo custo médio do atendimento ou do paciente.

O que consolida a escolha pelo método de custeio por absorção é a possibilidade de alocar os gastos da administração central da organização às demais unidades. A atribuição de custos aos produtos e serviços é geralmente realizada por meio de centros de custos, que são

entidades contábeis nas quais os custos dos recursos consumidos (humanos, materiais, equipamentos, medicamentos etc.) são acumulados (MARTINS; ROCHA, 2010).

Nota-se que método de custeio por absorção é bem consolidado para mensurar os custos na área de saúde, pois é indicado pelo PNGC, além do que o Programa Nacional de Gestão de Custos, em seu estágio atual, adota a metodologia de custeio por absorção para a apuração de custos. (BRASIL, 2013).

No setor público, segundo Alonso (1999) o custo mede os recursos consumidos na produção de bens, serviços e nas atividades da organização. Todos os recursos consumidos na prestação de serviço que o órgão oferece ao cidadão em um determinado intervalo de tempo é custo desse serviço (ESAF, 2017).

Para o gestor da unidade de saúde, a utilização do custeio por absorção possibilita a adoção de diversas medidas para o aprimoramento do uso de recursos públicos além de fornecer condições para negociar os valores recebidos por serviços prestados (VIEIRA, 2017).

Assim, o custeio por absorção pode ser a melhor escolha para o início deste processo. A balança também é favorável a esse método pelo fato de que o grau de detalhamento e organização das instituições para a sua implantação é menor do que aquele necessário para a implantação do custeio por atividades (VIEIRA, 2017).

2.7. TRABALHOS CORRELATOS SOBRE ESTRUTURAÇÃO DE CUSTOS EM SAÚDE

Os trabalhos correlatos pesquisados são pertencentes a duas vertentes distintas, que nesta pesquisa entende-se que há complementariedade, isso porque o objeto de pesquisa tem as seguintes particularidades e desafios:

Trata-se de uma unidade de saúde, que atende ao cidadão usuário do SUS e ao mesmo tempo que faz parte da estrutura de uma instituição federal de ensino superior (IFES), ou seja, sua natureza é pública, sem fins lucrativos. Tendo como um dos principais desafios a falta de um sistema de informação consolidado com os diversos sistemas utilizados pela instituição de ensino com informações no nível de gerenciamento da unidade.

A primeira vertente pesquisada foi gestão de custo na administração pública, pois quase todo recurso consumido pela USE são disponibilizados orçamentariamente pelo

Ministério da Educação, via UFSCar. Ficando esta instituição responsável pelo registro e execução orçamentária, financeira e patrimonial.

A segunda foi a sistemática de apuração de custo em instituição de saúde, a disponibilização de dados consolidados, pela universidade, referente ao custo da unidade, podem ser tratados em nível de gerenciamento interno da entidade.

A seguir estão elencados alguns destes trabalhos com a respectiva crítica.

2.7.1. Pesquisa de Bonacim e Araújo (2010)

Este trabalho analisou a situação do sistema de custos existente e aborda a experiência de implantação da metodologia de custos baseada em atividades (ABC) do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, por meio de um estudo de caso, num período de cinco anos. O estudo manteve uma estreita ligação entre os pesquisadores e os participantes do projeto de implantação do custeio ABC, a preparação para a coleta dos dados contou com o desenvolvimento de um protocolo de estudo.

Os autores num primeiro momento analisaram o sistema de custeio utilizado HCFMRP-USP, que era o custeio por absorção, adaptado para a realidade da instituição. A análise constatou que a metodologia embora estivesse atendendo de alguma forma às necessidades da entidade, a demanda por informações mais detalhadas existia. Tal demanda deu início ao projeto de implantação do sistema ABC.

A entidade optou por implantar o método de custeio ABC em unidades piloto como forma de delinear um modelo, visto a complexidade do sistema de custo do hospital. A análise dos resultados do projeto piloto demonstraram que a estrutura e o modelo de custos apresentados auxiliam no desenvolvimento de um módulo de custos mais amplo, sendo capaz de gerar informações apropriadas para atuação gerencial em todo o hospital.

Durante o estudo verificaram algumas dificuldades na aplicação dos sistemas de custeio, tanto no custeio por absorção quanto no ABC. Eles destacam que as principais dificuldades estão na obtenção de dados contábeis e estatísticos, consequência da incompatibilidade dos sistemas existentes, falta de informatização e baixa confiabilidade das informações fornecidas, que juntas representam o grande desafio de qualquer sistema de apuração de custos.

Constaram, na prática, as dificuldades de implantação do sistema ABC em um órgão prestador de serviços hospitalares do setor público, mas também apontaram as vantagens desse método de custeio que possui maiores perspectivas para a gestão de recursos.

2.7.2. Pesquisa de Leoncine (2010)

A aplicação do trabalho de Leoncine (2010), ocorreu na Clínica de Campo Grande, um hospital geral de médio porte, privado, com 63 leitos e uma estrutura física vertical. A clínica iniciou seu trabalho em gestão de custos em 1996, a informação de custos da unidade era apurada por centro de custos. O autor propôs uma sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar visando contribuir para a melhoria do gerenciamento dos resultados operacionais de instituições de saúde. O autor defendeu a método de custeio RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit).

Segundo o autor o custo dos serviços apurado pelo RKW proporciona os dados necessários para que, com a junção dos demais dados lançados na conta do paciente (custos diretos – material e medicamento – e outros lançamentos feitos pelo faturamento), seja possível inferir na apuração do custo por procedimento, que é o objetivo final do ciclo da apropriação dos custos, uma vez que o hospital é remunerado pelos procedimentos.

Concluiu-se que dentro dos parâmetros estabelecidos no sistema de gerenciamento de custos dessa pesquisa, a classificação dos centros de custos em produtivos, auxiliares e administrativos, comportamentos dos custos em fixos e variáveis, tipos de custos em diretos e indiretos e a formação dos custos dos serviços é a ideal. Como trata-se de um hospital com que realiza vários procedimentos, os dados coletados constituem uma média de cada procedimento e, partindo destas médias é que serão elaboradas as análises da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e resultado por procedimentos.

A Contabilidade de Custos não é responsável pela criação de nenhuma informação, ela depende totalmente das informações obtidas nos diversos setores do hospital, que o envolvimento e a participação de todos, em especial a dos geradores de dados, é fundamental para a qualidade da informação.

2.7.3. Pesquisa de Santos (2014)

Este trabalho propôs diretrizes para implantação de Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informação de Custos no Setor Público (SMAIC-SP), de acordo com os princípios contábeis e com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em especial a NBC TSP 16.11. O objetivo da pesquisa foi desenvolver diretrizes que auxiliassem as entidades do setor público no processo de adoção do SICSP.

O Subsistema tinha como proposta permitir condições de realização de mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos, com base nas informações patrimoniais (por competência), contribuindo assim com o processo de adoção do SICSP, disponibilizando informações de custos por objeto, podendo assim auxiliar o gestor público no que tange à tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Durante a implantação de um projeto piloto a pesquisa identificou que para que o sistema fosse viabilizado seria necessário a existência de processo sistematizado, que disponibilize corretamente as seguintes informações: matriz de objetivos organizacionais; especificação e classificação dos objetos de custos a serem mensurados; identificação e classificação dos insumos consumidos no processo de fornecimento de serviços; informações patrimoniais dos insumos consumidos por objeto de custo.

Segundo o autor o Subsistema proposto (SMAIC-SP) apresentou algumas limitações, onde se destaca: a utilização do método do custeio direto, onde os parâmetros para distribuição dos custos indiretos não foram tratados, o subsistema não contemplou a etapa de análise e gestão de custos e não foi possível testar a aplicabilidade prática do subsistema por meio de estudo de caso concreto.

No entanto, os resultados apontaram que a estrutura proposta do SMAIC-SP pode auxiliar no processo de identificação dos custos dos serviços públicos, por objeto de custo, em atendimento aos princípios e normas de contabilidade aplicados ao setor público, e, por conseguinte contribuir com as entidades públicas no processo de implantação do SICSP, assim como as informações de custos geradas pelo SMAIC-SP podem contribuir para o processo de prestação de contas, tomada de decisão e instrumentalização do controle social.

2.7.4. Pesquisa de Costa Junior (2016)

A aplicação do respectivo trabalho ocorreu no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB) e teve como objetivo a análise do atual sistema contábil/financeiro do Instituto Federal da Paraíba – IFPB, com vistas a proposição da aplicação e/ou operacionalização do Sistema de Informação de Custo do Governo Federal (SIC). Foi aplicado um questionário para os diretores administrativos e os servidores ligados aos setores financeiro e contábil, com a finalidade conhecer e identificar os principais aspectos que dificultam ou não a implantação de um eventual “sistema de custos” na instituição e de sua aplicação no setor público.

As respostas apontam que apesar da existência de um Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público coordenado pela Secretaria Tesouro Nacional, a contabilidade do IFPB discorre de algumas falhas: falta de registro dos contratos no SIAFI; saldos indevidos em contas transitórias; saldos irrisórios no ativo; passivos irreais; erro de classificação da Variação Patrimonial Diminutiva; apropriação fora da competência; falta de registro de conformidade de gestão; existência e manutenção de saldos nas conta-contratos, referentes a contratos já extintos e não baixados. Segundo o autor essas falhas precisam ser corrigidas para que o sistema de custo preste informações de forma confiável.

O autor destaca algumas ponderações quanto a implantação de um Sistema de Informação de Custos do Governo Federal. O órgão não está em conformidade com o pensamento da gestão pró-resultado e permanece ainda muito ligado ao modelo burocrático, pois, apesar de possuir em sua estrutura uma unidade que visa metas e resultados a serem alcançados, ele é concretizado apenas para efeito proforma das cobranças legais. No entanto os servidores consideram viável a implantação dessa nova ferramenta gerencial de gestão, o SIC, no Instituto Federal da Paraíba, visando uma melhor logística dos gastos e um maior controle destes.

Ressalta o reduzido número de publicações abordando essa nova temática proposta, pois, apesar da existência de uma boa quantidade de artigos, percebeu-se a falta de uma consistência maior dos teóricos na abordagem da nova contabilidade de custos aplicada ao setor público.

A pesquisa realizada enfatiza a necessidade da criação e da utilização de informação de custos pela administração pública, visando à melhoria na utilização de recursos públicos,

no entanto as dificuldades em produzir tais informações são muitas e em diversos aspectos, onde se destaca principalmente as inconsistências nos registros encontrados nos sistemas existentes e a cultura administrativa.

2.7.5. Pesquisa de Oliveira et al (2017)

A pesquisa conduzida por Oliveira e colaboradores (2017), teve como objetivo evidenciar as etapas de implantação do processo de organização administrativa e reordenamento de produção cirúrgica no bloco cirúrgico de hospital filantrópico na cidade de Curitiba, no período de junho de 2015 a junho de 2016. Tal estudo é de natureza descritiva e exploratória quanto aos procedimentos, caracterizando-se como uma pesquisa documental, bibliográfica e estudo de caso, e, quanto ao problema de pesquisa, é de natureza quali-quantitativa.

O estudo, conduzido no bloco cirúrgico de emergência de hospital filantrópico na cidade de Curitiba, utilizou-se do levantamento de dados, informações, indicadores e relatórios gerenciais com o emprego de técnicas de administração, contábeis e estatísticas para mensurar os custos de produção do bloco cirúrgico e o cancelamento de cirurgias, após a implantação dos processos de organização administrativa. Em relação ao cancelamento de cirurgias foi verificada a redução nos números apurados. A realização de cirurgias de alta complexidade fora priorizada e incentivada para contribuir com o aumento das receitas e elaboração de projetos voltados a ampliação da produção cirúrgica de alta complexidade. Com relação à análise dos dados dessa pesquisa, foram consultados documentos internos disponibilizados pelo bloco cirúrgico, com informações relativas à produção geral, contratos firmados, relatórios gerenciais, dados da gestão do sistema de TI e demais informações fornecidas pelo gestor responsável por este serviço.

Obteve-se como resultados que o uso das técnicas de administração e de contabilidade de custos somado a adequação de pessoal, monitoramento de indicadores de produção e controles estatísticos relacionados à distribuição das salas cirúrgicas e processos de controle dos custos apurados no bloco cirúrgico permitiu à organização ter uma visão geral dos procedimentos cirúrgicos realizados no hospital. Em relação ao cancelamento de cirurgias verificou-se redução dos números apurados, conforme medidas estatísticas aplicadas nos períodos analisados.

O próximo capítulo, traz a descrição dos procedimentos metodológicos quanto à classificação dos procedimentos técnicos, as fontes de geração de dados, a unidade de estudo e a sistematização dos custos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A seguir é apresentada a classificação da pesquisa quanto aos objetivos, natureza e tipologia, bem como quanto à abordagem do problema e a classificação dos procedimentos técnicos. Esta pesquisa classifica-se como exploratório e descritivo quanto aos objetivos, cujo intuito é explorar e descrever como associar despesas a um objeto de custos, existente na estrutura organizacional da Universidade Federal de São Carlos.

Segundo Gil (2010), explica que as pesquisas exploratórias visam uma maior familiaridade do pesquisador com o tema, que pode ser construído com base em hipóteses ou intuições, uma vez que promove uma visão geral do problema investigado no qual busca aprofundar os conhecimentos sobre ele.

De acordo com Andrade (2007), a pesquisa descritiva busca descrever uma determinada amostra ou fenômeno, onde procura estabelecer as relações entre as variáveis sem que o pesquisador interfira neste processo. Uma das características mais significativas desta abordagem corresponde à utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

No que concerne a sua natureza, o presente trabalho classifica-se como aplicada. Silva e Menezes (2001) consideram que a pesquisa aplicada tem como propósito gerar conhecimentos para aplicação prática, direcionada à solução de problemas específicos e de interesses locais. Portanto, este trabalho tem como propósito colher informações junto aos sistemas e departamentos de controle da universidade e da unidade objeto de estudo, de modo a conhecer o caminho a percorrer para obtenção de informações relacionada aos custos, fornecendo assim dados que permita melhoria da gestão.

No que se refere à abordagem do problema, este trabalho caracteriza-se pela integração de informações quantitativas e qualitativas. Nesse contexto Yin (2001) destaca que o estudo de caso constitui uma estratégia de pesquisa que não pode ser classificada a priori como qualitativa nem quantitativa, pois está interessada no fenômeno. Dados numéricos (informações quantitativas) e os dados não numéricos (informações qualitativas) são geralmente muito importantes e encontram-se disponíveis para um estudo de caso.

O levantamento dos recursos consumidos pelo objeto de custos produzirá

informações quantitativas, ou seja, dados numéricos sobre execução da despesa, no entanto, onde, como esses dados foram coletados, através de quais fontes de evidências, assim como a classificação contábil dos recursos levará a informações qualitativas.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, este trabalho é caracterizado como estudo de caso. Segundo Yin (2001), o uso do estudo de caso permite uma investigação empírica que preserva a característica integral e significativa de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto na vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Este estudo buscou aprofundar o conhecimento sobre custos no setor público com o objetivo geral de gerar informações de custos da Unidade de Saúde Escola, unidade departamental pertencente à universidade, através do uso de várias fontes de evidências. O estudo de caso requer múltiplos métodos e fontes para explorar, descrever e explicar um fenômeno em seu contexto (YIN, 2001).

A pesquisa na forma de estudo de caso inclui casos únicos e casos múltiplos – ambos como variantes dos projetos de estudo de caso (YIN, 2001). O autor considera que o estudo de caso único é eminentemente justificável quando o caso serve a um propósito. A pesquisa pretende gerar informações de custos ao nível de centro de custos pertencente à estrutura organizacional da UFSCar, com o propósito de avaliar informações contidas nos sistemas de controle existentes.

Segundo Gil (2009) não existe um consenso por parte dos pesquisadores quanto às etapas a serem seguidas no desenvolvimento de um estudo de caso. No entanto Yin (2001) recomenda que um pesquisador envolvido na realização de um estudo de caso deve se esforçar para desenvolver essa estrutura teórica, não importando se a pesquisa seja explanatória, descritiva ou exploratória.

Com base nas recomendações de Yin (2001), este estudo seguiu uma sequência de etapas para elaboração do estudo de caso, com as quais encontram-se a formulação do problema, as proposições do problema, a caracterização da unidade de estudo, a elaboração do protocolo, a coleta dos dados, avaliação e análise dos dados e a preparação do relatório.

3.2. SEQUÊNCIA DO ESTUDO DE CASO

- **Formulação do problema**

Como em qualquer outra pesquisa, a formulação do problema constitui a etapa inicial e que não é simples, pois não basta escolher um tema para se avançar na pesquisa (GIL, 2009). Este estudo pretende responder a seguinte indagação: “Como gerar informação de custos da Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar), por meio dos sistemas de informação e controles existentes?”. Este estudo examinará as informações já existentes nos sistemas estruturantes utilizados pela UFSCar, visto que o SIC aproveita os dados produzidos nesses sistemas para iniciar a busca por informações de custos e demais sistemas de informação utilizados pela instituição.

- **Caracterização da unidade de estudo**

O objeto de estudo é uma Unidade de Saúde Escola (USE), pertencente à estrutura da Universidade Federal de São Carlos – UFSCar. A escolha da referida unidade se deve a necessidade da instituição iniciar a sistematização de informações de custos e pela relevância dos serviços prestados por esta unidade, pois com a produção desses dados pretende-se identificar melhores formas para contribuir no gerenciamento desta e dos demais centros de custos da IFES.

A Universidade Federal de São Carlos (UFSCar) foi fundada em 1968 e foi a primeira Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) do Estado de São Paulo. Atualmente, a universidade possui quatro câmpus São Carlos, Araras, Sorocaba e Lagoa do Sino (UFSCAR, 2017). O Quadro 10 apresenta a universidade em números (área física, construída e comunidade acadêmica).

Quadro 10. UFSCar em números no ano de 2017

CÂMPUS	ÁREA FÍSICA (M2)	ÁREA CONSTRUÍDA (M2)
São Carlos (1968)	6.450.000	188.100
Araras (1991)	2.300.000	45.900
Sorocaba (2005)	700.000	46.300
Lagoa do sino (2011)	6.470.000	5.500
Total	15.920.000	285.800
Docentes	Técnicos administrativos	Alunos matriculados
1.256	1.027	25.167

Fonte: SPDI - Secretaria Geral de Planejamento e Desenvolvimento Institucional, 2017.

O relatório de gestão referente ao exercício de 2016 informa que pretende desenvolver um módulo relativo à gestão de custos. Porém, conforme consta nesse documento “é necessário desenvolver um conjunto de módulos que formem a base para que forneçam as informações para o módulo de gestão de custo”. A unidade informa também que possui conhecimento da existência do Sistema de Informações de Custos (SIC) e está empenhada em viabilizar o uso de um sistema de apropriação de custos (UFSCAR, 2017).

A UFSCar possui em sua estrutura a USE, que está diretamente ligada à reitoria da universidade. É um espaço destinado ao desenvolvimento de atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão e configura-se como um ambulatório de média complexidade e atende especialmente aos municípios de São Carlos, Ibaté, Descalvado, Dourado, Porto Ferreira e Ribeirão Bonito.

A seguir é apresentado na Figura 1 o esquema do organograma da USE:

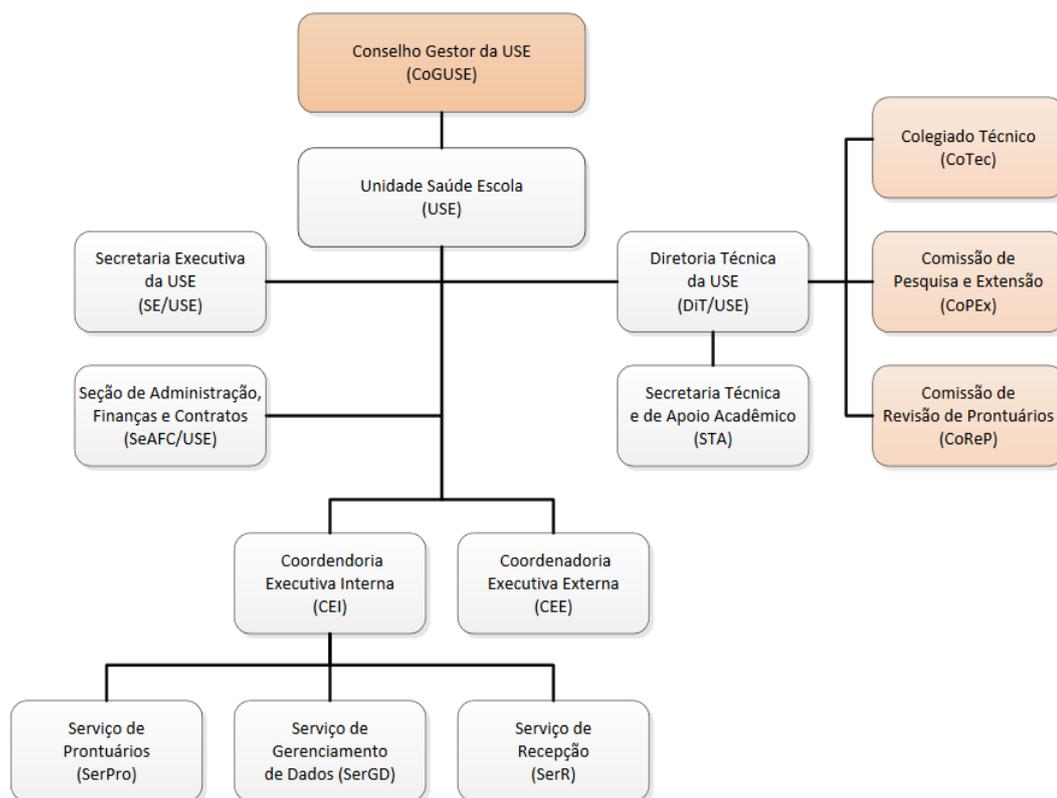


Figura 1. Organograma da USE
Fonte: SPDI (2017)

Construída e equipada com recursos do Ministério da Saúde, a unidade está em funcionamento desde 2004 e teve suas instalações ampliadas em 2008. A partir de 2014, em convênio firmado com a Secretaria Municipal de Saúde de São Carlos-SP, desencadeou o processo de inserção da USE na rede de cuidados à saúde da população no SUS. Os procedimentos ambulatoriais de média complexidade são remunerados pelo SUS, conforme a tabela de procedimentos do Ministério da Saúde (USE, 2016).

A USE em seu regimento interno Art. 2º. declara:

A USE tem como missão prestar assistência integral e humanizada aos usuários do Sistema Único de Saúde, SUS, por meio da promoção da indissociabilidade do ensino, pesquisa e extensão, constituindo-se em um ponto de atenção especializada na rede de saúde de São Carlos e região, com qualidade e compromisso social.

Conforme relatório de gestão 2012 – 2016 a unidade possui área total construída de 4.883,78 m², distribuídos em quatro blocos com salas de atendimento individual e em grupo, ginásios, duas piscinas terapêuticas, um ambiente de simulação de atividades de vida diária,

salas administrativas e de seminários e auditório com capacidade para 70 pessoas. Além disso, possui uma Oficina Ortopédica (UFSCar, 2016).

A Unidade presta serviços de atendimento à saúde nas áreas de Fonoaudiologia, Farmácia, Assistência Social, Fisioterapia, Enfermagem, Terapia Ocupacional, Psicologia, Gerontologia e Medicina. Esses atendimentos são realizados por docentes, técnicos e alunos de graduação e pós-graduação. Há também atendimentos em Nutrição e Psicologia, realizados por alunos da UNICEP, com supervisão de docentes da universidade de origem.

A equipe técnica da USE é composta por 28 servidores, entre eles estão: psicólogo, enfermeiro, administrador, assistente em administração, fisioterapeuta, fonoaudiólogo assistente social, médico e outros. Também atuam na USE docentes, preceptores, pesquisadores, técnicos voluntários, alunos de graduação e pós-graduação da UFSCar e de instituições parceiras, estagiários administrativos e funcionários terceirizados, superando o número de 500 pessoas cadastradas por ano para realização de atividades de ensino, pesquisa e extensão.

- **Protocolo do estudo**

Para este estudo de caso foi elaborado um protocolo que contém questões que vão conduzir a investigação, possibilitando ao pesquisador desenvolver o seu trabalho com êxito. O protocolo de desenvolvimento do estudo de caso é um documento que serve como um direcionador para a etapa de coleta de dados. O ponto central do protocolo é um conjunto de questões significativas para a investigação, contempla o instrumento de coleta de dados e toda a conduta a ser seguida pelo pesquisador durante a verificação (YIN, 2001).

O protocolo desse estudo está no Apêndice A e apresenta os seguintes itens: questão principal da pesquisa, objetivo principal, unidade de estudo, fontes de evidências, período de realização, local da coleta de evidências, questões do processo de coleta de dados, análise dos dados e o guia do relatório do estudo de caso.

- **Coleta de Dados**

A pesquisa foi realizada através da coleta de dados, referente aos recursos consumidos na USE, no período de janeiro a junho de 2018. Os dados referentes ao primeiro semestre do

ano mostraram-se suficientes para o propósito da investigação, visto que foi evidenciado o predomínio dos custos fixos na estrutura analisada.

Na produção da informação de custos faz-se necessário identificar como são construídas, além da sua vinculação e suporte aos objetivos estratégicos da organização, buscando uma base de conhecimento suficiente para a compreensão dos processos gerenciais internos. A definição de quais informações são necessárias, como elas são coletadas e a periodicidade constituem etapas iniciais e decisivas na construção das informações (BRASIL, 2013).

A padronização da base de dados, seja por sistema informatizado ou por formatos físicos e manuais, é também de fundamental importância para esse processo produtivo (BRASIL, 2013). “Em alguns casos, estes procedimentos, por si só, já representam importante etapa de avaliação dos processos internos que, em condições normais, já representam ganho de conhecimento e reorganização” (BRASIL, 2013, p. 107).

A USE possui na sua estrutura a Seção de Administração, Finanças e Contratos (SeAFC/USE). Através de uma equipe qualificada a seção desempenha atribuições ligadas ao planejamento, execução e acompanhamento de finanças, orçamento, compras e manutenções, produção de relatórios de gestão, gestão de contratos específicos da unidade, e apoio nas questões ligadas à organização da unidade como um todo. No entanto, conforme informado em relatório de gestão, e citado anteriormente, a UFSCar ainda não possui a sistematização de informações sobre seus custos totais e nem mesmo sobre os objetos de custos da sua estrutura.

Para construção das informações e padronização do banco de dados (dos dados coletados), foi realizada uma investigação detalhada dos custos da unidade. Para tanto, a pesquisa foi realizada em três etapas, descritas em detalhes a seguir.

A etapa inicial no processo de sistematização dos custos foi reconhecer as principais despesas que ocorrem no âmbito da instituição. Realizou-se a subdivisão num agrupamento no qual reconhece os recursos consumidos no âmbito da USE. Foi necessário levantar todos os custos provenientes de diversos departamentos da UFSCar, os custos com pessoal, os custos diretos com terceirizadas, outras despesas diretas de custeio, os custos com material de consumo e os custos com materiais ambulatoriais, depreciação e custos indiretos.

A identificação dos itens de custos faz parte das informações necessárias e conforme a estrutura do custeio por absorção foi levantada os custos gerais da unidade, tais como pessoal (custeio com pessoal), energia elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de

equipamentos e instalações, materiais de consumo, material ambulatorial, locação, serviços de terceiros e depreciação. Os itens de custos estão separados em custos diretos e indiretos. A periodicidade dos levantamentos foi mensal, o que representa os recursos consumidos no mês de referência.

A segunda etapa foi coletar o montante de recursos consumidos pela unidade. As evidências utilizadas são de várias fontes, como registro de arquivos, documentos, entrevistas. A coleta iniciou-se com a busca pelos registros já existentes nos sistemas estruturantes do governo, utilizados pela UFSCAR, visto que o SIC incorpora e trata os dados vindos desses sistemas internos transformando em custos.

Outras fontes de coleta de dados corresponderam às informações em documentos administrativos e relatórios de controle interno no setor administrativo da USE e nos setores orçamentários e contábeis da universidade. A consulta nessas fontes documentais forneceu informações referentes aos recursos consumidos pela unidade. O levantamento de dados também contou com entrevistas de forma espontânea com servidores responsáveis pelo controle do consumo dos itens identificados e mapeados na etapa inicial.

A terceira etapa foi agrupar e alocar as informações por natureza de despesa contábil, de modo a promover os cálculos necessários para apuração total dos custos da unidade, identificar a representatividade de cada item e grupo de custo evidenciando a participação dos sistemas de informação utilizados pela universidade. Nesta etapa também foi coletado o número de procedimentos realizados pela USE no primeiro semestre de 2018. Em síntese a proposta de construção da sistematização dos custos da USE é apresentada na Figura 2.

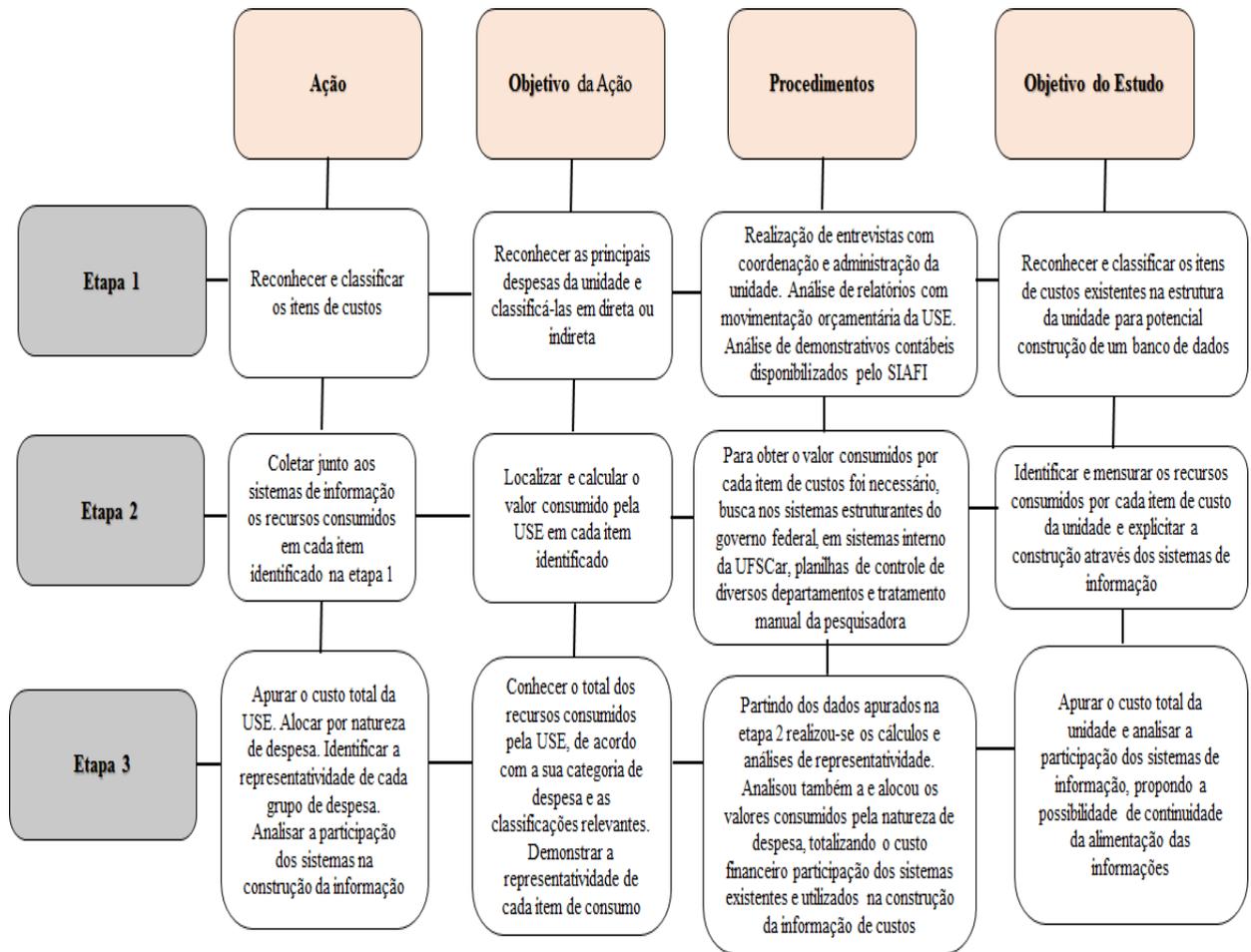


Figura 2. Sistematização dos custos na USE/UFSCar
 Fonte: Elaboração própria

4. SISTEMATIZAÇÃO DOS CUSTOS

4.1. PRIMEIRA ETAPA

Essa etapa identificou e mapeou os itens consumidos diretos e indiretamente pela USE. O primeiro passo foi a realização de entrevista com o coordenador da USE, em 18/10/2017, com intuito de conhecer a estrutura administrativa, operacional e as particularidades da unidade. O coordenador falou sobre os serviços prestados para a usuários referenciados pela rede pública de saúde de São Carlos e região, sobre o convênio firmado com o SUS e as linhas de atendimento, sobre a sazonalidade no período de férias escolar e sobre a necessidade de controles que ajudem eleger prioridades de atendimento e apresentou as instalações da USE. Posteriormente agendou uma reunião com a administração financeira da USE.

Em 14/11/2017 realizou-se a segunda entrevista, dessa vez com a participação da administradora da unidade, o objetivo dessa entrevista foi obter os dados orçamentário, econômico e financeiro, com detalhes sobre os procedimentos realizados, entrada e saída de numerários e estoque e dos principais recursos consumidos. Após a entrevista, foram solicitados os relatórios da unidade que forneceu a movimentação orçamentária por categoria de despesa e de onde foram extraídos os principais itens de custos.

Para concluir a identificação dos demais itens consumidos, que não eram controlados no âmbito da USE, foram analisados demonstrativos contábeis disponibilizados pelo SIAFI. Para classificar os itens de custos identificados, utilizou-se além a descrição da despesa, a natureza de despesa contábil, visto que dentro dos níveis de classificação da disponibilidade orçamentária esta caracteriza o tipo de gasto realizado no objeto de custo da instituição.

Na Tabela 1 são evidenciados os itens de custos, sua natureza de despesa, bem como a descrição que compõe o respectivo custeio.

Tabela 1. Itens consumidos na USE

Itens de Custos	Natureza de Despesa	Descrição
Pessoal	31.90.11	Remuneração bruta, provisão para 13º salário, provisão para férias.
	33.90.46	Benefícios a Pessoal
	31.90.13	Previdência oficial e outros encargos.
	33.90.36	Estagiários.
Serviços Terceirizados	33.90.37	Recepção, limpeza, portaria, vigilância, manutenção áreas verdes.
Serviço Jurídica	Pessoa 33.90.39	Gráfica, correio, xerox, lavanderia, telefone, energia elétrica, gás, carimbos, manutenção em equipamento, água e esgoto.
Material de Consumo	33.90.30	Material de expediente, ambulatorial, limpeza, etc.
Depreciação		Depreciação do prédio e dos materiais permanentes lotados na USE.

Fonte: Elaboração própria

Estes itens de custos foram classificados em custos diretos e indiretos. Na Figura 3 são sistematizados os custos conforme a origem e fontes identificadas no âmbito da USE.

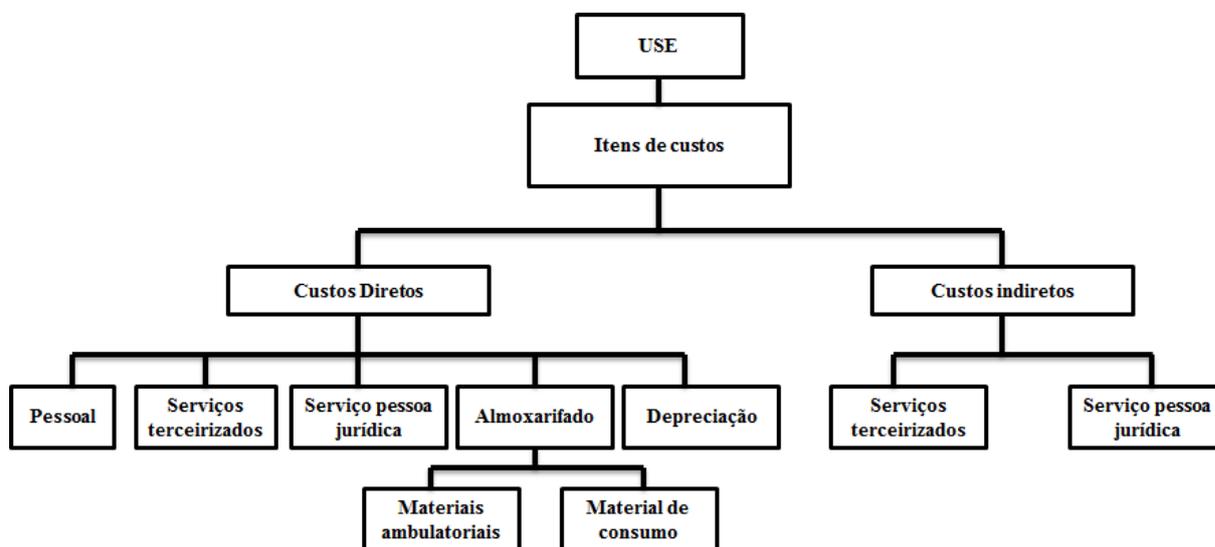


Figura 3. Classificação dos itens de custos na USE/UFSCar

Fonte: Elaboração própria

4.2. SEGUNDA ETAPA

Nessa etapa, conforme a estrutura do custeio por absorção, foram levantados os custos gerais da unidade, tais como pessoal, serviços de terceiros, energia elétrica, água/esgoto, telefone, manutenção de equipamentos e instalações, materiais de consumo, material ambulatorial e depreciação. Por meio do protocolo de estudo, norteadas pelas questões previamente elaboradas, foi possível a coleta dos respectivos dados.

- **Custos com pessoal**

De modo a levantar os custos com o pessoal da USE, foi elaborado um ofício dirigido a Pró-reitoria de Gestão de Pessoas (ProGPe) para que fornecesse os dados referentes ao quantitativo de servidores e estagiários remunerados, que atuam diretamente na unidade com suas respectivas funções e folha de pagamento do período em análise. O intuito desta etapa do trabalho foi levantar o custo total com remuneração mensal, provisões de férias e décimo terceiro salário, e previdência oficial e demais encargos pagos pela instituição.

A planilha enviada pela ProGPe foi extraída do SIAPE/SIGEPE, no qual constavam informações como nome, cargo, departamento, remuneração bruta mensal e dados referentes ao controle interno dos gastos. A planilha analisada não evidenciou dados referentes às provisões de férias e décimo terceiro salário. Percebe-se que não há separação da remuneração bruta das verbas indenizatórias, que são os benefícios, tais como, vale alimentação, auxílio saúde e auxílio transporte. A falta dessa separação tem impacto nas provisões do décimo terceiro salário e das férias.

Diante disto, foi consultado o portal da transparência do Governo Federal⁷, utilizado como outra fonte, no qual apresentou os dados referentes à remuneração bruta e verbas indenizatórias separadamente, diante do qual possibilitou a correta base de cálculo para a apuração das provisões e encargos trabalhistas. Nota-se que as fontes consultadas não evidenciam o cálculo das provisões e encargos trabalhistas por centro de custo de lotação. Com isso, os respectivos cálculos foram feitos de forma manual.

⁷ Portal Transparência - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>.

Tabela 2. Fonte de dados de folha de pessoal

Custo com pessoal	Fonte de dados
Remuneração Bruta	Portal da Transparência
Benefícios a Pessoal	Portal da Transparência
Encargos Sociais	RB * 23% (22% patronal + 1% pasep)
Provisão de 13º Salário	RB / 12
Provisão de férias	(RB/12)/3
Estagiários	ProGPe

Fonte: Elaboração própria

- **Custos diretos com terceirizadas**

Para obter os dados financeiros referente aos contratos de uso exclusivo da unidade, foi inicialmente contatado a Divisão de Contratos, Expedição e Gráfica (DiCEG), responsável pelo abastecimento do sistema estruturante de controle. Além do contato inicial com esta divisão, foi feito também com os profissionais do departamento no qual foi solicitado informações sobre os contratos com a empresa terceirizada que atendem diretamente a unidade de estudo.

A resposta obtida foi que o sistema estruturante que controla os contratos é o SIASG, no entanto, este não possui filtros que permitam localizar os contratos por departamentos, unidades ou centros de custo interno.

Com isso, os contratos com terceirizadas foram identificados através de outra fonte. Por meio de planilhas de controle manualmente abastecidas pelo DeCont, por meio do qual pode identificar a razão social das empresas e o tipo de serviço prestado. De posse desses dados foi consultado mais uma fonte de dados, o SIAFI, responsável pelo registro de liquidação da despesa, coletando os valores liquidados no período de abrangência.

Tabela 3. Fonte de dados dos custos diretos com terceirizadas

Custos diretos com terceirizadas	Fonte de dados
Serviço Prestado	Entrevista com responsável pelo DiCEG
Fornecedores	Planilha de controle DeCont
Valores consumidos	SiaFi: >conne + CNPJ fornecedor
	SiaFi: > conrazao - conta 62.292.01.02

Fonte: Elaboração própria

- **Outras despesas diretas de custeio**

Nesse grupo estão inseridas as despesas de caráter continuado, consumida por toda a instituição, controlada por diversos departamentos da instituição, com fechamento consolidado pelo Departamento de Controle Orçamentário (DeCo) e identificada diretamente no centro de custo, apesar do faturamento ocorrer de forma totalizadora. O sistema estruturante responsável pela liquidação de tais despesas, o SIAFI, não contempla o nível de detalhamento exigido no momento da liquidação do documento. A Tabela 4 apresenta os departamentos responsáveis pelo controle dos gastos e os itens de custos identificados.

Tabela 4. Fonte de dados de outras despesas diretas de custeio

Outras despesas diretas de custeio	Fonte de Coleta
Correio	Relatório enviado DeCo, proveniente DeEA
Lavanderia	Relatório enviado DeCo, proveniente ProACe
Xerox	Relatório enviado DeCo, proveniente DePG
Serviços Gráficos	Relatório enviado DeCo, proveniente DePG
Confecção de carimbos	Relatório enviado DeCo, proveniente DeAlm
Gás GLP	Relatório enviado DeCo, proveniente ProACe
Energia Elétrica	Relatório enviado pela PU

Fonte: Elaboração própria

Em reunião realizada na Prefeitura Universitária (PU) do campus foi obtido à informação que a USE possui aparelho de medição de energia elétrica nos blocos de atendimento, dessa forma, o custo com energia elétrica pode ser evidenciado diretamente, fazendo parte desse grupo de despesa. A despesa com telefone não está classificada nesse grupo, pois as ligações realizadas pela unidade não estão sendo medidas diretamente.

- **Custos com material de consumo**

O material de consumo utilizado na USE é armazenado e disponibilizado pelo Departamento de Almoxarifado (DeAlm), almoxarifado central do câmpus, conforme requisição da unidade, informação obtida com o chefe do departamento citado, através de entrevista espontânea. No entanto, tais materiais saem do almoxarifado central e entram no almoxarifado da USE, não caracterizando custos, visto que não possui consumo imediato,

informação dada pela administradora da unidade em entrevista.

Os custos com material de consumo correspondem aos materiais utilizados nas mais diferentes atividades da USE, tais como: material de escritório, material de limpeza, material de copa e cozinha, etc. A informação sobre a quantidade de materiais consumido na unidade foi obtida através de relatórios e documentos elaborados e disponibilizados pela administração da USE.

A administração da USE controla seus estoques em planilha Excel e dividem em três categorias, quais sejam: material de limpeza, piscina e geral, papelaria e material hospitalar. Nesse grupo de despesas foram apurados os gastos com a primeira e segunda categoria. Os gastos com material hospitalar foram apurados no grupo de materiais ambulatorial.

A valorização do estoque é realizada pela média ponderada das entradas. A saída dos materiais para consumo é calculada de acordo com a valorização do estoque. Na disponibilização dos materiais, consta a identificação dos blocos solicitantes, porém não de forma individualizada. Para a apuração total dos recursos consumidos pela unidade essa forma de disponibilização não traz nenhum prejuízo.

Tabela 5. Fonte de dados dos custos com material de consumo

Custos com material de consumo	Fonte de dados
Departamento responsável pelo controle dos itens consumidos	Entrevista com administradora lotada na USE
Itens consumidos	Entrevista com administradora lotada na USE Planilha de cadastro e controle de estoque criada e abastecida pela administração USE. Planilha de cadastro e controle de estoque criada e abastecida pela administração USE
Valores consumidos	Relatório de "saída de materiais para a unidade de custo" encaminhada pelo almoxarifado central

Fonte: Elaboração própria

- **Custos de materiais ambulatoriais**

Por meio das entrevistas com a coordenação e com a administração USE, já mencionadas anteriormente, revelou que o material ambulatorial consumido nos procedimentos realizados pela USE é oriundo do Departamento de Almoxarifado (DeAlm) e

também da FAI⁸, onde fica armazenado no almoxarifado da unidade. Os gastos com material hospitalar são classificados contabilmente como material de consumo, ou seja, a mesma classificação contábil do grupo anterior. No entanto, optou-se por alocar separadamente o consumo desses materiais, visto que tais materiais são utilizados diretamente no procedimento ambulatorial.

A separação desse grupo de consumo pode ser útil para os gestores, assim como contribuir para outros métodos de apuração. Para apurar o custeio do centro de custo USE não se faz necessário identificar em que procedimento estes materiais estão sendo utilizados. No primeiro momento, a busca é pelo valor total dos itens de estoque consumidos na competência analisada. A informação sobre a quantidade de materiais consumido na unidade foi obtida através de relatórios e documentos elaborados e disponibilizados pela administração da USE.

Tabela 6. Fonte de dados dos custos com material ambulatorial

Custos com material de uso ambulatorial	Fonte de dados
Departamento responsável pelo controle dos itens consumidos	Entrevista com administradora lotada na USE
Itens consumidos	Entrevista com administradora lotada na USE Planilha de cadastro e controle de estoque criada e abastecida pela administração USE.
Valores consumidos	Planilha de cadastro e controle de estoque criada e abastecida pela administração USE

Fonte: Elaboração própria

- **Depreciação**

É imprescindível observar os custos envolvidos com a depreciação ao promover o fornecimento de informações de custeio. Portanto, mensalmente, o ente deve apropriar no Sistema de Controle Patrimonial, o desgaste desse bem, que constitui um fato modificativo diminutivo. Para iniciar o processo de coleta de dados da depreciação de todos os equipamentos existentes na USE (bens móveis) e das instalações (bens imóveis), foi realizado entrevista, em abril, com o diretor da Divisão de Abastecimento e Patrimônio (DiAP), momento em que foi realizada análise do Balanço Patrimonial da universidade.

Através dessas primeiras fontes de coleta de dados ficou constatado que o sistema

⁸ Fundação de Apoio Institucional ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico, da Universidade Federal de São Carlos (FAI/UFSCar).

estruturante SIAFI registra a depreciação, amortização e exaustão acumulada no período, dos diversos itens de bens permanente em conta contábil (12.381.XX.00), de acordo com o plano de contas aplicado ao setor público. O Balanço Patrimonial traz a informação consolidada, conforme Anexo A.

No entanto, as informações registradas no SIAFI são calculadas e enviadas ao departamento de contabilidade pela DiAP que utiliza um sistema de informação próprio. Em reunião com o responsável pela divisão, foi solicitado lista de todos os itens de bens permanentes lotados no centro de custo USE, com seus respectivos valores históricos, valor residual, vida útil, taxa de depreciação e do valor das instalações da unidade.

A DiAP enviou em 01/08/2018 planilha com todos os bens móveis lotados na USE, distribuída mensalmente. A planilha não foi extraída de nenhum sistema estruturante do governo federal, mas sim de um programa interno, criado em formato do “Microsoft Access” chamado “Sistema de Gestão Patrimonial da UFSCar”. O método de cálculo dos encargos de depreciação utilizado para toda a Administração Pública direta, autárquica e fundacional é o das quotas constantes.

A depreciação de bens imóveis também deve ser calculada com base nas quotas constantes, porém o valor depreciável é determinado em função da idade do imóvel e do seu estado de conservação, conforme os coeficientes de ROSS-HEIDECKE, em consonância com a Instrução Normativa (IN) Nº 1, de 2 de dezembro de 2014 do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

A DiAP enviou o Laudo de Avaliação Patrimonial de Bens Imóveis do campus São Carlos para amparar o cálculo da depreciação das edificações utilizadas pela USE. No referido laudo de avaliação, atribuíram para todo o imóvel, o valor de R\$ 275.354.871,95.

Tabela 7. Fonte de dados dos custos com depreciação

Custos com depreciação	Fonte de dados
Departamento responsável pela apuração da depreciação	Departamento de patrimônio
Registro da depreciação do objeto de custo pesquisado	Análise do Balanço Patrimonial da entidade. Entrevista espontânea com diretor do Depat. Entrevista espontânea com diretor do Depat
Apuração do valor depreciável do objeto de custo	Documentos e controles produzidos pelo Depat através de sistema de controle patrimonial UFSCar Laudo de avaliação patrimonial dos bens imóveis existentes na UFSCar – Dezembro-2017.

Fonte: Elaboração própria

- **Custos indiretos**

Nesta fase do trabalho buscou levantar os custos que só podem ser apropriados ao objeto de custo de forma indireta. Em entrevista espontânea com o Pró-Reitor de Administração Adjunto foi identificado o departamento responsável pela administração dos contratos compartilhados. Em seguida foi solicitado e realizado em 11/05/18 entrevista com a administradora responsável pela gestão de contratos, lotada na Prefeitura Universitária (PU).

A entrevistada apontou os principais contratos de serviços de uso compartilhado pelo câmpus. A etapa seguinte foi o acesso ao SIAFI, por meio do qual permitiu consultar a movimentação contábil de cada fornecedor responsável pelos serviços comuns, de modo a obter os valores efetivamente liquidados nas competências analisadas. Após a obtenção desses valores, foi realizado o rateio utilizando o critério sugerido pela PU, que é atualmente metros quadrados de área construída.

Tabela 8. Fonte de dados dos custos indiretos

Custos indiretos	Fonte de dados
Departamento responsável pelo controle dos serviços compartilhados pelo campus	Entrevista com Pró-Reitor Adjunto
Serviços consumidos indiretamente	Entrevista com administradora lotada na Prefeitura Universitária
Valores consumidos	SiaFi: >conne + CNPJ fornecedor SiaFi: > conraza0 - conta 62.292.01.02
Existe o rateio e apropriação dos custos indiretos no Sistema ou em outro formato?	Consulta Siafi Web comando:Condh Entrevista com administradora lotada na Prefeitura Universitária
Critério de rateio utilizado na pesquisa	Custo Indireto Total ÷ Total de área construída Campus São Carlos x Total de área construída USE Fonte : Relatório de Gestão 2017 - SPDI

Fonte: Elaboração própria

4.3. TERCEIRA ETAPA

Essa etapa, a partir da base de dados e informações disponíveis na etapa anterior, agrupou os custos em diretos e indiretos e alocou os valores consumidos pela unidade por natureza de despesa contábil, de modo a promover a apuração do custo financeiro total da unidade e identificar a representatividade de cada item e grupo de custo. O custo total é apresentado conforme estrutura da Tabela 9.

Tabela 9. Fonte de dados da apuração total

Itens de Custos	ND	Fonte
Custos Diretos		
Custo com Pessoal		1+2+3+4
1 Remuneração	31.90.11	Tabela 10
2 Benefícios a Pessoal	33.90.46	Tabela 10
3 Encargos Sociais	31.90.13	Tabela 10
4 Estagiários	33.90.36	Tabela 10
Serviços de Terceiros	33.90.37	Tabela 11
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	Tabela 12 + 14
Material de Consumo	33.90.30	5+6+7
5 Material Ambulatorial	33.90.30	Tabela 16
6 Material de Expediente	33.90.30	Tabela 15
7 Material de Limpeza	33.90.30	Tabela 15

Depreciação		Tabela 17 + 19
Custos Indiretos		
Serviços de Terceiros	33.90.37	Tabela 20
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	Tabela 20
Custos Total USE		

Fonte: Elaboração própria

Nesta etapa também foram coletados dados através de controle interno da USE, correspondente à produção do primeiro semestre de 2018, ou seja, o levantamento total acerca dos procedimentos realizados e apurados mensalmente. A informação foi disponibilizada através de relatório de atendimento por tipo de procedimento. Através desses dados foi possível ampliar as possibilidades de análises dos itens apurados e a análises dos gastos poderá fornecer diversas interpretações para gestão. O relatório por procedimento realizado está no Anexo B.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são descritos todos os resultados obtidos através do levantamento dos dados provenientes dos sistemas estruturantes, internos e de domínio público, bem como da realização de entrevistas e análise de documentos, cujo intuito foi apurar os custos da USE/UFSCar evidenciando a participação dos sistemas de informação utilizados pela universidade na construção das informações de custo.

A análise dos resultados no que concerne às informações de custos geradas pelo estudo, analisa a localização e a disponibilização do registro das informações dos custos financeiros e consolidação dos dados no que refere aos recursos consumidos na unidade de saúde. A análise seguiu a sistematização descrita na metodologia, com apuração por itens de custos e na sequência a consolidação dos resultados de custeio.

5.1. ANÁLISE POR ITENS DE CUSTOS

5.1.1 Custos com pessoal

Seguindo a sistematização dos levantamentos de custeio na USE/UFSCar, o primeiro correspondeu aos recursos consumidos diretamente com pessoal, ou seja, levantou-se o custo total com remuneração mensal que são apresentados na Tabela 10.

Para produção desses dados foi consultado a página UFSCar/ProGPe obtendo assim a lista de servidores lotados na unidade. Observa-se que a USE possui trinta servidores, dois deles cedidos pela UNIFESP⁹ em situação de colaboração técnica, dentre os quais em diferentes cargos e níveis de padrão de vencimento. Os proventos dos servidores públicos federais do poder executivo são constituídos de vencimento básico, indenizações, gratificações e adicionais (Art. 40 e 49 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990)¹⁰. O portal da transparência disponibiliza os proventos com as devida separação entre remuneração bruta e benefícios a pessoal, as provisões de décimo terceiro salário, férias e encargos sociais foram realizadas manualmente em planilhas.

⁹ Decreto Nº 9.144, de 22 de Agosto de 2017. Art. 2. A cessão é o ato autorizativo pelo qual o agente público, sem suspensão ou interrupção do vínculo funcional com a origem, passa a ter exercício fora da unidade de lotação ou da estatal empregadora. § 1o Não haverá cessão sem o pedido do cessionário, a concordância do cedente e a concordância do agente público cedido.

¹⁰ Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos Federais (RJU). Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

Quanto a folha de pagamento dos estagiários, verifica-se que no período analisado a USE tinha lotado no seu centro de custo de seis a oito estagiários remunerados. Portanto, a remuneração total desta categoria de custo é composto de bolsa mais o auxílio transporte.

Tabela 10. Custos com pessoal

Custo com Pessoal	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Remuneração Bruta	245.545,87	247.849,27	247.237,52	247.479,72	247.479,72	247.479,72
Benefícios a Pessoal	21.958,97	22.175,93	22.161,92	22.161,92	24.203,29	23.226,11
Encargos Sociais	62.750,61	63.339,26	63.182,92	63.244,82	63.244,82	63.244,82
Provisão de 13º Salário	20.462,16	20.654,11	20.603,13	20.623,31	20.623,31	20.623,31
Provisão de férias	6.820,72	6.884,70	6.867,71	6.874,44	6.874,44	6.874,44
Estagiários	3.444,00	5.249,60	4.096,00	3.920,67	4.686,00	4.686,00
Total	360.982,33	366.152,87	364.149,20	364.304,88	367.111,58	366.134,40

Fonte: Elaboração própria

A partir da Tabela 10 é possível tecer as seguintes observações:

- ✓ Constata-se que nos sistemas estruturantes não foi localizada a informação no nível esperado para o desenvolvimento deste trabalho, sendo que o custo total da unidade não está disponível nas fontes consultadas. Diante disto, houve a necessidade de cálculos manuais para consolidação e refinamento dos dados. Para que possam ser identificadas, analisadas e subsidie na tomada de decisão para fins gerenciais, os sistemas devem ser integrados, a construção das informações e dados deve ser de fácil acesso e manipulável. Somente assim o gestor compreenderá a estrutura organizacional e as relações complexas inerentes aos processos existentes.
- ✓ Constata-se também que os custos com remuneração, provisões e encargos sociais são de caráter fixo, variando entre o mínimo (competência janeiro) e o máximo (competência abril) menos de 1% e o custo total com pessoal varia abaixo dos 2%, conforme pode ser melhor observado na Tabela 22 que é apresentada posteriormente.

- **Custos diretos com terceirizadas**

A localização do consumo desse grupo de despesa apresentou grandes dificuldades. A liquidação, fase em que deve ocorrer a apropriação do custo, no sistema SIAFI não registra a despesa por contrato e tão pouco por centro de custo. Foram identificados contratos de uso exclusivo e não exclusivos que atendem a unidade e que tem o valor da prestação de serviços diretamente identificada. No entanto a identificação desses contratos não foi obtida por nenhum sistema utilizado pela universidade.

O SIAFI liquidou o documento fiscal, a pesquisadora apurou que o serviço prestado em janeiro só foi liquidado em fevereiro, em dois serviços a competência março foi liquidado em maio juntamente com o serviço de competência abril. A pesquisadora observou também que houve repactuação do contrato, a mesma foi liquidada em julho, no entanto era referente às competências janeiro a junho.

O contrato de portaria é firmado para todos os postos da Universidade - Câmpus São Carlos. A USE possui dois postos (quatro funcionários) no contrato de portaria e os valores desses postos foram obtidos junto a PU. Apêndice B é possível verificar a planilha com período e valores liquidados no SIAFI.

Foram feitos os ajustes necessários para produzir informações de custos úteis para o objeto de custo em estudo. Os custos diretos mensais com terceirizadas são apresentados na Tabela 11.

Tabela 11. Custo direto com terceirizadas

Serviço	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Radiodiagnóstico	-	-	-	-	-	160,00
Recepção	13.363,39	13.363,39	13.363,39	13.363,39	13.363,39	13.363,39
Limpeza	32.717,71	32.717,71	32.717,71	32.717,71	32.717,71	32.717,71
Portaria	12.006,52	12.006,52	12.006,52	12.006,52	12.006,52	12.006,52
Total	58.087,62	58.087,62	58.087,62	58.087,62	58.087,62	58.247,62

Fonte: Elaboração própria

Após análise segue algumas observações:

- ✓ Observa-se o sistema estruturante que controla os contratos (SIASG) não possui filtros que permitam localizar os contratos dos centros de custos interno. O controle é abastecido manualmente em planilhas Excel.
 - ✓ A obtenção dos valores consumidos pela unidade, dos contratos identificados, não ocorreu de forma direta. Diversas consultas precisaram ser realizadas no âmbito do sistema SIAFI para obter o custo dessa categoria de despesa. As consultas relativas à conta contábil demonstraram que a liquidação dos valores, na maioria dos casos, não corresponde ao custo por competência.
 - ✓ Nota-se que essa categoria de despesa é de caráter continuado e que o recurso consumido pela USE é fixo.
- **Outras despesas diretas de custeio**

Nesse grupo estão itens contratados e consumidos por todo câmpus e também a energia elétrica consumida pela USE, pois a mesma possui medição direta nos blocos de atendimento. As despesas diretas da Tabela 12 são objetos de contratos administrativos cada qual com seu respectivo gestor. Cabe ao gestor o acompanhamento dos gastos, a identificação dos centros de custos responsável pelo consumo e o envio dessas informações para o DeCo, que realiza a apropriação do consumo a cada centro.

O tratamento dado aos valores consumidos mensalmente no nível orçamentário não é, até o momento, estendido para o nível financeiro, executado pelo SIAFI. Os números apurados pelos gestores dos contratos foram enviados para o DeCO, que filtrou apenas o consumo do objeto estudado e enviou para a pesquisadora. A Tabela 12 apresenta o consumo desses itens de despesa pela unidade.

Tabela 12. Outras despesas diretas de custeio

Serviço Pessoa Jurídica	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Correio	21,11	36,95	46,66	38,65	25,10	34,05
Lavanderia	-	73,42	105,05	185,08	117,95	136,25
Xerox	356,00	173,28	1.098,06	133,04	-	65,94
Serviços Gráficos	-	-	0,50	-	-	-
Confecção de carimbos	-	-	-	19,99	419,79	-
Gás GLP	-	82,00	-	82,00	-	82,00
Total	377,11	365,65	1.250,27	458,76	562,84	318,24

Fonte: Elaboração própria

O recebimento e controle do faturamento da energia elétrica consumida pelo campus é de responsabilidade da PU. A PU através do servidor responsável encaminhou à pesquisadora documento com a medição de energia apurada, o documento era composto de local (bloco), posição do medidor, kw consumido e valor por kw/consumido. Os dados foram planilhados e segue na Tabela 13 e 14.

Tabela 13. Consumo de Energia Elétrica (kW)

Energia Elétrica	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
USE						
Custo kW	0,545418	0,506117	0,47839	0,53307	0,57937	0,577418
Bloco 1	1.600	3.600	1.360	1.520	1.520	1.680
Bloco 2	1.920	9.360	3.480	3.840	3.240	5.400
Bloco 3	3.600	1.680	3.300	3.060	3.480	3.180
Total KW	7.120	14.640	8.140	8.420	8.240	10.260

Fonte: Elaboração própria

Tabela 14. Consumo de Energia Elétrica (R\$)

Energia Elétrica USE	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Bloco 1	872,67	1.822,02	650,61	810,27	880,64	970,06
Bloco 2	1.047,20	4.737,25	1.664,80	2.046,99	1.877,16	3.118,06
Bloco 3	1.963,51	850,28	1.578,69	1.631,19	2.016,21	1.836,19
Total R\$	3.883,38	7.409,55	3.894,09	4.488,45	4.774,01	5.924,31

Fonte: Elaboração própria

Apresentadas as tabelas, seguem algumas observações:

- ✓ Nota-se que essa categoria de itens de custos não recebe registro de liquidação, no sistema responsável, por centro de custo consumidor. Que o levantamento desses valores foi realizado indiretamente e por controles manuais. Não foi possível evidenciar se o regime de competência foi considerado.
 - ✓ Quanto aos números levantados é possível evidenciar que essa categoria de despesa é variável em relação período e possui pouca representatividade no custo total da unidade. No entanto a maioria dos custos variáveis são relevantes, sendo aqueles que alteram dependendo da decisão tomada.
- **Custos com material de consumo**

Nesse grupo de itens de custo apuraram-se os recursos consumidos com material de limpeza, material para manutenção da piscina, material de manutenção geral, estes controlados pela unidade, em uma planilha. Os materiais de expediente (papelaria e outros) em outra planilha de controle. A administração da USE possui seu almoxarifado e disponibiliza seu estoque para consumo imediato, representando assim custo do período.

Para obter o valor total consumido mensalmente pela unidade foi enviado à pesquisadora as planilhas utilizadas para o controle de estoque. Tais planilhas possuem cadastro do item, entrada e saída de material. Para chegar ao valor consumido a pesquisadora filtrou o consumo do semestre estudado e informou o valor unitario de todos itens. Alguns itens consumidos não possuíam valor de estoque, para obter o valor de tais itens foi realizado pesquisa de preço na internet e considerado o menor preço.

Esse grupo de despesa é controlado exclusivamente pela unidade. Os sistemas estruturantes e os sistemas internos de controle da universidade não possuem nenhum registro financeiro desses gastos. A Tabela 15 apresenta o consumo desses itens de despesa pela unidade.

Tabela 15. Custos com material de consumo

Custos com material de consumo	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Material limpeza e gerais	706,36	1.019,81	1.116,04	1.268,80	773,22	1.365,99
Material expediente	289,12	1.469,28	2.316,62	1.320,35	1.057,13	2.167,70
Total	995,48	2.489,09	3.432,66	2.589,15	1.830,35	3.533,69

Fonte: Elaboração própria

Baseadas na Tabela 15, seguem algumas considerações:

- ✓ Assim como a categoria de despesas diretas de custeio, essa categoria também não recebe registro de liquidação no sistema SIAFI. O cadastro pertencente aos grupos acima conta com 718 itens. Não existe nenhum sistema facilitador dentro da unidade para controlar entrada e saída dos materiais utilizados e compartilhar com administração da universidade. A apuração do custo desses materiais foi realizada indiretamente e por controles manuais, utilizado o valor de mercado para alguns itens.
- ✓ Nota-se nesse grupo uma grande variação no consumo, variação que chega a 355%. Apesar das características de consumo serem de custo diretamente ligado ao número de procedimentos realizados, essa variação não é objeto de análise nesse estudo. Os números levantados possuem pouca representatividade no custo total da unidade, no entanto esse consumo pode trazer informações relevantes para análise de produção, pois permite a medição objetiva do custo de cada serviço oferecido e no caso particular da USE permite também confrontar tal custo com a tabela de remuneração do SUS. No entanto para obtenção rápida dos custos variáveis dos procedimentos realizados é necessário a sistematização do controle de estoque com um eficaz processo de distribuição e alocação.

- **Custos de materiais ambulatoriais**

Os recursos consumidos nessa categoria de despesa são materiais requisitados para uso direto nos procedimentos realizados pela USE, trata-se de materiais ambulatoriais com grande diversidade de itens. Estes também controlados pela unidade, em uma planilha Microsoft Excel e disponibilizados através de requisições para consumo imediato, representando assim custo do período.

A apuração do valor total consumido mensalmente pela unidade foi realizada de forma semelhante ao grupo de material de consumo, ou seja, a pesquisadora recebeu o arquivo com as planilhas utilizadas para o controle de estoque, as planilhas possuem três abas com as seguintes sub divisões: cadastro do item, entrada e saída de material. Para chegar ao valor consumido a pesquisadora filtrou o consumo do semestre estudado e informou o valor unitário dos itens que possuíam na aba cadastro o preço média de estoque. Diversos itens requisitados para consumo não possuíam valor de estoque, para obter o valor de tais itens foi realizado pesquisa de preço em site de busca no dia 19/10/18, considerando o menor preço encontrado.

Essa categoria de despesa é controlada exclusivamente pela unidade. Os sistemas estruturantes e os sistemas internos de controle da universidade não possuem nenhum registro financeiro desses gastos. A Tabela 16 apresenta o consumo desses itens de despesa pela unidade.

Tabela 16. Custos com material ambulatorial

Custos com material ambulatorial	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Total	380,10	112,71	533,84	5.121,68	731,68	938,56

Fonte: Elaboração própria

Com base na Tabela 16, seguem algumas considerações:

- ✓ Essa categoria também não recebe registro de liquidação no sistema SIAFI. O cadastro dos 347 itens pertencentes a esse grupo assim com movimentação de estoque é realizada por planilhas de abastecimento manual sem o auxílio de qualquer sistema. Para obter o valor consumido pela disponibilização desses produtos foi utilizado o

valor médio existente no cadastro e pesquisa de mercado para alguns itens que não possuíam seus custos médios ou valores de aquisição.

- ✓ Considerando que essa categoria de gasto é utilizada diretamente na produção de procedimentos ambulatoriais, procedimentos esses que são os principais objetos de custo USE, é indicado implantar um controle e análise de consumo mais seguro, para assim obter informações relevantes para análise de produção e subsídio para possíveis negociações de tabela de remuneração. Os números levantados possuem pouca representatividade no custo total da unidade, que representa um objeto de custo da universidade, porém possui grande representatividade e relevância quando o objeto de custos são os procedimentos ambulatoriais produzidos pela unidade de saúde escola. Sistemas automatizados de controle de estoque são fundamentais para a medição precisa desses custos fornecendo processo de distribuição sem subjetividade e arbitrariedade.

- **Depreciação**

Essa categoria de custo possui um diferencial em relação as demais, o custo não ocorre na aquisição ou na liquidação do bem recursos, o custo ocorre devido ao desgaste do bem, essa perda de valor deve fazer parte dos custos dos serviços prestados. Para apuração desses custos foram analisados dois grupos de bens, o grupo de bens móveis e o grupo de bens imóveis. O SIAFI registra a depreciação de ambos os grupos, no entanto esse registro é de forma consolidada, evidenciando em seu balanço patrimonial (Anexo A) o valor total depreciável para todos os bens e de todos os câmpus.

A pesquisadora recebeu planilha com todos os bens móveis lotados na USE, a mesma foi extraída de um programa interno, que utiliza o “Access” chamado “Sistema de Gestão Patrimonial da UFSCar”. Foi realizado somatórias para apuração de número de bens lotados na unidade e o valor total da depreciação mensal. A Tabela 17 apresenta o valor da depreciação de bens móveis, que representa custo do período para a unidade.

Tabela 17. Custo com depreciação mensal dos bens móveis

Depreciação	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Nº bens móveis	1922	1951	1989	1989	1989	1989
Valor Depreciação Mensal	11.595,36	11.773,12	11.943,66	11.943,66	11.943,66	11.943,66

Fonte: Elaboração própria

Para apuração dos custos do grupo de bens imóveis foi analisado o laudo de avaliação patrimonial 2017 de onde foi extraído o valor total das edificações utilizadas pela USE. Paralelamente foi consultado o balancete contábil posição de encerramento exercício 2017, conta 12.321.01.00 para averiguação do valor total de bens registrados no SPIUnet (Sistema de Gestão dos Imóveis de Uso Especial da União), a conta citada registra o valor total dos imóveis dos quatro câmpu UFSCAR, que é R\$ 462.404.800,57.

Através do laudo de avaliação patrimonial dos bens imóveis existentes câmpus São Carlos, foi elaborada a Tabela 18, que demonstra o valor total das edificações USE.

Tabela 18. Edificações da unidade saúde escola

Prédio	Nome	Valor (R\$)
124A	Unidade saúde escola: bloco 1- polo de capacitação e bloco 2- consultas	154.744,39
124A	Unidade saúde escola: marquise acesso - ampliação de área	2.258.494,05
124B	Unidade saúde escola: bloco 3- unidade apoio programas	123.680,49
124B2	Unidade saúde escola: bloco 4- fisioterapia	418.423,05
124C	Unidade saúde escola: bloco 5- administração	1.544.191,37
124C2	Unidade saúde escola: bloco 6- oficinas (2004/2007)	440.454,90
124D	Unidade saúde escola: bloco 7- serviços	1.643.570,71
124D2	Unidade saúde escola: bloco 8- atendimento à criança	180.188,79
124E	Unidade saúde escola- passarela (2006/2007)	879.828,07
Total valor patrimonial da USE		7.643.575,82

Fonte: Elaboração própria de acordo com laudo de avaliação patrimonial dos bens imóveis existentes da Fundação Universidade Federal de São Carlos - Campus São Carlos – dezembro -2017.

O balanço patrimonial da universidade referente ao primeiro semestre 2018 foi analisado e dele extraído o valor total contabilizado a título de depreciação acumulada de bens imóveis, R\$ 28.998,61. Todos os dados coletados receberam tratamento manual para concluir

a apuração do valor depreciável e conseqüentemente o custo a ser apropriado pela unidade para o semestre, conforme apresentado na Tabela 19.

Tabela 19. Depreciação da edificação da unidade saúde escola

Valor bens imóveis (todos câmpus)	462.404.800,57
Depreciação bens imóveis (todos câmpus) 1º semestre 2018	28.998,61
Valor imóvel USE	7.653.575,82
Depreciação proporcional ao imóvel USE	479,98

Fonte: Elaboração própria

Baseado na Tabela 19, seguem algumas considerações:

- ✓ Em se tratando dos bens móveis o SIAFI recebe informações vindas de outros sistemas internos e documentos para contabilizar a depreciação de todos os bens da UFSCar. O único filtro evidenciado no SIAFI ocorre por conta contábil que utiliza a natureza de despesa do bem para classificação.
 - ✓ Para os bens imóveis uma equipe técnica, composta exclusivamente por profissional de engenharia pertencente ao quadro de servidores da universidade, realiza a valoração estimada segundo elementos técnicos referenciados em metodologia específica. A valoração é incluída no Sistema de Patrimônio da União e registrada também em conta contábil do SIAFI. As considerações realizadas apontam a impossibilidade do centro de custo estudado obter informações referentes ao seu custo com depreciação.
- **Custos indiretos**

Nesse grupo estão serviços contratados e consumidos indiretamente por todo câmpus. A identificação desses serviços só foi possível através de entrevista com administradora. A liquidação das despesas, no sistema SIAFI, não promove qualquer rateio. A nível orçamentário também não é realizado nenhum direcionamento dos valores empenhados para centro de custos da instituição.

Os valores liquidados refere-se ao valor total contratado e o registro da liquidação apresenta as mesmas inconsistências observadas no grupo custos diretos com terceirizadas. Após a obtenção dos valores a pesquisadora fez aos ajustes necessários para produzir

informações de custos úteis e realizou o rateio dos mesmos utilizando o critério sugerido pela administração da PU, que é atualmente metros quadrados de área construída. A Tabela 20 apresenta o consumo desses itens de despesa pela unidade.

Tabela 20. Custos indiretos

Serviço	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Vigilância	402.377,28	402.377,28	402.377,28	442.615,01	402.240,23	211.288,90
Limpeza de vias e áreas externas	90.652,25	90.652,25	90.652,25	90.652,25	90.652,25	90.652,25
Água e Esgoto	195.152,13	186.414,00	162.708,15	189.848,86	216.453,31	226.322,46
Total Câmpus	688.181,66	679.443,53	655.737,68	723.116,12	709.345,79	528.263,61
Consumo USE	17.867,77	17.640,90	17.025,40	18.774,80	18.417,27	13.715,70

Fonte: Elaboração própria

Conforme dados da Tabela 20, seguem algumas observações:

- ✓ Para essa categoria de gasto os sistemas estruturantes não são fontes de informação. Diversas consultas precisaram ser realizadas no âmbito do sistema SIAFI para obter o valor liquidado dos gastos, porém a liquidação registrada não corresponde ao custo do período analisado.
- ✓ Para obtenção do custo da categoria mais próximo do real foi realizado adequação dos gastos ao regime de competência e posteriormente rateio direcionado por área construída. Observa-se que as despesas com vigilância e limpeza de vias e áreas externas possuem custos com características fixas, já o custo com água e esgoto são variáveis. Após processamento e acumulação das informações por itens de custos, o agrupou todos os itens para apresentar o custo total da unidade.

5.2. ANÁLISE CONSOLIDADA

A análise consolidada foi elaborada a partir da base de dados e informações disponíveis na etapa anterior. Os custos foram agrupados em diretos e indiretos e alocados em valores consumidos pela unidade por natureza de despesa contábil, de modo a promover a

apuração do custo financeiro total da unidade e identificar a representatividade de cada item e grupo de custo. Analisou-se também a participação dos sistemas existentes na construção da informação. O estudo iniciou a consolidação dos custos por mês e os valores apurados estão no Apêndice C. Para apresentar a representatividade de cada categoria de custo foram consolidados os custos semestrais da unidade, que é apresentado conforme a Tabela 21.

Tabela 21. Custo Médio e Semestral da Unidade de Saúde Escola

Itens de Custos	ND	Média	Semestral	%
Custos Diretos		444.256,62	2.665.539,73	96,26%
Custo com Pessoal (1:4)		364.805,88	2.188.835,26	79,05%
1 Remuneração	31.90.11	274.642,93	1.647.857,60	59,51%
2 Benefícios a Pessoal	33.90.46	22.648,02	135.888,14	4,91%
3 Encargos Sociais	31.90.13	63.167,88	379.007,25	13,69%
4 Estagiários	33.90.36	4.347,05	26.082,27	0,94%
Serviços de Terceiros	33.90.37	58.114,29	348.685,72	12,59%
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	5.617,78	33.706,66	1,22%
Material de Consumo (5:7)	33.90.30	3.781,50	22.688,99	0,82%
5 Material Ambulatorial	33.90.30	1.303,10	7.818,57	0,28%
6 Material de Expediente	33.90.30	1.436,70	8.620,20	0,31%
7 Material de Limpeza	33.90.30	1.041,70	6.250,22	0,23%
Depreciação Móveis		11.857,19	71.143,12	2,57%
Depreciação Imóveis		80,00	479,98	0,02%
Custos Indiretos		17.240,31	103.441,85	3,74%
Serviços de Terceiros	33.90.37	12.147,52	72.885,15	2,63%
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	5.092,78	30.556,70	1,10%
Custos Total USE		461.496,93	2.768.981,57	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Através da Tabela 21 é possível analisar a estrutura dos custos e a porcentagem de participação que cada categoria e natureza de despesa no custo total da USE. Os custos diretamente identificados ao centro de custo supera os 96%, dos quais quase 80% são custos com pessoal.

Também foi analisada a variação dos custos no período e para isso foi selecionado o mês com menor e maior consumo de recursos. Tais dados apresentam a variação de cada categoria de despesa, permitindo que seja realizada uma comparação entre a variação e a sua relevância. A Tabela 22 traz as variações apuradas.

Tabela 22. Variação máxima do custo semestral da USE

Itens de Custos	ND	< Custo (Jan)	> Custo (Abr)	Variação
Custos Diretos		436.381,38	447.120,48	2,46%
Custo com Pessoal (1:4)		360.982,33	367.111,58	1,70%
1 Remuneração	31.90.11	272.828,75	275.388,08	0,94%
2 Benefícios a Pessoal	33.90.46	21.958,97	24.203,29	10,22%
3 Encargos Sociais	31.90.13	62.750,61	63.339,26	0,94%
4 Estagiários	33.90.36	3.444,00	5.249,60	52,43%
Serviços de Terceiros	33.90.37	58.087,62	58.247,62	0,28%
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	4.260,49	7.775,20	82,50%
Material de Consumo (5:7)	33.90.30	1.375,58	7.710,83	460,55%
5 Material Ambulatorial	33.90.30	112,71	5.121,68	4444,12%
6 Material de Expediente	33.90.30	289,12	2.316,62	701,27%
7 Material de Limpeza	33.90.30	706,36	1.365,99	93,38%
Depreciação Móveis		11.595,36	11.943,66	3,00%
Depreciação Imóveis		80,00	80,00	0,00%
Custos Indiretos		13.715,70	18.774,80	36,89%
Serviços de Terceiros	33.90.37	7.839,52	13.845,61	76,61%
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	4.224,51	5.876,18	39,10%
Custos Total USE		454.249,15	465.849,00	2,55%

Fonte: Elaboração própria

Nota-se que os maiores percentuais de variação estão nos grupos serviço de pessoa jurídica, onde está localizado o consumo de energia elétrica e no grupo material de consumo, onde estão os gastos com material ambulatorial, expediente e limpeza. Com isso é possível afirmar que os custos desses dois grupos são variáveis em relação ao objeto estudado.

Essa etapa também coletou através de controle interno da USE a produção do primeiro semestre de 2018, ou seja, o levantamento total acerca dos procedimentos realizados e apurados mensalmente. Os números apresentados por área está disponível no Anexo C e não é objeto de estudo dessa pesquisa, que buscou apurar os custos totais da unidade servindo-se das informações disponíveis nos sistemas de informações existentes e pela universidade. No entanto, apresentar o custo total da unidade e sem fazer menção a quantidade produzida limita os possíveis análises.

Foi possível observar que os custos existentes na unidade são predominantemente fixos porém, na tomada de decisão, normalmente são irrelevantes. Tal irrelevância se deve ao fato desses custos não poderem ser evitados uma vez que se trata de despesas necessárias para

manter o nível desejado de atividades da instituição ou de despesas relacionadas a garantias previstas em lei. Nessa característica de custos os destaques são para o custo com pessoal que chega a quase 79% dos custos totais e trata-se de servidores públicos federais com estabilidade prevista em lei. O custo com terceirizados corresponde a 13% do custo total sendo que estes não são contabilizados como custo com pessoal, apesar destes complementarem o quadro de mão de obra para o funcionamento da USE. Em consequência ao predomínio dos custos fixos haverá queda no valor médio de custos totais quando ocorrerem aumentos dos procedimentos realizados, conforme demonstrado na Tabela 23.

Tabela 23: Custo total médio dos procedimentos realizados

Descrição	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Quantitativo produzido (1)	922	1.215	1.950	1.406	2.387	4.257
Somatório de todos os custos (2)	454.249,15	464.111,50	460.396,74	465.849,00	463.539,01	460.836,18
Valor médio de custos totais de uma unidade produzida (2÷1)	492,68	381,98	236,10	331,33	194,19	108,25
Somatório de todos os custos variáveis (3)	14.146,95	20.466,61	17.431,37	21.507,90	18.204,82	21.276,98
Valor médio de custos variáveis de uma unidade produzida (3÷1)	15,34	16,84	8,94	15,30	7,63	5,00
Representatividade de custos variáveis X custo total (3÷2)	3,11%	4,41%	3,79%	4,62%	3,93%	4,62%

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 23 apresenta também o valor médio de custos variáveis dos procedimentos realizados pela USE. Os custos variáveis, apesar de apresentar pouca representatividade no custo total da USE, em média 4,08%, são relevantes para tomada de decisão, principalmente quando o objeto de custo for um procedimento oferecido. Os números gerados apontam que o custo médio por procedimento varia no período 337%, enquanto os recursos consumidos no mesmo período variam apenas 65%. O custo variável médio por unidade produzida cai significadamente em junho, ou seja, foi realizado 4.257 procedimentos por aproximadamente R\$ 20.000,00, enquanto em abril consumiu o mesmo valor para produzir apenas 1.406 procedimentos. As informações citadas motivam análises a nível departamental do tipo de

procedimentos ambulatoriais realizados, dos procedimentos administrativos e operacionais e dos controles da unidade.

No presente estudo foram consolidadas e analisadas as participações dos sistemas existentes na construção da informação de custo da USE, conforme Tabela 24. Observou-se que os chamados sistemas estruturantes SIAFI, SIAPE e SIASG, não participam da construção de informações de custo para a unidade estudada e, sozinhos, não disponibilizam nenhuma informação de custo para USE. Além disso, detectou-se que os demais sistemas de informação e controle utilizados pela UFSCar não participam isoladamente da construção de informações de custo, já que toda vez que são consultados necessitam de ajustes para geração de informação de custo.

Tabela 24. Participação dos sistemas existentes na construção da informação de custo

Itens de Custos	ND	Sistemas Estruturantes	Sistemas UFSCar e Público	Controles Manuais	Construção da Pesquisadora
Custos Diretos					
1 Remuneração	31.90.11		X	X	X
2 Benefícios a Pessoal	33.90.46		X		
3 Encargos Sociais	31.90.13				X
4 Estagiários	33.90.36		X		
Serviços de Terceiros	33.90.37	X		X	X
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39			X	
5 Material Ambulatorial	33.90.30			X	X
6 Material de Expediente	33.90.30			X	
7 Material de Limpeza	33.90.30			X	
Depreciação Móveis		X	X	X	
Depreciação Imóveis		X		X	X
Custos Indiretos					
Serviços de Terceiros	33.90.37	X		X	X
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	X		X	X

Fonte: Elaboração própria

Nota-se que os chamados controles manuais, onde se destaca o uso do programa Excel, participam da construção do banco de dados de custos da unidade como auxiliar e, em diversos grupos, como fonte única de informação. De acordo com Bonacim e Araújo (2010) as principais dificuldades estão na obtenção de dados contábeis e estatísticos, consequência da

incompatibilidade dos sistemas existentes. A falta de informatização e baixa confiabilidade das informações fornecidas, em grupos de custo de grande relevância, representam o grande desafio de qualquer sistema de apuração de custos.

Constatou-se que a apuração dos custos da unidade estudada não é possível utilizando apenas o estágio da liquidação da despesa, uma vez que nessa fase deveria ocorrer a apropriação do custo no sistema SIAFI. Desde modo verifica-se que os sistemas estruturantes não oferecem dados necessários para construção de informações de custo ao nível do objeto estudado, neste caso, uma unidade departamental da universidade. Pode-se constatar também que nem mesmo os sistemas internos utilizados pela UFSCar são capazes de disponibilizar informações no nível gerencial desejado para o abastecimento do banco de dados da unidade pesquisada.

A qualidade das informações da universidade pode ser aprimorada, pela alta gestão, através da implantação de um projeto para criação de tabela própria de centro de custos uma vez que os registros efetuados por meio do detalhamento de custos, no sistema estruturante SIAFI, podem ser captados pelo Sistema de Informações de Custos (SIC). Segundo Brasil (2017), a criação de um modelo personalizado de centro de custos, por um órgão, e o correto preenchimento dos campos possibilitará a geração e extração de informações de custos de suma importância para todos os níveis gerenciais.

A estruturação de informações de custos da USE trouxe, para a apuração total dos custos, um excesso de tempo para a consolidação, uma baixa fidedignidade, assim como uma grande dificuldade na continuidade do abastecimento dos dados. No entanto, a sistemática poderá ser aplicada em outras unidades departamentais que almejam iniciar a geração de informação de custo, podendo amparar a alta gestão da universidade no planejamento de melhorias nos sistemas de informações internos e, principalmente, apoiando os gestores da unidade pesquisada no gerenciamento dos custos relevantes para a prestação de serviço oferecida à população.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Investigou-se neste estudo de caso o processo de estruturação de informação de custo na Unidade de Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos, relatando, tanto o processo de apuração dos custos quanto a participação ou não dos sistemas de informação utilizados no âmbito na universidade.

A geração da informação de custos foi cercada de grandes dificuldades na obtenção dos dados. Entretanto produziu-se números que serão úteis às duas categorias de gestão, a alta gestão da universidade, que necessita atender exigências legais, e a gerência da unidade estudada, que diante da composição de custo, poderá agir nos custos variáveis, diretos e relevantes.

A apropriação dos custos através do método de custeio por absorção mostrou-se ideal para iniciar a base de dados da unidade. Por meio dessas informações é possível prosseguir os cálculos ao nível de centros de custos da unidade, posteriormente a transferência destes aos centros de custos produtivos e destes aos procedimentos ambulatoriais.

A apuração do custo total da USE apresentou montante para o semestre de R\$ 2.768.981,57, com média mensal de R\$ 461.496,93. A variação total entre o período mensal de menor custo apresentado e o maior foi de apenas 2,55%. Destaca-se o custo com pessoal na composição dos custos, pois sozinho corresponde a 78% de todo custo da unidade.

Constatou-se que os custos existentes na unidade são predominantemente fixos, mostrando assim que o período de seis meses atende ao propósito da pesquisa. A predominância dos custos fixos, apesar de comum nos órgãos públicos, é limitadora para os gestores em qualquer nível de decisão, pois estes custos em sua grande maioria não podem ser evitados, ou por se tratarem de custos com a estrutura, necessários para manter o nível desejado de atividades da instituição, ou por tratar-se de custos relacionados obrigações previstas em lei, como é o caso do custo com servidores efetivos.

No que diz respeito à participação dos sistemas de informação na apuração do custo foi constatado que os sistemas estruturantes não dão suporte ao SIC. Que por sua vez utilizam informações referentes à despesa orçamentária executada, através de ajustes orçamentários e patrimoniais, e nem a produção interna de informações de custos no nível do objeto estudado, não controla o consumo dos insumos (gastos) por objeto de custo, nos mesmos valores e períodos de competência dos registros das informações patrimoniais.

Constatou-se que geração de informações de custos, para o objeto de estudo, só foi possível ao utilizar predominantemente o controle manual, já que a maioria dos dados era proveniente de planilha em formato Excel, o que afeta diretamente a confiabilidade e a qualidade das informações. Os dados existentes nos sistemas de informações utilizados pela universidade necessitam de adaptações e integração sistêmicas para então oferecer informações de custo a nível departamental. Os custos apurados são na sua grande maioria custos fixos, dificilmente evitados pela gerência do departamento (USE).

Assim sendo, respondendo ao questionamento maior deste estudo, a geração de informações de custos na USE consome dados oriundos dos sistemas estruturantes, dos sistemas desenvolvidos pela universidade e do sistema de consulta pública. Além disso, é necessário também o uso de informações originárias de planilhas e cálculos manuais, trazendo para a apuração de custos um excesso de tempo para a consolidação, uma baixa fidedignidade, assim como uma grande dificuldade na continuidade do abastecimento dos dados.

Para que o controle de custos torne-se um instrumento de avaliação da eficiência na aplicação dos recursos públicos é necessário superar as limitações descritas acima e principalmente no que se refere à integração dos sistemas estruturantes, além da conscientização e capacitação dos usuários que abastecem os sistemas organizacionais.

Este trabalho limitou-se ao estudo da geração de informações de custos da USE através dos dados contidos nos sistemas de informação utilizados pela instituição. A estruturação dos custos foi direcionada a esta unidade, no entanto, pode amparar a sistematização de outros objetos de custos da instituição, assim como fora dela. Para isso a pesquisadora encaminhará o resultado deste estudo para Pró-reitora de Administração da universidade e para a Coordenação e Administração da USE.

Como contribuição este estudo propõe a continuidade da alimentação de informações estruturadas de custos através do desenvolvimento e adaptações sistêmicas e a possível integração com os sistemas de informação existentes. Para isso recomenda a discussão na administração da UFSCar e também na administração da USE sobre as seguintes questões: (a) a instituição de um grupo técnico ou departamento para identificação dos objetos de custos da UFSCar e a criação de tabela personalizada para utilização da aba centro de custos no subsistema Contas a Pagar e Receber – CPR, visando atender a necessidades de individualização de custos; (b) a implantação de sistema informatizado para controle de

estoque dos materiais ambulatoriais e de consumo, visto que esses são passíveis de gerenciamento no âmbito da USE; (c) O acompanhamento e a conciliação dos números gerados nos sistemas responsáveis pela informação de custo, buscado o aperfeiçoamento constante na alocação dos custos.

Como sugestões para trabalhos futuros, recomenda-se ampliar e refinar as informações de custos, de modo a obter informações sobre os centros de custos produtivos, administrativos e de apoio, assim como a apuração de custos por procedimentos ambulatoriais; sugere-se ainda estudos que visem à sistematização de tabela personalizada para utilização da aba centro de custos no subsistema Contas a Pagar e Receber – CPR (SIAFI). Aponta-se a importância de desenvolver trabalhos que visem apurar todo e qualquer centro de custo da universidade, compreendendo os recursos para seu financiamento, assim como o seu subsídio.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentada pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487>>. Acesso em 02/03/2017.

ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro Edição Especial Comemorativa 67-86, 1967-2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-22007000700005&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em 22/04/2017.

BARACCHINI, S. A. A inovação presente na administração pública brasileira. **Revista de administração de empresas**. [online]. 2002, vol.42, n.2, pp.1-6. ISSN 0034-7590. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v42n2/v42n2a10.pdf>>. Acesso em: 13/08/2017.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340>>. Acesso em 05/04/2017.

AMARAL, Guilherme Fernandes; LIMA, Diana Vaz. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. **Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN**. v. 5. n. 2, p. 173 – 189, jul./dez. 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/4156>>. Acesso em 10/06/2017.

ANDREWS, R; BOYNE, G.A; WALKER, R.M. Dimensions of publicness and organizational performance: a review of the evidence J. **Public Adm. Res. Theory**, 21 (s3) (2011). Disponível em: <<https://abdn.pure.elsevier.com/en/publications/dimensions-of-publicness-and-organizational-performance-a-review->>. Acesso em 25/04/2018.

ARAÚJO, Maria Arlete Duarte. Responsabilização da administração pública: limites e possibilidades do gestor público. In: **Construindo uma nova gestão pública – Coletânea de textos do I Ciclo de Palestra** organizado pela Escola de Governo do RN –Natal, RN: SEARH/ RN, 2010.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BEUREN, I. M; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do custeio por absorção e do sistema rkw para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **Unisinos**, 2008. Disponível em: <<https://abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/41>>. Acesso em 25/09/2017.

BEZERRA, et al. Custeio das modalidades de consumo de recursos: um Estudo de Caso sobre ABC em bancos. **Revista Universo Contábil**, v. 3, n. 3, p. 71-86, 09-12/2007. Disponível

em: < <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/599>>. Acesso em 10/03/2017.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. 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: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400007>. Acesso em 10/11/2017.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Editora Bookmann, 2002.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2010.

BORNIA. Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2003.

BRASIL. Lei n.4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília-DF, 23 Mar. 1964.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo no 186/2008. Brasília-DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016. 496 p.

_____. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília-DF

_____. Ministério da Saúde. **Oficina nacional: implantação do Decreto 7508 e aprimoramento do Pacto pela Saúde**. Brasília: MS/Conass, 2011. Disponível em: <<http://www.otics.org.br/estacoes-debsevacao/regionalizacao/acervo/arquivos/cit/2011/documento-decreto-apresentado-cit-24nov11/viewdocumento-decreto-apresentado-cit-24nov11>>. Acesso em: 14 out. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **MCASP - Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 7. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria da Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2016.**

_____. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Economia da Saúde. Programa Nacional de Gestão de Custos : manual técnico de custos – conceitos e metodologia / Ministério da Saúde, Secretaria de Ciência,

Tecnologia e Insumos Estratégicos, Departamento de Economia da Saúde. – Brasília : **Editora do Ministério da Saúde**, 2006. 76 p. : il. – (Série A. Normas e Manuais Técnicos)

_____. Ministério da Saúde. Introdução à Gestão de Custos em Saúde / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013.148 p. : il. – (Série Gestão e Economia da Saúde ; v. 2).

_____. Ministério da Educação e Secretaria Executiva. **Relatório de gestão consolidado exercício 2015**. Brasília-DF, abril de 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual do Portal de Custos do Governo Federal**. Brasília-DF, 2017.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria (Org.). **O público não estatal na reforma do Estado**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

BRUNET, Maude; AUBRY, Monique. The three dimensions of a governance framework for major public projects. **International Journal of Project Management** 34, 1596–1607. 2016. Disponível em: < <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263786316300904>>. Acesso em 08/03/2018.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; GONÇALVES, M. A. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. **Revista ANGRAD**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, p. 97-118, 2004.

CAREGNATO, R. C. A.; MUTTI, R. Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. **Texto Contexto Enfermagem**, Florianópolis, out./dez. v. 15, n. 4, p. 679-84, 2006. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s0104-07072006000400017&script=sci_abstract&tlng=pt>. Acesso em 08/05/2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 1.364/2011 Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – DECORE – Eletrônica – e dá outras providências. **CFC**. Brasília-DF, 2011

_____. Resolução CFC Nº 1.364/2011 Dispõe sobre a Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – DECORE – Eletrônica – e dá outras providências. **CFC**. Brasília-DF, 2011

CHRISTENSEN, T. The Norwegian Front-end Governance Regime of Major Public Projects — A Theoretically Based Analysis. vol. 23. **Concept Research Program**, Oslo, Norway, pp. 1–74. 2009. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/241506670_The_Norwegian_front-end_governance_regime_of_major_public_projects_A_theoretically_based_analysis_and_evaluation>. Acesso em 07/04/2018.

CONFORTO, E. C.; AMARAL, D. C.; SILVA, S. L. Roteiro Para Revisão Bibliográfica Sistemática: Aplicação no Desenvolvimento de Produtos e Gerenciamento de Projetos. In: 80.

Congresso Brasileiro de Gestão de Desenvolvimento de Produto – CBGDP Porto Alegre, RS, Brasil, 2011. Instituto de Gestão de Desenvolvimento do Produto – IGDP. **Anais...** Porto Alegre: IGDP, 2011.

COSTA JUNIOR, Fernando Torres. Gestão de custos no setor público: análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB). 2016. Dissertação (**Mestrado Profissional em Gestão Pública**) – UFRN, Natal, RN.

DAGNINO, Renato; CAVALCANTI, Paula Arcoverde; COSTA, Greiner. **Gestão Estratégica Pública**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2016.

DESID/SE/MS. Departamento de Economia da Saúde, Investimento e Desenvolvimento, da Secretaria Executiva do Ministério da Saúde. **A economia da saúde e a gestão de custos no SUS**. Brasília, DF: 2016a. 63 slides: color.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury. Origem e Teor da Produção do Conhecimento a partir de Teses e Dissertações Nacionais sobre Custos no Setor Público. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 21, n. 69, 2016. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/60047>>. Acesso em 16/04/2017.

ESAF - ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Oficina nº 76: Sistema de Informações de Custos do Governo Federal. In: **XIV Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas**, nov. 2017. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/courseventos/presencial/arquivos/material-didatico>>. Acesso em 02/01/2018.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Disseminação de inovações e políticas públicas e espaço local. **Organ. Soc.** vol.15 no.45 Salvador Apr./June 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302008000200009>. Acesso em 20/06/2017.

FÉLIX, Leonardo Pedro. Evolução da contabilidade pública no Brasil. **Uniceub**. 2014. Disponível em: <repositorio.uniceub.br/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>. Acesso em 05/03/2018.

FERREIRA, Marcos PANDINO; GUERRA, Mariana; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Custos e despesas no setor público: um estudo de caso no Comando da Aeronáutica. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.

FILGUEIRAS, Fernando; ARANHA, Ana Luiza Melo. Controle da Corrupção e Burocracia da Linha de Frente: Regras, Discrecionalidade e Reformas no Brasil. **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, vol. 54, no 2, 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0011-52582011000200005&script=sci_abstract&tlng=es>. Acesso em 10/04/2017.

FREZATTI, Fábio et al. **Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, Carolina Tarouco et al. Gerenciamento de Custos: Aplicação do método custeio baseado em atividade (ABC) na empresa Ferrari Indústria Metalúrgica. **Anais VI Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG**, v. 4, n.1, 2016.

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

GUIMARÃES JÚNIOR, Gerson; LIMA, Diana Vaz; PISCITELLI, Roberto Boccaccio. 50 anos da Lei 4.320/1964: Desafios e perspectivas para a contabilidade pública brasileira. **Cadernos ASLEGIS 51**, 2014. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/27321>>. Acesso em 10/04/2017.

HADDAD, Rosaura Conceição; MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade pública**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010. 152p.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia Corrêa. **Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado**. 2010.

HOLANDA, Victor Branco. Sistema de informação de custos do Governo Federal (SIC): uma nova abordagem para a gestão pública. **Repec**, v. 5, n. 2, resenha, p. 120-126, 2011. Disponível em <<http://www.repec.org.br/repec/article/view/346>>. Acesso em 15/05/2017.

HORNGREN, Charles T. et al. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 14th ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/11ae/25507bc0d77bb99d2a16c91180118ef9d528a.pdf>>. Acesso em 10/05/2018.

IMASATO, Takeyoshi; MARTINS, Paulo Emílio Matos; PIERANTI, Octavio Penna. Administrative Reforms and Global Managerialism: A Critical Analysis of Three Brazilian State Reforms. **Canadian Journal of Administrative Sciences**. 28: 174–187. 2011. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/230137678_Administrative_Reforms_and_Global_Managerialism_A_Critical_Analysis_of_Three_Brazilian_State_Reforms>. Acesso em 12/05/2018.

JANNUZZI, Celeste Aída Sirotheau Corrêa; FALSARELLA, Orandi Mina; SUGAHARA, Cibele Roberta. Sistema de informação: um entendimento conceitual para a sua aplicação nas organizações empresariais. **Perspectivas em Ciência da Informação**, v.19, n.4, p.94-117, out./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/pci/v19n4/a07v19n4.pdf>>. Acesso em 15/11/2018.

JAQUES, Natalia Daher; SIMOES, Gabriel Lima; SILVA SANTOS, Maurício. Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

LANEN, William N. et al. **Fundamentals of cost accounting**. 3 ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2011.

LEONCINE, Maury. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar. 2010. Dissertação (**Mestrado em Engenharia de Produção**) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC.

MACHADO, Nelson. Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Universidade de São Paulo – USP -. **Tese de Doutorado**, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 44, n. 4, 2010.

MANUAL SIAFI. **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal**. Ministério da Fazenda. Brasília-DF, 2015.

MARETH, Taciana et al. Simulação como procedimento de apoio à gestão de custos: um Estudo de Caso numa instituição de ensino superior. **Revista de Administração e Contabilidade Unisinos**, v. 9, n. 2, p. 162-172, 4-6/2012. Disponível em <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON1296.pdf>>. Acesso em 15/05/2017.

MARINHO, M.G.S; et al.; Analysis of health care costs of patients with diabetes mellitus and hypertension in a public health reference unit in Recife – Brazil. **Arq Bras Endocrinol Metab**. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0004-27302011000600007>. Acesso em 10/05/2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

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

MAXIMIANO, Antônio C. A. **Teoria geral da administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 530 p.

MCASP. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 5. ed. – Brasília: **Secretaria do Tesouro Nacional**, Subsecretaria da Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

_____. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 7ed. **Tesouro Nacional**, Brasília-DF, 2016.

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira et al. O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil. In: **I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público**. 2011. p. 1-14.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: autor-editor, 2009.

NARAYAN, Anil; STITTLE, John. The role of accounting in transforming public tertiary institutions in New Zealand. **Accountability Journal** Vol. 31 No. 2, 2018. Disponível em: < <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/AAAJ-09-2016-2722>>. Acesso em 16/05/2018.

NASCIMENTO, Heriberto Henrique Vilela. **O modelo de mensuração dos custos do Ministério da Fazenda**. 2016.

NOREEN, Eric W. et al. **Managerial accounting for managers**. 2nd . New York: McGraw-Hill Irwin, 2011.

NUINTIN, A.A. Eficiência da aplicação de recursos públicos nas universidades federais. ABR2014. **Tese (Doutorado)**. 169 p.: il. Lavras: UFLA, 2014.

OLIVEIRA, Diego Farias. A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSEH: um estudo de caso com utilização do PMBOK. **RAHIS**, v. 13, n. 3, 2017. Disponível em: < <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/122-139>>. Acesso em 05/06/2018.

OLIVEIRA, Antônio Marcos; PEIXE, Blênio Cesar Severo; PEIXE, Adriana Maria Miguel. Custos na Área da Administração Hospitalar: Estudo de Caso Aplicado na Organização de Processos do Bloco Cirúrgico de Hospital. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

OLIVIERI, Cecília. Os controles políticos sobre a burocracia. **Rev. Adm. Pública**. vol.45 no.5 Rio de Janeiro, 2011.

PAIVA, Carlos Henrique Assunção. A burocracia no Brasil: as bases da administração pública nacional em perspectiva histórica (1920-1945). **História [online]**. 2009, vol.28, n.2, pp.775-796. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/his/v28n2/27.pdf>>. Acesso em 06/03/2017.

PALUDO, Augustinho. **Administração pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

PECI, Alketa; FORNAZIN, Marcelo. The knowledge-building process of public administration research: a comparative perspective between Brazil and North American contexts. **International Review of Administrative Sciences**. 2016, Vol. 83(1S) 99–119. Disponível em: < <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0020852316637660>>. Acesso em 05/05/2018.

REGONHA, E; BAUNGARTNER, R.R; SCARPI, M.J. Cost analysis for ophthalmic clinics services. **Rev Bras Oftalmol**. 75 (6): 461-9, 2016. Disponível em: < <http://www.scielo.br>

/scielo.php?pid=S0034-72802016000600461&script=sci_arttext&tlng=em>. Acesso em 03/05/2018.

REGINATO, Luciane; COLLATTO, Dalila Cisco. Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: um estudo aplicado ao instituto de idiomas unilínguas. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2005.

REZENDE, Flávio da Cunha. Desafios gerenciais para a reconfiguração da administração burocrática brasileira. **Sociologias**, Porto Alegre, ano 11, nº 21, jan./jun. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/soc/n21/14.pdf>>. Acesso em 06/05/2017.

RUBIN, Geoffrey D. Costing in Radiology and Health Care: Rationale, Relativity, Rudiments, and Realities. **Radiology**: Volume 282: Number 2—February 2017. Disponível em: <<https://pubs.rsna.org/doi/10.1148/radiol.2016160749>>. Acesso em 03/05/2018.

SALADRIGUES, Ramon; TENA, Anna. Cost accounting in Spanish and Catalan universities: Its current status of implementation. **Intangible Capital**. IC – 13(1): 117-146. 2017. Disponível em: <<https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/99782/915-4105-1-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 10/05/2018.

SANTANA, Allisson de Jesus; ALMEIDA, Alex Santos; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros. O sistema de custo na administração pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. **Revista Eletrônica da Fanese**. v. 3. Setembro, 2014.

SANTOS, Elisangela Fernandes dos. Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11. 2014. Dissertação (**Mestrado em Ciências Contábeis**) – FUCAPE, Vitória, ES.

SANTOS, Marcos Roberto; COSTA, Flaviano; VOESE, Simone Bernardes. Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016.

SANTOS, Rafaela Vieira; BORGERT, Altair; BORGERT, Eduardo Augusto. Relação entre os custos de um hospital universitário e o reembolso do Sistema Único de Saúde-SUS. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

SARAIVA, L.A.S. Cultura organizacional em ambiente burocrático. **RAC**, v. 6, n.1, p.187-207, jan./abr. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S141565552002000100011&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 21/07/2018.

SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras; SILVA, Gecilda Esteves. Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo ‘novo’ na Nova Contabilidade Pública. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 4, n. 1, p. 53-68, 2017. Disponível em: <<http://www.ojs.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/5321>> Acesso em 10/05/2017.

SILVA, Jair Cândido. **Lei n. 4.320/64 Comentada**. Brasília: Thesaurus, 2007.

SOUZA, A; CLEMENTE, A. **Gestão de custos aplicações operacionais e estratégias**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, A. A. de; XAVIER, A. G.; LIMA, L. C de M; GUERRA, M. Análise de custos em hospitais: comparação entre os custos de procedimentos de urologia e os valores repassados pelo Sistema Único de Saúde. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. VIII, nº 1, p. 53-67, jan./abr., 2013.

SOKOLOV A. Y; BIKMUKHAMETOVA, Ch. Z. Cost Accounting in Russia: Historical Aspects. **Asian Social Science**; Vol. 11, No. 11; 2015. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/277359530_Cost_Accounting_in_Russia_Historical_Aspects> Acesso em 08/05/2018.

SPDI - Secretaria Geral de Planejamento e Desenvolvimento Institucional. **UFSCar**. 2017.

UFSCAR – Universidade Federal de São Carlos. **Relatório de Gestão do Exercício** de 2016. São Carlos, 2017.

USE - Unidade Saúde Escola – USE/UFSCar. Universidade Federal de São Carlos **Conhecendo a USE**: Princípios, normas e rotinas de Funcionamento, São Carlos-SP, 2013.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 - Vol. 6, no 2, p. 01-20, Abr-Jun/2012. Disponível em: < <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>> Acesso em 28/04/2017.

VIEIRA, Fabiola Sulpino. Produção de informação de custos para a tomada de decisão no sistema único de saúde: uma questão para a política pública. Textos para discussões. **IPEA**, 2017.

VRIES, Michiel De; NEMEC, Juraj. Public sector reform: an overview of recent literature and research on NPM and alternative paths. **International Journal of Public Sector Management** Vol. 26 No. 1, 2013 pp. 4-16. Disponível em: < <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/09513551311293408>> Acesso em 03/05/2018.

WEICHLE, Thomas; HYNES, Denise M; DURAZO-ARVIZU, Ramon; TARLOV, Elizabeth; ZHANG, Qiuying. Impact of alternative approaches to assess outlying and influential observations on health care costs. **SpringerPlus**, 2:614, 2013. Disponível em: < <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/24303338>> Acesso em 05/05/2018.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos / Robert K. Yin; trad. Daniel Grassi - 2.ed. Porto Alegre : Bookman, 2001.

APÊNDICE A

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

1. Questão principal da pesquisa

Como gerar informação de custos da Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar), por meio dos sistemas de informação e controles existentes?

2. Objetivo principal

Para responder ao problema de pesquisa, este trabalho tem como objetivo geral: estruturar as informações de custos da Unidade Saúde Escola da Universidade Federal de São Carlos (USE/UFSCar), por meio dos sistemas de informação e controles existentes.

3. Unidade de estudo

O objeto do estudo é uma Unidade de Saúde Escola, pertencente à estrutura da Universidade Federal de São Carlos – UFSCar.

4. Fontes de evidências

Os dados foram coletados por meio de vários instrumentos de coleta. A primeira fonte de dados utilizada foi o registro em arquivos eletrônicos, isso porque este estudo tem como objetivo específico investigar se os sistemas estruturantes do governo federal possuem grau de detalhamento em nível de objeto de custos de órgãos setoriais, no caso a UFSCar. Dados foram coletados em outros registros em arquivo que são de uso particular da universidade. O Portal da Transparência também foi utilizado para apurar os recursos consumidos com folha de pessoal. Evidências também foram coletadas através de documentos administrativos e relatórios de controle interno. Entrevistas de forma espontânea foram realizadas com os responsáveis pelos departamentos administrativos encarregados do controle dos gastos identificados no objeto de custo.

5. Período de realização

A coleta de dados foi realizada de abril a agosto de 2018. No entanto os dados coletados são referentes aos recursos consumidos na unidade, no período de janeiro a junho de 2018.

6. Local de coleta de evidências

Os dados foram coletados na pró-reitoria administrativa da UFSCar, na prefeitura universitária e na administração da USE.

7. Questões do estudo de caso

A tabela abaixo contém questões que vão conduzir a investigação e direcionar cada etapa de coleta de dados.

Tabela. Especificação do Processo de Coleta de Dados

Como estão classificados os itens de custos da USE?	Como e onde apurar o consumo dos itens de custos consumidos na USE?	Fontes de evidências utilizadas
Folha de Pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • O SIGEPE fornece o custo com pessoal do objeto de custo selecionado, atendendo o princípio da competência? • Caso o SIGEPE não atenda, qual outra fonte deverá ser consultada? • As fontes utilizadas realizam o cálculo das provisões e encargos trabalhistas? 	<ul style="list-style-type: none"> • Registros em Arquivo • Documentos
Custos diretos com terceirizadas	<ul style="list-style-type: none"> • Qual o departamento responsável pelo controle desses gastos e quem entrevistar? • Quais são as empresas e os valores dos serviços prestados por terceirizadas diretamente para a USE? • O SIAFI possui registro de liquidação do contrato com filtro para o centro de custo em estudo? • Quais são as empresas e os valores dos serviços prestados por terceirizadas diretamente para a USE? 	<ul style="list-style-type: none"> • Registros em Arquivo • Entrevistas: forma espontânea • Documentos
Outras despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Qual o departamento responsável pelo controle 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas:

diretas de custeio	<p>desses gastos e quem entrevistar?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quais são os outros itens de serviços consumidos diretamente pela USE? • Onde os valores consumidos por esses itens são registrados? 	<p>forma espontânea</p> <ul style="list-style-type: none"> • Documentos
Custos com material de consumo	<ul style="list-style-type: none"> • Qual o departamento responsável pelo controle desses gastos e quem entrevistar? • Quais são os materiais consumidos diretamente na manutenção da USE? • Onde os valores consumidos por esses materiais são registrados? 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas: forma espontânea • Documentos
Custos de materiais ambulatoriais	<ul style="list-style-type: none"> • Qual o departamento responsável pelo controle desses gastos e quem entrevistar? • Como e onde os materiais consumidos diretamente nos procedimentos da USE são registrados? 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas: forma espontânea • Documentos
Depreciação	<ul style="list-style-type: none"> • Qual o departamento responsável pelo controle desses gastos e quem entrevistar? • O SIAFI registra a depreciação de todos os equipamentos existentes (bens móveis) e do prédio (bens imóveis) lotados ou pertencentes a USE? • Caso o SIAFI não realize esse filtro, onde essa informação pode ser encontrada? 	<ul style="list-style-type: none"> • Documentos • Registros em Arquivo • Entrevistas: forma espontânea
Custos indiretos	<ul style="list-style-type: none"> • Qual o departamento responsável pelo controle desses gastos e quem entrevistar? • Quais são os itens de serviços consumidos indiretamente pela USE? • Existe o rateio dos serviços consumidos indiretamente? • Qual o critério de rateio utilizar para apropriar a parte que cabe a USE? 	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas: forma espontânea • Documentos • Registros em Arquivo

8. Análise dos dados

A análise dos dados foi efetuada através de explanação sobre o caso. A análise explicou como foi possível apurar custos da USE/UFSCar. Examinou se os sistemas estruturantes possuem condições de atuar como banco de dados para o SIC; apontou a participação de outros sistemas na construção do banco de dados para apuração dos custos; analisou relatórios de controle interno e informações obtidas por servidores responsáveis pela elaboração dos relatórios; e comentou os números que demonstram o custo total da USE/UFSCar.

9. Relatório do estudo de caso

O relatório utilizou a estrutura analítica linear, considerada a abordagem padrão para a composição de relatórios de pesquisa e mais recomendada por Yin (2001), quando a audiência é constituída por pesquisadores ou banca de dissertação. A sequência de subtópicos inclui a introdução ao tema que está sendo estudado, a fundamentação teórica, os métodos utilizados, as descobertas feitas a partir dos dados coletados e analisados e as conclusões feitas a partir das descobertas.

APÊNDICE B

Custo direto com Terceirizadas - dados conta 62.292.01.02 – SIAFI

Serviço	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Junho	Média semestral
Radiodiagnóstico	-		-	-	-	160,00	-	32,00
Recepção	-	13.363,39	13.363,39	-	26.726,78	13.363,39	13.363,39	13.363,39
Limpeza	-	31.269,46	31.269,46	-	62.538,92	31.269,46	39.958,96	32.717,71
Portaria*	-	165.064,59	109.312,69	165.064,59	180.744,15	345.808,74	172.904,37	189.816,52
Total	-	209.697,44	153.945,54	165.064,59	270.009,85	390.601,59	226.226,72	235.924,29
Fonte: Elaborada pela autora								
* O SIAFI liquidou o documento fiscal, o pesquisador apurou que o serviço prestado em janeiro só foi liquidado em fevereiro, em dois serviços acima a competência março foi liquidado em maio, juntamente com o serviço de competência abril.								
* O pesquisador observou também que houve repactuação do contrato, a mesma foi liquidada em julho, no entanto, era referente as competências de janeiro a junho.								
* O pesquisador fez aos ajustes necessários para produzir informações de custos úteis para o objeto de custo em estudo.								
* O contrato de portaria é firmado para todos os postos da Universidade - Campus São Carlos								
* A USE possui 2 postos (quatro funcionários) no contrato de portaria e os valores destes postos foram obtidos junto a PU.								

APÊNDICE C

Custo Total USE

Custo Total USE

Itens de Custos	ND	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Média	Semestral	%
Custos Diretos		436.381,38	446.470,61	443.371,34	447.074,20	445.121,74	447.120,48	444.256,62	2.665.539,73	96,26%
Custo com Pessoal (1:4)		360.982,33	366.152,87	364.149,20	364.304,88	367.111,58	366.134,40	364.805,88	2.188.835,26	79,05%
1 Remuneração	31.90.11	272.828,75	275.388,08	274.708,36	274.977,47	274.977,47	274.977,47	274.642,93	1.647.857,60	59,51%
2 Benefícios a Pessoal	33.90.46	21.958,97	22.175,93	22.161,92	22.161,92	24.203,29	23.226,11	22.648,02	135.888,14	4,91%
3 Encargos Sociais	31.90.13	62.750,61	63.339,26	63.182,92	63.244,82	63.244,82	63.244,82	63.167,88	379.007,25	13,69%
4 Estagiários	33.90.36	3.444,00	5.249,60	4.096,00	3.920,67	4.686,00	4.686,00	4.347,05	26.082,27	0,94%
Serviços de Terceiros	33.90.37	58.087,62	58.087,62	58.087,62	58.087,62	58.087,62	58.247,62	58.114,29	348.685,72	12,59%
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	4.260,49	7.775,20	5.144,36	4.947,21	5.336,85	6.242,55	5.617,78	33.706,66	1,22%
Material de Consumo(5:7)	33.90.30	1.375,58	2.601,80	3.966,50	7.710,83	2.562,03	4.472,25	3.781,50	22.688,99	0,82%
5 Material Ambulatorial	33.90.30	380,10	112,71	533,84	5.121,68	731,68	938,56	1.303,10	7.818,57	0,28%
6 Material de Expediente	33.90.30	289,12	1.469,28	2.316,62	1.320,35	1.057,13	2.167,70	1.436,70	8.620,20	0,31%
7 Material de Limpeza	33.90.30	706,36	1.019,81	1.116,04	1.268,80	773,22	1.365,99	1.041,70	6.250,22	0,23%
Depreciação Movéis		11.595,36	11.773,12	11.943,66	11.943,66	11.943,66	11.943,66	11.857,19	71.143,12	2,57%
Depreciação Imóveis		80,00	479,98	0,02%						
Custos Indiretos		17.867,77	17.640,90	17.025,40	18.774,80	18.417,27	13.715,70	17.240,31	103.441,85	3,74%
Serviços de Terceiros	33.90.37	12.800,89	12.800,89	12.800,89	13.845,61	12.797,33	7.839,52	12.147,52	72.885,15	2,63%
Serviços Pessoa Jurídica	33.90.39	5.066,88	4.840,01	4.224,51	4.929,19	5.619,94	5.876,18	5.092,78	30.556,70	1,10%
Custos Total USE		454.249,15	464.111,50	460.396,74	465.849,00	463.539,01	460.836,18	461.496,93	2.768.981,57	100,00%

