

GEORGIA MARCELLY GOMES MATIAS

Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico:
um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão

Geórgia Marcelly Gomes Matias

Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico:
um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão

Dissertação apresentada à Faculdade de Engenharia do Campus de Guaratinguetá, Universidade Estadual Paulista, para a obtenção do Título de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Dr. José Roberto Dale Luche
Coorientador: Dr. Vagner Cavenaghi

Guaratinguetá - SP
2018

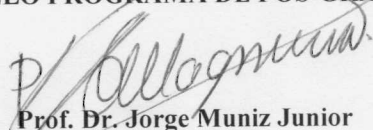
M433i	Matias, Geórgia Marcelly Gomes Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão / Geórgia Marcelly Gomes Matias – Guaratinguetá, 2018. 110 f : il. Bibliografia: f. 93-100 Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual Paulista, Faculdade de Engenharia de Guaratinguetá, 2018. Orientador: Prof. Dr. José Roberto Dale Luche Co-Orientador: Prof. Dr. Vagner Cavenaghi 1. Contabilidade pública. 2. Processo decisório. 3. Administração pública. I. Título CDU 657(043)
-------	---

GEÓRGIA MARCELLY GOMES MATIAS

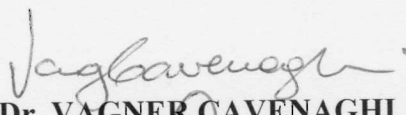
**ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE
“MESTRE EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO”**

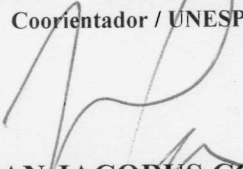
**PROGRAMA: ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
CURSO: MESTRADO PROFISSIONAL**

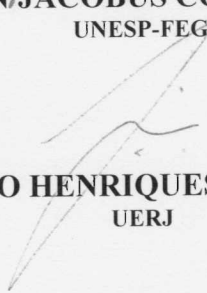
APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO


Prof. Dr. Jorge Muniz Junior
Coordenador

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. VAGNER CAVENAGHI
Coorientador / UNESP-BAURU


Prof. Dr. HERMAN JACOBUS CORNELIS VOORWALD
UNESP-FEG


Prof. Dr. ANTONIO HENRIQUES DE ARAUJO JUNIOR
UERJ

Dezembro de 2018

DADOS CURRICULARES

GEÓRGIA MARCELLY GOMES MATIAS

NASCIMENTO	24.04.1976 – Boa Vista / RR
FILIAÇÃO	Ivete de Souza Gomes
1997/2001	Graduação em Ciências Contábeis Universidade Federal de Roraima
2000/2001	Especialização em Consultoria para Micro e Pequenas Empresas Universidade Federal de Roraima

À minha mãe,
por todo incentivo, sacrifício e valores.

Ao meu esposo,
por seu apoio e motivação.

Aos meus filhos,
pela compreensão e amor

À minha vó Izabel (*in memoriun*),
pelo carinho e amor incondicionais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, fonte da vida, graça e sabedoria por permitir que, mesmo diante das dificuldades enfrentadas, eu chegasse até aqui.

Agradeço minha família por todo incentivo, dedicação e paciência, em especial a minha mãe, *Ivete Gomes*, e ao meu esposo, *Nivaldo Matias*, que desempenharam com maestria seus papéis no seio familiar, compensando o carinho de que meus filhos, *Nícollas* e *Nágila*, precisavam em minha ausência durante o tempo dedicado ao estudo.

Agradeço aos professores do Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da UNESP/FEG, que sempre estiveram dispostos a ajudar e contribuir para meu aprendizado e, em especial, aos professores orientadores, *Prof. Dr. José Roberto Dale Luche* e *Prof. Dr. Vagner Cavenaghi*, que sempre me incentivaram e orientaram dedicando seu tempo e auxílio ao estudo aqui apresentado.

Agradeço ao Instituto Federal de Roraima, instituição da qual tenho orgulho de fazer parte como servidora, por todo investimento realizado na capacitação de seus servidores proporcionando o aumento do capital intelectual e contribuindo para o desenvolvimento profissional e institucional.

Agradeço aos colegas de trabalho por conduzirem as atividades profissionais pelas quais sou responsável enquanto estive ausente, bem como aos gestores do IFRR por participarem do estudo realizado e aos colegas do Mestrado em Engenharia de Produção que proporcionaram a troca de experiências.

Agradeço à Universidade Estadual Paulista que, por meio da Faculdade de Engenharia de Guaratinguetá, nos proporcionou a infraestrutura necessária para realizarmos nossas aulas.

Agradeço ao coordenador do Mestrado em Engenharia de Produção, *Prof. Dr. Jorge Muniz Júnior*, por acreditar em parcerias entre instituições de ensino buscando a ampliação de conhecimentos e pesquisas, assim como aos funcionários da secretaria, pela presteza, atenção e paciência.

RESUMO

Considerando a importância dos serviços prestados pelas Instituições de Ensino Superior a presente dissertação objetiva identificar a viabilidade de implantação de um módulo de informação de custos inserido em um sistema próprio de administração de uma instituição de ensino técnico e tecnológico que apoie o processo de tomada de decisão e que ainda atenda a legislação que trata da implantação de sistema de informação de custos na administração pública. Quanto ao método, trata-se de uma pesquisa-ação, pois a pesquisadora frente a uma angústia profissional tem como responsabilidade orientar aos gestores no que diz respeito à Contabilidade Pública, em especial ao que não foi atendido ainda em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade. Realizou-se entrevista com o responsável pela área de Tecnologia da Informação da Instituição para obter informações quanto aos aspectos a serem considerados na implantação de um módulo de apuração de custos. Também foi aplicado um questionário aos gestores do Instituto Federal de Roraima com o intuito de descobrir se os mesmos conhecem sobre o tema “Sistema de Informação de Custos na Administração Pública” e se julgam importante a implantação de um módulo de apuração de custos. A aplicação do questionário levou em consideração que é preciso do aval dos gestores para a implantação de qualquer sistema. Os resultados apontaram que a maioria dos gestores (63%) não conhecem o tema “Sistema de Informação de Custos na Administração Pública” e 80% julgam importante um instrumento que os auxilie no processo de tomada de decisão em suas áreas de atuação. Embora existam limitações, há viabilidade na implantação do módulo de apuração de custos inserido no sistema unificado de administração pública do Instituto Federal de Roraima. Esforços conjuntos das áreas envolvidas contribuirão para o desenvolvimento do módulo, tais como: designação de servidores de Tecnologia da Informação para o desenvolvimento de módulos; interação com os servidores de Tecnologia da Informação do Instituto Federal do Rio Grande do Norte; integração dos acadêmicos do curso de Análise de Desenvolvimento de Sistemas na equipe de desenvolvimento de módulos. Destaca-se ainda a importância em orientar aos gestores como realizar consultas no módulo e ainda capacitá-los para interpretação dos dados. Para trabalhos futuros sugere-se a criação de um programa de capacitação contínuo em administração pública aos gestores da Instituição ministrado por servidores técnicos administrativos das áreas de planejamento, orçamento, finanças, licitações e contratos.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Custos no Setor Público. Sistema de Informação de Custos. Tomada de Decisão.

ABSTRACT

Considering the importance of services provided by higher education institutions the present dissertation aims to identify the viability of implementing a cost information module inserted in an own administration system from a technical and technological education institution that supports the decision making process and that still agreeing with the legislation that deals with the implementation of cost information system from the public administration. The method, was an action research, it implies that the researcher needs to be facing of a professional anguish, presenting the responsibility to guide the managers regarding to the Public Accounting, especially about what has not yet been related about the Brazilian Accounting Standards . An interview was applied with the person responsible for Information Technology at the Institution to obtain information regarding the aspects to be considered in the implementing a costing module. A questionnaire was also applied to the managers of the Federal Institute of Roraima in order to find out if they know about the topic "Public Information System of Costs" and they consider it important to implement a costing module. The application of the questionnaire took into account that it is necessary the approval of the managers for the implantation of any system. The results indicated that most managers (63%) do not know the theme "Public Information System of Costs" and 80% consider an important instrument to assist them in the decision-making process in their areas of activity. Although there are limitations, there is feasibility in the implementation of the module of calculation of costs inserted in the unified system of public administration of the Federal Institute of Roraima. Joint efforts of the involved areas will contribute to the development of the module, such as: designation of Information Technology servers for the development of modules; interaction with the Information Technology servers of the Federal Institute of Rio Grande do Norte; integration of the students of the Systems Development Analysis course at the module development team. It is also important to guide the managers how to perform queries in the module and also enable them to interpret the data. For future work it is suggested the creation of a program of continuous training at the public administration to the managers of the institution prepared by administrative technical servers from areas of planning, budgeting, finance, bidding and contracts.

Keywords: Public accounting. Costs at the public sector. Cost information system. Decision making process.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo Sistêmico do SIC	31
Figura 2 – Fluxo da informação de custos no Setor Público	32
Figura 3 – Ajustes Contábeis no SIC	32
Figura 4 – Estrutura Organizacional do MEC	37
Figura 5 – Unidades do IFRR no Estado de Roraima	42
Figura 6 – Ciclo Contínuo do BPM.....	44
Figura 7 – Ciclo Básico de Deming	44
Figura 8 – Ciclo do BPM Unificado.....	45
Figura 9 – Classificação da pesquisa apresentada	48
Figura 10 – Estatística de ano de Publicação	49
Figura 11 – Documentos por ano	50
Figura 12 – Documentos por ano e fonte	51
Figura 13 – Documentos por país/território	51
Figura 14 – Tipos de Documentos.....	52
Figura 15 – Documentos por área/assunto	52
Figura 16 – Modelo Sistêmico do Módulo de Custos no SUAP	82
Figura 17 – Ciclo do processo da pesquisa-ação	83
Figura 18 – Modelagem da Proposta de Implantação do Módulo de Custos no SUAP.....	85

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Tempo em que atua na instituição	56
Gráfico 2 – Sexo do gestor	56
Gráfico 3 – Grau de instrução	57
Gráfico 4 – Cargo que o gestor exerce	57
Gráfico 5 – Formação do Gestor	58
Gráfico 6 – Função no IFRR	58
Gráfico 7 – Área de atuação como gestor no IFRR.....	59
Gráfico 8 – Conhecimento sobre sistema de informação de custos na administração pública	69
Gráfico 9 – Para que serve o sistema de custos na Administração Pública.....	71
Gráfico 10 – Importância da informação na área em que atuo como gestor	71
Gráfico 11 – Conhecimento dos artigos que falam sobre sistema de informação de custos	72
Gráfico 12 – Conhecimento do Acórdão 1078/2004 do TCU.....	73
Gráfico 13 – Conhece outro instituto que implantou sistema de informação de custos.....	73
Gráfico 14 – Aprovam a implantação de um sistema de informação de custos.....	74

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Normas que tratam de Sistema de Informação de Custos na Administração Pública	35
Quadro 2 – População da Pesquisa.....	54
Quadro 3 - Plano Interno do IFRR	67
Quadro 4 – Exemplo ilustrativo do quadro resumo para pesquisa-ação	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Áreas do setor público por esfera de governo	28
Tabela 2 – Dados da Instituição em 2017.....	39
Tabela 3 – Indicadores Administrativos 2010 a 2017 - Acórdão TCU nº 2.267/2005.....	63
Tabela 4 – Demonstração do Custo da Instituição (R\$).....	65
Tabela 5 – Demonstração do Custo por Área de Atuação.....	81

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ABPMP	<i>Association of Business Process Management Professionals</i>
BPM	<i>Business Process Management</i>
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CAM	Campus Amajari
CAB	Campus Avançado de Bonfim
CBV	Campus Boa Vista
CNP	Campus Novo Paraíso
CBVZO	Campus Boa Vista Zona Oeste
CEFET's	Centros Federais de Educação Tecnológica
CEFET-MG	Centro Federal de Educação Profissional e Tecnológica de Minas Gerais
CEFET-RJ	Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca
CEFET-RR	Centro Federal de Educação Profissional e Tecnológica de Roraima
CEP	Comitê de Ética em Pesquisa
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CNS	Conselho Nacional de Saúde
EAD	Educação a Distância
EPT	Educação Profissional e Tecnológica
GP	Gestão de Pessoas
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IFF	Instituto Federal Fluminense
IFRN	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
IFRR	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima
IGCA	Índice de Gastos Corrente por Alunos
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC	Ministério da Educação
MF	Ministério da Fazenda
MPOG	Ministério do Orçamento, Planejamento e Gestão
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PAT	Plano Anual de Trabalho
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PDCA	<i>Plan, Do, Check, Act</i>
PGI	Percentual de Gastos com Investimentos
PGOC	Percentual de Gastos com Outros Custeios
PGP	Percentual de Gastos com Pessoal
PNE	Plano Nacional de Educação
PPA	Plano Plurianual
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAPÉ	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
SIMEC	Sistema Integrado de Monitoramento do Ministério da Educação
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUAP	Sistema Unificado de Administração Pública
TI	Tecnologia da Informação
TCU	Tribunal de Contas da União
UERR	Universidade Estadual de Roraima
UTFPR	Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	QUESTÃO DE PESQUISA.....	17
1.2	OBJETIVOS DO TRABALHO	17
1.3	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	18
1.4	JUSTIFICATIVA.....	18
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL	20
2.2	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	21
2.2.1	Classificação de Custos	21
2.2.2	Métodos de Custeio	22
2.2.2.1	Custeio por Absorção	22
2.2.2.2	Custeio Direto ou Variável.....	22
2.2.2.3	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	23
2.2.3	Sistema de Gestão de Custos	23
2.3	CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	24
2.4	SISTEMA EDUCACIONAL PÚBLICO.....	36
2.4.1	Educação como Política de Estado	36
2.4.2	Educação no âmbito da SETEC.....	38
2.4.3	Educação no âmbito do IFRR	39
2.5	GERENCIAMENTO DE PROCESSOS DE NEGÓCIO E GESTÃO PÚBLICA	43
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS UTILIZADOS	47
3.1	ESTUDO BIBLIOMÉTRICO.....	49
3.2	COLETA DE DADOS	53
3.3	DESCRIÇÃO DOS PARTICIPANTES.....	53
3.4	INSTRUMENTOS DE PESQUISA.....	60
3.4.1	Análise Documental.....	60
3.4.2	Questionário.....	60
3.4.3	Entrevista	61
4	LEVANTAMENTO E ANÁLISE DE DADOS DA INSTITUIÇÃO.....	63
4.1	ELEMENTOS QUE COMPÕEM OS CUSTOS DO IFRR.....	66
4.2	RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO COM OS GESTORES	68

4.3	APRESENTAÇÃO DA 1ª ETAPA DA ENTREVISTA COM O GESTOR DE TI..	74
4.4	PROPOSTA DE UM MÓDULO DE APURAÇÃO DE CUSTO PARA O IFRR	80
5	CONCLUSÕES	89
	REFERÊNCIAS	92
	APÊNDICE A – CARTA DE ANUÊNCIA.....	101
	APÊNDICE B – ENTREVISTA.....	103
	APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO	105
	APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	109

1 INTRODUÇÃO

Considerando a importância dos serviços prestados pelas Instituições de Ensino Superior, principalmente as que integram a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, em razão do ensino técnico. Sendo assim, busca-se no trabalho proposto a possibilidade de implantação de um sistema de custos a fim de demonstrar aos seus usuários, sejam eles internos ou externos, a relevância dos custos incorridos em cada programa-macro estabelecido pelo Governo Federal e em cada programa-micro desenvolvido pela instituição, servindo como instrumento de prestação de contas à sociedade e contribuindo para o processo de tomada de decisão aos gestores.

A instituição tornou-se autarquia federal em 30 de junho de 1993 e, ao longo dos anos, o ensino técnico federal vem passando por transformações, quais sejam: de Escolas Técnicas para Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET's) e de Centros Federais de Educação Tecnológica para Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, aumentando a responsabilidade destas instituições e o seu reconhecimento sendo valorizado. A área de ensino técnico está em constante crescimento, pois prepara as pessoas, antes do ensino superior, para o campo do trabalho, bem como para a demanda do mercado local.

Sendo a educação um direito constitucional garantido, a prestação de contas desse serviço requer instrumentos que auxiliem aos gestores na administração dos recursos aplicados nesta área. De acordo com Ancelevicz e Khoury (2000), a apuração dos custos surgiu para atender as necessidades da administração nas organizações e, desde a época da Revolução Industrial, vem sendo aperfeiçoada como parte do sistema geral de informações. Cooper e Kaplan (1988) identificaram três objetivos a serem alcançados pelos sistemas de custos:

- a) avaliação dos estoques para elaboração de relatórios financeiros e fiscais, alocando os custos de produção entre produtos vendidos e em estoque;
- b) controle operacional, fornecendo informações para os gerentes de produção sobre os recursos consumidos durante o período;
- c) apuração individual dos custos dos produtos.

Assim, acredita-se que com a apuração do custo do serviço prestado, os gestores terão a possibilidade de comparar custos com outras instituições da mesma área e verificar qual área aplica mais recursos e ainda conhecer os custos de cada curso oferecido pela instituição.

Administrar recursos não é uma tarefa fácil, mas de posse de instrumentos ou de adequadas filosofias de administração que auxiliam os gestores, as dificuldades com certeza serão superadas.

1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

Com a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público quanto às normas internacionais de contabilidade, houve a necessidade de resgatar princípios que não estavam sendo executados como, por exemplo, a não visualização do valor atualizado do patrimônio público e a necessidade de um sistema de custos das operações alinhados com a estrutura do sistema contábil.

Assim, a pesquisa foi proposta com o intuito de identificar a viabilidade de implantação de um módulo de apuração de custos inserido no sistema de controle administrativo de uma instituição técnica e tecnológica federal de ensino, levando em conta a existência da legislação que normatiza a implantação de sistemas de informação de custos na administração pública. As questões que norteiam a investigação são: Há possibilidade de criação de um módulo de apuração de custos no Sistema Unificado de Administração Pública (SUAP) do Instituto Federal de Roraima/IFRR? Os gestores do IFRR possuem conhecimento sobre o tema sistema de informação de custos na administração pública? Aprovam no âmbito do IFRR a implantação de um módulo de apuração de custos com o intuito de conhecer o custo da área em que atuam e que os auxiliem no processo de tomada de decisão? O IFRR está preparado para atender a legislação que trata de informação de custos?

1.2 OBJETIVOS DO TRABALHO

Este trabalho tem como objetivo geral identificar a viabilidade de implantação de um módulo de informação de custos inserido no SUAP que apoie o processo de tomada de decisão, satisfazendo a legislação vigente em uma Instituição Pública de Ensino mantida pelo Governo Federal.

Para que o objetivo geral possa ser alcançado, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- a) evidenciar a relevância que um módulo de apuração de custos possui no processo de tomada de decisão;

- b)** descrever os elementos que compõem o módulo de apuração de custos do IFRR;
- c)** identificar se os gestores do IFRR possuem conhecimento sobre o tema sistema de informação de custos na administração pública e se aprovam no IFRR a implantação de um módulo de apuração de custos com o intuito de conhecer o custo da área em que atuam e que os auxiliem no processo de tomada de decisão;
- d)** obter informações da área de Tecnologia da Informação sobre aspectos a serem considerados na implantação de um módulo de apuração de custos no SUAP.

1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada no Instituto Federal de Roraima e direcionada aos gestores da área de ensino, pesquisa, extensão, administração, desenvolvimento institucional, gestão de pessoas, tecnologia da informação, educação a distância e ainda aos diretores gerais de Campi e à reitora do IFRR que são os dirigentes máximos das unidades e órgão, respectivamente. A população da pesquisa foi de 35 gestores e todos responderam aos questionamentos propostos no período de fevereiro a junho de 2018.

1.4 JUSTIFICATIVA

Vale salientar que, embora exista a obrigatoriedade de um sistema de custos nas entidades do setor público, muitos órgãos do Governo Federal não têm acesso ao Sistema de Informação de Custos do Governo Federal - SIC que está restrito aos servidores integrantes dos Comitês de Análise e Avaliação das informações de Custos nos órgãos superiores da administração pública federal, como órgãos setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.

Considerando que o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima (IFRR) é uma Autarquia Federal vinculada ao Ministério da Educação (MEC) e não possui acesso ao Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC), esta pesquisa pretende demonstrar a importância de um sistema de informação de custos para os gestores do Instituto Federal de Roraima que auxilie o processo de tomada de decisão evidenciando os custos alocados nas áreas do ensino, pesquisa, extensão, administração, desenvolvimento institucional, gestão de pessoas, tecnologia da informação e educação a distância e atender a legislação vigente quanto ao controle de custos nas instituições públicas. É oportuno afirmar

que, embora as organizações públicas não tenham como objetivo a obtenção de lucro, elas precisam apresentar um bom desempenho dos serviços prestados à sociedade buscando o equilíbrio orçamentário. Assim, o controle de custos se torna instrumento indispensável para que os gestores tenham indicadores de resultados das políticas de governo planejadas por meio das leis, dentre as quais podemos citar o Plano Plurianual (PPA), a Lei Orçamentária Anual (LOA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Outro ponto a ser observado é que o Tribunal de Contas da União (TCU) a partir da Decisão Normativa (TCU) nº 134, de 04 de dezembro de 2013 que dispõe sobre a elaboração do Relatório de Gestão 2014 (TCU, 2013, on-line), em seu subitem 12.2, solicitou informações acerca da demonstração sucinta do estágio de desenvolvimento e da sistemática de apuração dos custos dos programas e das unidades administrativas. Assim, a partir do exercício de 2014, as Decisões Normativas do TCU que dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente aos exercícios subsequentes, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, solicitam informações inerentes às providências realizadas para a implantação de sistema de informações de custos nas unidades jurisdicionadas a prestar contas.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos e documentação complementar composto por quatro apêndices. Assim, apresenta-se o trabalho a partir da introdução, questão de pesquisa, objetivos, delimitação da pesquisa e justificativa. No capítulo dois é salientado o referencial teórico no que diz respeito à contabilidade pública no Brasil, aos conceitos de contabilidade de custos em geral e no setor público, ao sistema educacional público brasileiro e gerenciamento de processo e gestão pública. No capítulo três são tratados os procedimentos metodológicos incluindo a classificação da pesquisa, o estudo bibliométrico, a coleta de dados, a descrição dos participantes e aspectos éticos e os instrumentos de pesquisa. No capítulo quatro é descrito o levantamento e análise de dados da instituição, incluindo a apresentação da pesquisa quanto à viabilidade de implantação de um módulo de apuração de custos para o IFRR. Por fim, no capítulo cinco são expostas as conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O capítulo que ora se inicia tem como objetivo revisar trabalhos desenvolvidos na área de sistema de informação de custos na administração pública, com o objetivo de demonstrar que há uma preocupação na implantação de sistema de custos na administração pública, antes mesmo do processo de convergências das práticas contábeis vigentes com os padrões internacionais de contabilidade. Para que se possa entender a exigência de um sistema de custos na administração pública, necessário se faz elencar alguns conceitos relacionados.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

A Administração Pública é realizada por meio da Contabilidade Pública adotando todos os princípios de contabilidade estabelecidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16). Assim, a NBC T 16.1 conceitua Contabilidade Aplicada ao Setor Público como ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público (NBCs, 2012, p. 6). Referindo-se ainda sobre o conceito de contabilidade pública, Mota (2009, p. 222) destaca:

a contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Pelo conceito enunciado, pode-se destacar que a Lei 4.320/64 foi o marco inicial da Contabilidade Pública no Brasil. Feijó (2013) salienta que o novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público busca resgatar a Contabilidade como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio da entidade pública. No tocante à interpretação da contabilidade pública na lei 4.320/64, legisladores e administradores públicos evidenciaram a visão orçamentária e não chegaram a efetivar princípios fundamentais de contabilidade nas organizações públicas. O que Feijó (2013) enfatiza como novo modelo de contabilidade pública, nada mais é do que o atendimento dos princípios fundamentais de contabilidade aplicados ao setor público.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos, segundo Martins (2003), é um ramo da contabilidade que inicialmente surgiu com intuito de avaliar estoques nas indústrias, mas com o crescimento destas empresas passou a ser vista como uma eficiente forma de auxílio no desempenho gerencial, tendo como funções: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. Define custos como “gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. A atividade de gestão em uma organização não é tarefa fácil, pois os gestores precisam ter um conhecimento generalizado para tomar decisões. Segundo Mauss e Sousa (2008), a gestão de custos é um instrumento de informação para controlar e avaliar o planejamento, tendo como resultado a realização de obras e prestação de serviços.

2.2.1 Classificação de Custos

Com intuito de facilitar o entendimento de métodos de custeio, é necessário descrever como se classificam os custos. Conforme conceitua Wernke (2004), os custos podem ser classificados, quanto à tomada de decisão, como relevantes e não relevantes, quanto à identificação, em diretos e indiretos e, quanto ao volume de produção, em variáveis e fixos.

Segundo o mesmo autor, os custos relevantes são os que se alteram dependendo da decisão tomada, enquanto os custos não relevantes são os que independem da decisão tomada. Logo, os custos que tem importância como subsídio à tomada de decisão são os relevantes.

Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), os custos diretos são aqueles que podem ser quantificados e identificados ao produto ou serviço, sem necessidade de critérios de rateio, considerando a facilidade com que são identificados. Enquanto os custos indiretos, embora façam parte do processo, não têm relação direta com o produto ou serviço, necessitando da utilização de um critério de rateio para ser reconhecido. Wernke (2004) define rateio como critérios utilizados para relacionar um tipo de custo com determinado produto ou serviço. O rateio é decidido por responsáveis da área de custos ou contabilidade, indicando o fator que mais se aproxima do item de custo direto.

De acordo com a definição de Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), os custos variáveis são aqueles que mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço. Assim, tais custos aumentam à medida que o volume de atividades de uma organização aumenta. Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes ainda que o volume de produção ou serviço varie.

2.2.2 Métodos de Custeio

Custear significa classificar, apurar, apropriar e analisar os custos, possibilitando a gestão e a tomada decisão. Assim, dependendo da área em que empresa ou organização atua existe um método de custeio a utilizar. Serão elencados aqui os métodos de custeio mais utilizados na Contabilidade de Custos.

2.2.2.1 Custeio por Absorção

O tipo de custeio citado, segundo Martins (2003), atribui às entidades objeto de custeio todos os custos de produção sejam eles fixos ou variáveis. Silva (2011) define o custeio por absorção como aquele que absorve todos os custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos aos produtos em determinado período de tempo. Para Wernke (2004), entre as vantagens existentes, esse método satisfaz a legislação fiscal brasileira, permite a apuração do custo por centro de custos e, ao absorver todos os custos, evidencia o custo total de cada produto. Entre as desvantagens, a principal é a utilização de rateios, pois como os critérios nem sempre são objetivos, os resultados podem ser distorcidos, não sendo utilizado como instrumento gerencial na tomada de decisão. Na área de saúde federal, existe o Programa Nacional de Gestão de Custos – PNGC que surgiu da necessidade de conhecer os custos dos produtos e serviços para apurar e avaliar seus resultados aprimorando a gestão de custos. A metodologia adotada por esse programa é o sistema de custeio por absorção, sendo escolhida por ser de fácil aplicação e por ser a mais utilizada entre as instituições vinculadas ao sistema Único de Saúde – SUS.

2.2.2.2 Custeio Direto ou Variável

De acordo com Martins (2003), tal método aloca aos produtos (ou a qualquer outra entidade objeto de custeio) somente os custos e despesas variáveis, separando os custos e despesas fixas, considerando-os como despesas do período em que ocorreram. Wernke (2004) ressalta que a vantagem de sua utilização é que, como os custos e despesas fixas são levados ao resultado, não há distorções pelo uso de rateio, sendo utilizado para fins gerenciais, ocasionando informações mais adequadas e ágeis para a tomada de decisões. No entanto, não é aceito pela legislação tributária, não envolve rateios o que facilita o cálculo do custo e exige uma classificação rígida na separação dos gastos fixos e variáveis. Utilizando essa

metodologia, tem-se o poder executivo do Governo Federal por meio do Sistema de Informação de Custos/SIC.

2.2.2.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é “um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2003, p. 87). Ainda nas palavras do autor, o ABC é uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos, permitindo que os custos dos processos sejam analisados e aperfeiçoados por meio da melhoria de desempenho na execução das atividades. Para Wernke (2004), a diferença entre o custeio ABC e o por absorção é que neste os produtos ou serviços consomem recursos, enquanto que naquele os produtos e serviços consomem atividades que, conseqüentemente, consomem os recursos.

Nakagawa (1994) salienta que, ao utilizar o ABC, é possível analisar os custos relacionados com as atividades que mais consumiram os recursos de uma empresa e, de posse dessa mensuração, estabelecer a relação de causa e efeito (análise sob a ótica da causalidade), e a eficiência e eficácia com que os recursos foram consumidos. Ainda segundo o autor, na operacionalização do ABC procura-se determinar a relação entre atividades e produtos, utilizando o conceito de *cost drivers*, ou direcionadores de custos que geram as atividades, requerendo uma maior atenção e um maior cuidado na sua identificação. Leone (1998) aponta críticas e dificuldades quanto ao método, tais como: Como identificar as atividades relevantes? O que fazer com as atividades não relevantes? Até que ponto deve-se realizar uma análise minuciosa das operações? Quais os resultados da análise que envolve os custos e os benefícios? Como custear as atividades? Quais as bases científicas no estabelecimento dos direcionadores?

Cada método de custeio prestará informações conforme critérios adotados para sua utilização. Irá depender do método que a organização utilizará, ou seja, o mais adequado quanto à atividade fim, pois cada um deles têm sua utilidade e importância.

2.2.3 Sistema de Gestão de Custos

Padoveze (2015) evidencia que o sistema é um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo. O

funcionamento de um sistema configura-se como um processamento de recurso (entradas) e, por meio desse processamento, é obtido as saídas ou informações geradas.

Partindo do conceito de sistemas tem-se a definição de sistema de gestão de custos que tem como finalidade conhecer os custos incorridos, gerindo os recursos aplicados em cada área de atuação em uma organização. Um sistema de gestão de custos, tal como afirmam Alves Filho e Martinez (2011), tem como objetivo identificar, apropriar custos e analisar os elementos de custeio dentro de uma organização. Pode-se inferir que a gestão de custos é o instrumento necessário para as organizações no auxílio quanto à tomada de decisão pelos gestores e que, para exprimir informações mais próximas da realidade, deve estar integrado aos sistemas de administração das organizações. Um sistema de gestão de custos deve dispor de relatórios gerenciais conforme as necessidades de seus usuários, tornando transparente a aplicação dos recursos.

Implantar um sistema de gestão de custo requer tanto esforços de recursos humanos, quanto tecnológicos e não é uma tarefa simples até a finalização de implantação do sistema. Para Alves Filho e Martinez (2011), requer requisitos adequados às necessidades gerenciais e estruturais de cada organização para o controle dos elementos de custeio. Para os autores, as principais ações para a implantação de um sistema de gestão de custos são:

- selecionar o método de custeio mais apropriado à estrutura organizacional;
- analisar a estrutura organizacional por departamento de forma individualizada;
- examinar a padronização da codificação das áreas da organização caso exista, se não, criar mecanismos para ajustar esta situação;
- verificar os processos e sistemas que são corporativos e que atendam a todas as unidades;
- averiguar os processos operacionais de cada unidade e quais sistemas estão envolvidos.

Perez Jr., Oliveira e Costa (2006) destacam ainda que a implantação de um sistema de gestão de custos deve ser gradativa, requerendo treinamento para o pessoal envolvido e ajustes no sistema que, por sua vez, serão vivenciados na prática.

2.3 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Antes da obrigatoriedade de implantação de sistemas de custos no setor público, pesquisadores já se preocupavam em adotar este procedimento, tendo em vista que o controle dos gastos públicos no Brasil era realizado somente pela despesa, embora a Lei 4.320/64

(Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados e Municípios) em seu Art. 99 e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) em seu Art. 50, §3º já orientavam a Administração Pública a manter sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, devidamente estruturado, com o objetivo de aplicar as técnicas deste no gerenciamento da coisa pública. Conforme Silva (2011), na contabilidade do setor público o consumo de recursos é registrado como despesa corrente ou de capital. Sendo assim, para conhecer o custo do produto ou serviço prestado, é necessário identificar o consumo dos ativos a fim de decidir qual meio de custeio utilizar. Leone (2001) destaca que a contabilidade de custos é técnica de extrema utilidade para o administrador público, especialmente aquele que luta com poucos recursos para solucionar os grandes problemas da coletividade.

Iniciativas particulares de alguns órgãos da administração pública isoladamente como o Centro de Pós-graduação da Escola Brasileira de Administração Pública, em 1969, e o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), desde sua instalação, em 1967, já apuravam custos em suas organizações conforme lembrado por Leone (2001). Ressalta ainda que uma Contabilidade de Custos bem organizada oferece auxílio ao gestor para medição e comparação de gastos contra padrões predeterminados.

Um dos primeiros trabalhos a propor um sistema de informação de custos na administração pública brasileira foi o de Alonso (1999), que teve como objetivo ressaltar ao governo o desenvolvimento e a implantação de sistemas de custos baseados em atividade (ABC). No trabalho, foi indicada a opção pelo sistema de custeio baseado em atividades ou ABC (*Activity-Based Costing*) por entender que é uma metodologia mais eficaz que as antecessoras, pois baseia-se nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos.

Alonso (1999) destacou que o controle dos gastos públicos teve um avanço a partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (Ministério da Fazenda), o desenvolvimento e também a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) revolucionando na década de 1990 a gestão das finanças públicas no Brasil, tornando-se referência internacional no controle informatizado de gastos governamentais. No entanto, o SIAFI não foi concebido para apurar custos do serviço público. O autor ainda ressaltava que o conhecimento do custo dos serviços públicos por meio de indicadores é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos e que salvo algumas experiências isoladas, não havia cultura de custos no serviço público. Destacou também a

capacitação da administração pública para a gestão de custos, afirmando que essa gestão de custos só teria êxito caso os gestores estivessem comprometidos.

Pereira e Silva (2003) propuseram a implantação de um sistema de custos para que o Estado pudesse gerenciar seus gastos, otimizando os recursos escassos, podendo cortar custos sem comprometer os serviços prestados e ainda para evitar desperdícios, ineficiência e corrupção era necessário um sistema de custeio apropriado ao setor público. Os autores fizeram a sugestão de três tipos de sistemas de custeio que podem ser usados na administração pública: por absorção, sistema de custeio direto e o sistema de custeio baseado em atividades – ABC. Concluíram que implantar um sistema de custos no Setor Público se torna viável a partir do momento que se verifica a sua importância, a viabilidade de sua implantação, observando as peculiaridades das contas públicas e considerando o retorno social que pode trazer aos usuários.

Pode-se perceber que nos trabalhos dos autores citados há uma concordância quanto à implantação de sistema de custos na administração pública, mas de forma diferente, ou seja, enquanto Alonso (1999) afirma que com a implantação de um sistema de informação custos os recursos são alocados eficientemente, Pereira e Silva (2003) afirmam que passa a existir o gerenciamento de gastos com otimização de recursos escassos.

Destaca-se que assuntos como a informação gerencial na administração pública vêm se tornando cada vez mais evidente com a adoção da padronização internacional das Normas de Contabilidade por meio do *International Federation of Accountants* – IFAC. O IFAC é uma organização global da profissão de contabilidade dedicada a servir o interesse público, fortalecendo a profissão e contribuindo para o desenvolvimento de fortes economias internacionais.

Assim, Monteiro, Pereira e Souza (2015) apresentaram um estudo para analisar a importância da informação gerencial por Instituições de Ensino Superior Públicas europeias com ênfase no contexto de Portugal. Concluíram que a implementação da contabilidade de custos em universidades europeias ainda não ocorreu por apresentar dificuldades como falta de softwares adequados, treinamento de pessoal, nível de inventário e sistemas complexos de apuração de custos. A pesquisa de Verbeeten (2011) objetivou validar a alegação de que o desenvolvimento no setor público holandês aumentou a demanda e o uso de informações gerenciais de custos aos seus usuários. Concluiu que a informação gerencial de custos é usada principalmente pelos gestores financeiros, sendo pouco utilizada pelos gerentes políticos e que os sistemas de gerenciamento de custos holandeses são usados para satisfazer regulamentos e legitimar atividades da organização para partes interessadas externas em vez de auxiliar o

próprio setor público. Percebe-se nas pesquisas de Monteiro, Pereira e Sousa (2015) e Verbeeten (2011), que ainda existem dificuldades quanto à implementação ou utilização de sistemas de custos nas organizações públicas. Entretanto, o desenvolvimento de estudos com objetivo de demonstrar a importância dessa ferramenta irão diminuir as dificuldades.

Considerando a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 16.11, aprovada pela Resolução 1366/11 do Conselho Federal de Contabilidade que aprova o sistema de Informações de custos no Setor Público e obriga sua utilização em todas as esferas do setor público (federal, estadual e municipal), realizou-se um levantamento bibliométrico nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. A escolha deste referencial se deu por causa da importância como evento que divulga as produções científicas na área de custos e áreas correlatas no Brasil e que proporcionam a interação de pesquisadores, professores e estudantes, com empresários, consultores, contadores, administradores e demais profissionais atuantes na área da Gestão Estratégica de Custos. A finalidade foi descobrir nas esferas da administração pública se as instituições usam sistema próprio de informação de custos e quais métodos de custeio estão sendo adotados, já que não há informação na NBC T 16.11 sobre qual método costuma ser usado, deixando as organizações livres para escolher qual se adequa melhor a sua área de atuação. Na esfera Federal, tem-se o Sistema de Informação de Custos – SIC, mas limitado aos órgãos setoriais dos Ministérios.

Esse levantamento foi realizado na área temática “Custos aplicados ao Setor Público” no período de 2011 a 2017. Nesse período, foram publicados 187 artigos nesta área temática e se limitou a identificar o número de artigos publicados sobre a implantação ou proposta de implantação de sistema de informação de custos no setor público após a publicação da NBC T 16.11, nas esferas federal, estadual e municipal e qual o método de custeio utilizado. Foram selecionados apenas os artigos que apresentavam em seus resumos e objetivos os termos: sistema de informação de custos no setor público, contabilidade de custos no setor público, custos no setor público e gestão de custos no setor público. Por meio dessa abordagem, foram selecionados 41 artigos para análise de conteúdo integral. Após as devidas vistorias, foi constatado que apenas 16 artigos estavam alinhados sobre a implantação ou proposta de implantação de sistema de informação de custos ou modelo de apuração de custos.

Concluiu-se que, na esfera municipal, Alves e Diehl (2011) e Andrade *et al.* (2015) trataram do assunto na área educação, Maria e Oliveira (2015) na área saúde e Zamin *et al.* (2016) trataram do assunto na área administrativa da prefeitura. Na esfera estadual, Pacheco (2013) abordou o tema na área educação, Gonçalves *et al.* (2016) na área saúde, Baiense e Rosa (2017) na área do judiciário estadual e Costa, Raupp e Dias (2017) abordaram o tema no

poder executivo de cada estado da federação. Considerando a esfera federal, Silva *et al.* (2016), Cordeiro e Alves (2016) e Batista *et al.* (2017) trataram do tema na área educação. Oliveira *et al.* (2015) e Jaques, Simões e Santos (2017) na área saúde. Nascimento *et al.* (2015) abordou o tema na área de fiscalização profissional, Maia e Morgan (2016) na área de tecnologia da informação e Souza (2017) na área de transporte.

Assim, ficou evidenciado que em todas as esferas de governo existe a preocupação na implantação ou proposta de implantação de sistema de custos na área educação e saúde, destacando-se a educação com 6 publicações e a saúde com 4 publicações. Na Tabela 1, evidencia-se com clareza a distribuição das áreas do setor público por esfera de governo.

Tabela 1 – Áreas do setor público por esfera de governo

Área	Esferas			Totais
	Federal	Estadual	Municipal	
Educação	3	1	2	6
Saúde	2	1	1	4
Tecnologia da Informação	1	-	-	1
Transporte	1	-	-	1
Judiciário	-	1	-	1
Outras	1	1	1	3
Totais	8	4	4	16

Fonte: Elaborado pela autora, baseado nos anais do Congresso Brasileiro de Custos - 2011 a 2017 (2018).

Foi possível constatar que entre os métodos de custeio utilizados em cada entidade, o ABC foi o mais recomendado, correspondendo a 43,75% das recomendações, sendo que uma destas foi a integração do método de custeio ABC com o custeio Direto. Em seguida, foi recomendado o método de custeio por Absorção correspondendo a 25% das recomendações. Considerando a utilização do SIC do Governo Federal, o método de custeio Direto foi representado uma vez o que corresponde a 6,25% e, por fim, 25% dos artigos não sugeriram o método de custeio, pois um trata da modelagem de um processo de apuração de custos para os municípios, o outro analisou a oportunidade e receptividade da implantação de um sistema de custos enfatizando apenas a importância de sua implantação, outro investigou como está o processo de implantação de sistema de informação de custos nos Estados e outro também sugeriu estruturar o sistema utilizando a metodologia de alocação dos custos do Sistema de Gestão Empresarial SAP R/3.

Pelo resultado, percebeu-se que ainda é reduzido o número de publicações científicas sobre o tema “Implantação de sistema de informação de custos” e que nas esferas estadual e municipal este resultado é menor.

No Brasil, embora existam leis normatizando a existência de sistema de acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial desde 1964 (Lei 4.320/64),

na prática, não eram tomadas decisões para que, de fato, fosse priorizada a criação e implantação do sistema. Foi preciso que o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União determinasse providências para que a administração pública federal dispusesse com maior brevidade possível de sistema de custos conforme o que a legislação acima preconizava. Assim, a partir de meados de 2005 iniciou-se o trabalho da Comissão Interministerial do Ministério da Fazenda, com o objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de sistema de custos na Administração Pública Federal”. Segundo Feijó (2013), o avanço dos trabalhos para a implantação desse sistema se deu também por conta de o Brasil caminhar rumo aos padrões internacionais de contabilidade editados pela *International Federation of Accountants* – IFAC com a chancela do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que passou a atuar efetivamente como órgão normatizador das regras brasileiras de contabilidade para o setor público.

A edição da Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008, estabeleceu diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. Estabeleceu no Art. 2º que a Secretaria do Tesouro Nacional promovesse o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade fossem respeitados no âmbito do setor público. Assim, por meio de Resoluções, o CFC aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – as NBC T 16. O Acórdão 3.895/2009 TCU - 1ª Câmara determinou ao Ministério do Planejamento e ao Ministério da Fazenda “que apresentassem, em 90 dias uma programação para a implementação da operacionalização do sistema de custos da Administração Federal de que trata o §3º do art. 50 da LRF”.

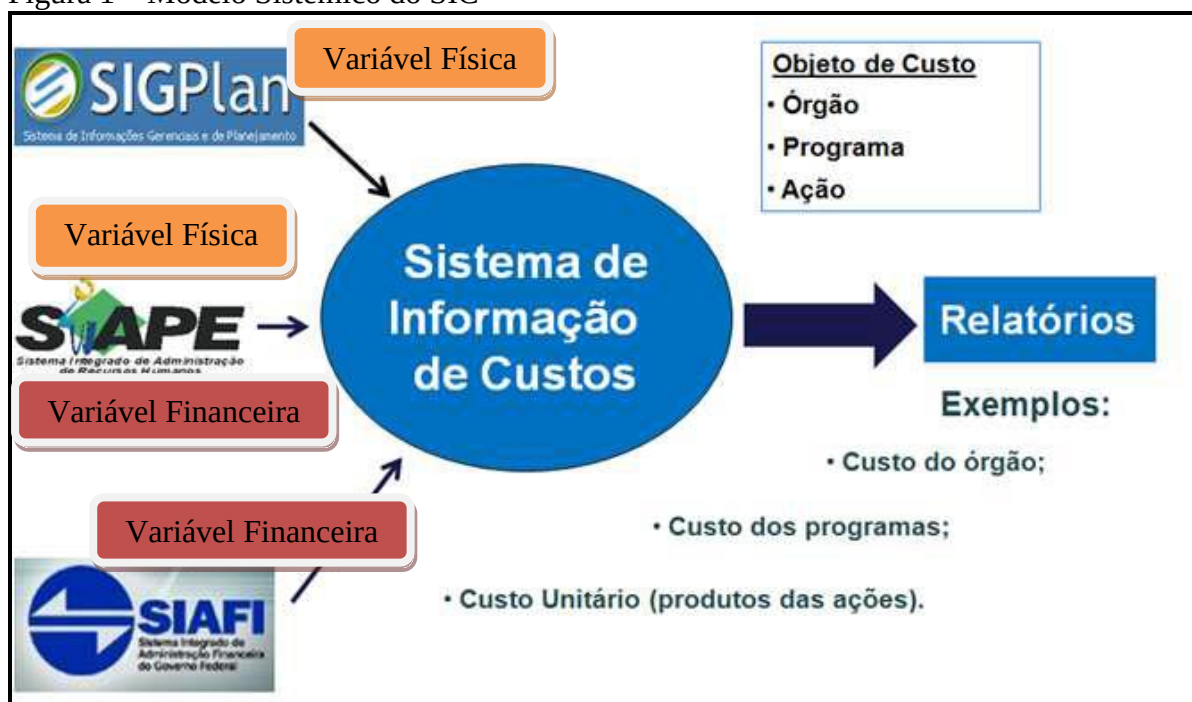
A NBC T 16.2 trata do patrimônio e sistemas contábeis, sendo que em seu item 10, define que este sistema representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Estrutura o sistema contábil nos subsistemas de informações: Patrimonial, Custos e Compensação. Estes devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre: a)

desempenho da unidade contábil no cumprimento de sua missão; b) avaliação dos resultados da execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e d) avaliação dos riscos e das contingências.

Por meio da Resolução CFC N° 1.366/11 foi aprovada a NBC T 16.11, que trata do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), bem como deve ser obrigatório em todas as entidades do setor público. Nesse arcabouço, esforços foram envidados desde 2005 para que se implantasse o Sistema de Custos do Governo Federal e, em março de 2011, a Portaria n° 157 criou o Sistema de Custos do Governo Federal, criando no âmbito dos ministérios, os comitês de Análise e Validação das Informações de Custos e, ainda, a Portaria n° 716 de 24 de outubro de 2011, que dispõe sobre as competências dos Órgãos Centrais e Setoriais no que concerne ao sistema de Custos do Governo Federal.

O Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC é um *Data Warehouse* que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI e Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento – SIGPlan, para a geração de informações, como pode ser visualizado por meio da Figura 1. A partir do exercício de 2012, o SIGPlan foi substituído pelo Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP, que é o sistema informatizado que suporta os processos de Planejamento e Orçamento do Governo Federal. Assim, o SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária (Variável Financeira) do SIAFI, sendo a dimensão física (Variável Física) obtida a partir de dados do SIGPlan, do SIAPE e do próprio SIAFI.

Figura 1 – Modelo Sistêmico do SIC

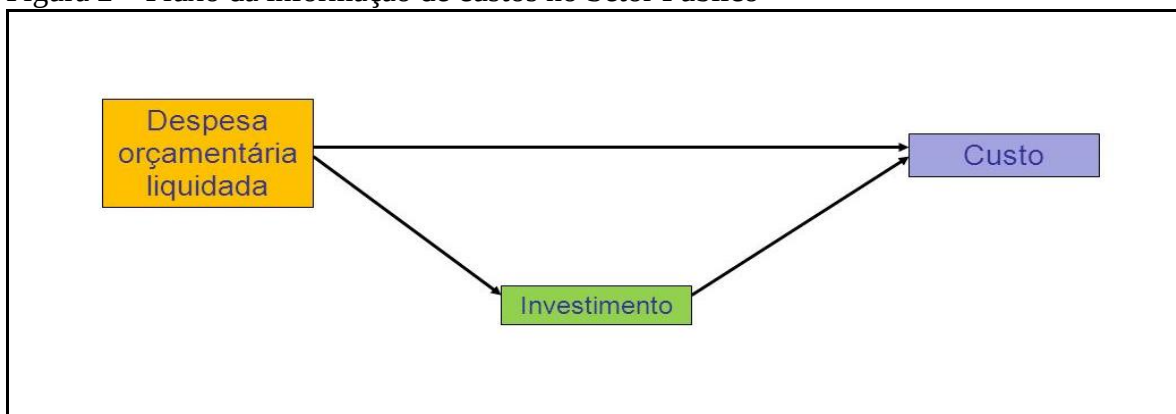


Fonte: Adaptado de BRASIL, Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Guia Rápido do SIC (2016)

O SIC utiliza o método de custeio direto que consiste em apropriar aos produtos e serviços os custos diretos, quer sejam fixos ou variáveis, no sentido de que possam ser identificáveis com o produto. O objetivo do SIC é subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público; sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público. Verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, proporcionando instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso de recursos públicos. Os responsáveis pelo uso do SIC, enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas, são a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais.

O ponto de partida para a construção do sistema de informação de custo é a liquidação, que é o segundo estágio da despesa orçamentária, consistindo na verificação do direito adquirido pelo credor com base em títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito tendo como finalidade: i) a origem e o objeto do que se deve pagar; ii) a importância exata a pagar; e iii) a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação (art. 63 da Lei nº 4.320/1964). Os investimentos que trazem benefícios futuros irão compor o custo do produto ou serviço prestado, somente quando da sua depreciação, exaustão ou amortização. Na Figura 2 apresenta-se o fluxo da informação de custos no setor público.

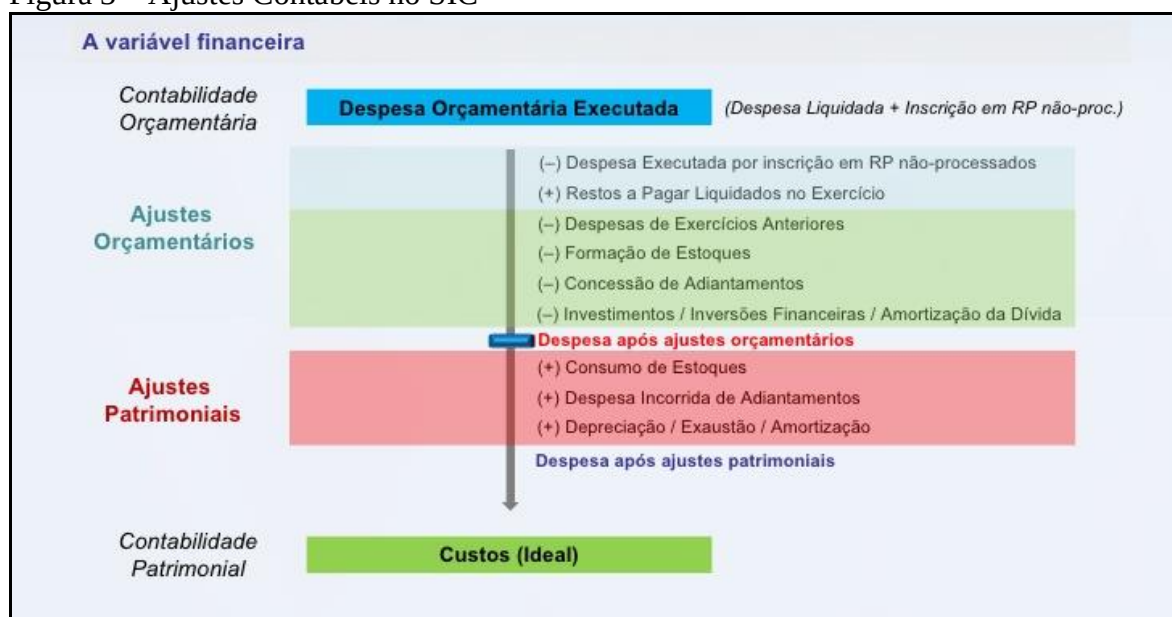
Figura 2 – Fluxo da informação de custos no Setor Público



Fonte: Adaptado de Holanda e Machado (2010)

Considerando as divergências conceituais entre orçamento público, contabilidade pública e contabilidade de custos, as informações extraídas do SIAFI precisam ser ajustadas para que se possam obter os custos dos serviços ou produtos. Os ajustes contábeis são realizados em duas etapas, ou seja: a primeira etapa consiste em identificar e carregar informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, acrescentando ou excluindo os valores, conforme conceitos de contabilidade de custos. A segunda etapa consiste em excluir informações das contas orçamentárias e não orçamentárias, mas que não compõem a informação de custo conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 – Ajustes Contábeis no SIC



Fonte: Adaptado de BRASIL, Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Guia Rápido do SIC (2016)

Após a criação e implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal vários trabalhos passaram a avaliá-lo.

Machado e Holanda (2010) destacam que o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal permite a efetiva mensuração de 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. Apresentam como principais finalidades a maior eficiência do processo alocativo, maior eficiência operacional e fixação de preços públicos e taxas. Enfatizam ainda que a implantação do SIC não é apenas uma exigência legal, é também uma ferramenta para os usuários quanto à informação de custos para controle e melhoramento gerencial de suas atividades e aperfeiçoamento do processo de decisão.

Santos (2011) descreve em seu artigo que o principal objetivo do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal - SIC é apoiar o processo decisório das unidades, sendo uma ferramenta que permite consultas analíticas das informações a partir de diversas perspectivas (dimensões). Conclui que o Sistema de Informação de Custo do Governo Federal é um grande avanço na implantação de uma cultura de custos no setor público brasileiro, mas ainda é preciso o desenvolvimento de estudos que abordem os potenciais usos da informação de custo, fornecendo ao gestor público um suporte adequado para tomada de decisão.

Suzart (2012) considera que o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, além de servir para o controle dos gastos públicos, propõe fornecer informações destinadas a avaliar o desempenho operacional e financeiro da Administração Pública Federal e a evidenciar de modo transparente o uso do erário. Apresentou como limitações ao uso do SIC que só aloca os custos diretamente relacionados com os seus quatro objetos de custos: i) custo de pessoal; ii) custos dos produtos das ações orçamentárias; iii) custos dos programas do Plano Plurianual; e iv) custos das unidades orçamentárias. O uso do custeio direto, segundo sua concepção, torna a informação sobre custos incompleta, em especial, quando se pretende realizar avaliações de desempenho.

Santos *et al.* (2016) procuraram verificar quais são as principais causas relacionadas com o uso (ou não) de sistema de custos por parte das Instituições Federais de Ensino Superior – IFES brasileiras, utilizando-se como base de análise os Relatórios de Gestão do ano de 2015 disponibilizados no site do Tribunal de Contas da União - TCU ou das próprias IFES. Foram analisadas 80 (oitenta) IFES, das quais apenas quatro justificaram o uso de algum tipo de sistema de apuração de custos e apontaram que não foi possível especificar a principal causa pelo não uso, porque o principal grupo de respostas não foi objetivo nas justificativas. Foi sugerido que estudos sejam refeitos em período breve, de médio prazo, a fim de avaliar a evolução do processo de uso de modalidades de apuração de custos, do

ajustamento e desenvolvimento da legislação a respeito do tema custos no âmbito específico das IFES e também da verificação do alinhamento de informações entre as diversas IFES.

Como pode ser constatado na pesquisa de Santos *et al.* (2016), do total da amostra de IFES tabulada, em um universo de 80 (oitenta), 04 (quatro) utilizam sistema de custos, 09 (nove) não foi possível identificar o uso e 67 (sessenta e sete) não utilizam sistema de informação de custos. Analisando os resultados do estudo desenvolvido, pode-se concluir que a maioria das IFES ainda não possuem sistemas de informações de custos em suas unidades.

Com o intuito de elucidar as normas que formalizam a utilização de sistemas de custos pelos órgãos da administração pública federal, foi elaborado o Quadro 1 para facilitar a compreensão.

Quadro 1– Normas que tratam de Sistema de Informação de Custos na Administração Pública

Ano	Norma	Item	Descrição
1964	Lei nº 4.320 de 17/03/1964	Art. 85	Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a manterem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais.
		Art.99	Os serviços públicos industriais, [...] manterão contabilidade especial para determinação dos custos...
1967	Decreto-lei nº 200 de 25/02/1967	Art. 79	A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.
1986	Decreto nº 93.872 de 23/12/1986	Art. 137	A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Dec.-Lei nº 200/67, art. 69).
2000	Lei Complementar nº 101 de 04/05/2000	Art. 50	Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
		§3º	A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
2001	Lei nº 10.180 de 06/02/2001	Art. 15	O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar [...] e evidenciar:
		Inc. V	Os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;
2004	Acórdão TCU 1.078 – Segunda Câmara	1.1.2	Adote providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistema de custos, que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis.
2005	Portaria Interministerial MPOG/MF/CGU 945 de 26/10/2005	Art. 1	Cria a Comissão Interministerial [...] com objetivo de “elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal”.
2009	Decreto 6.976 de 07/10/2009	Art. 3	O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar [...] e evidenciar:
		Inc. VI	Os custos dos programas e das unidades da administração pública federal;
2011	Portaria MF-STN 157 de 09/03/2011	Art.1	Fica criado o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal.
		Art. 2	O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.
2011	Resolução CFC 1.366 de 25/11/2011	Art. 1	Aprovar a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.
2013	Portaria MF-STN 634 de 19/11/2013	Art. 8	A informação de custos deve permitir a comparabilidade e ser estruturada em sistema que tenha por objetivo o acompanhamento e a avaliação dos custos dos programas e das unidades da Administração Pública, bem como o apoio aos gestores públicos no processo decisório.
2013	Decisão Normativa – TCU 134 de 04/12/2013 – Conteúdos do Relatório de Gestão 2014	Item 12.2	Demonstração sucinta do estágio de desenvolvimento e da sistemática de apuração dos custos dos programas e das unidades administrativas, bem como dos bens e serviços resultantes da atuação da unidade jurisdicionada[...]
2015	Portaria – TCU 321 de 30/11/2015 – Conteúdos do Relatório de Gestão 2015	Item 7.4	Sistemática de apuração de custos no âmbito da unidade.
2016	Orientação Normativa MF-STN 01 de 17/12/2015	Art. 1º	Esta Orientação Normativa dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que comporão a PCPR para o exercício de 2015.
2016	Orientação Normativa MF-STN 01 de 16/12/2016	Art. 1º	Esta Orientação Normativa dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que comporão a PCPR para o exercício de 2016.

Fonte: Adaptado de Santos, Costa e Voese (2016)

No Quadro 1 apresenta-se a relação das normas no tempo, podendo-se inferir que o legislador já tinha uma preocupação quanto à apuração dos custos na administração pública. No entanto, o Sistema de Informação de Custos de que trata a Lei n. 4320/64 só foi criado em 2011, ou seja, 47 anos depois.

2.4 SISTEMA EDUCACIONAL PÚBLICO

Neste tópico apresenta-se a educação como política de Estado, no âmbito da SETEC e no âmbito do IFRR, de modo que se entenda a responsabilidade de cada ente no sistema educacional público no Brasil.

Assim, conforme o art. 21 da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que trata das Diretrizes e Bases da Educação (LDB), o sistema educacional público compõe-se de educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, bem como pela educação superior (PLANALTO, 1996, on-line).

As diretrizes da educação profissional e tecnológica são elencadas no Capítulo III da Lei de Diretrizes e Bases da Educação e as diretrizes da educação superior são elencadas no Capítulo IV da mesma Lei.

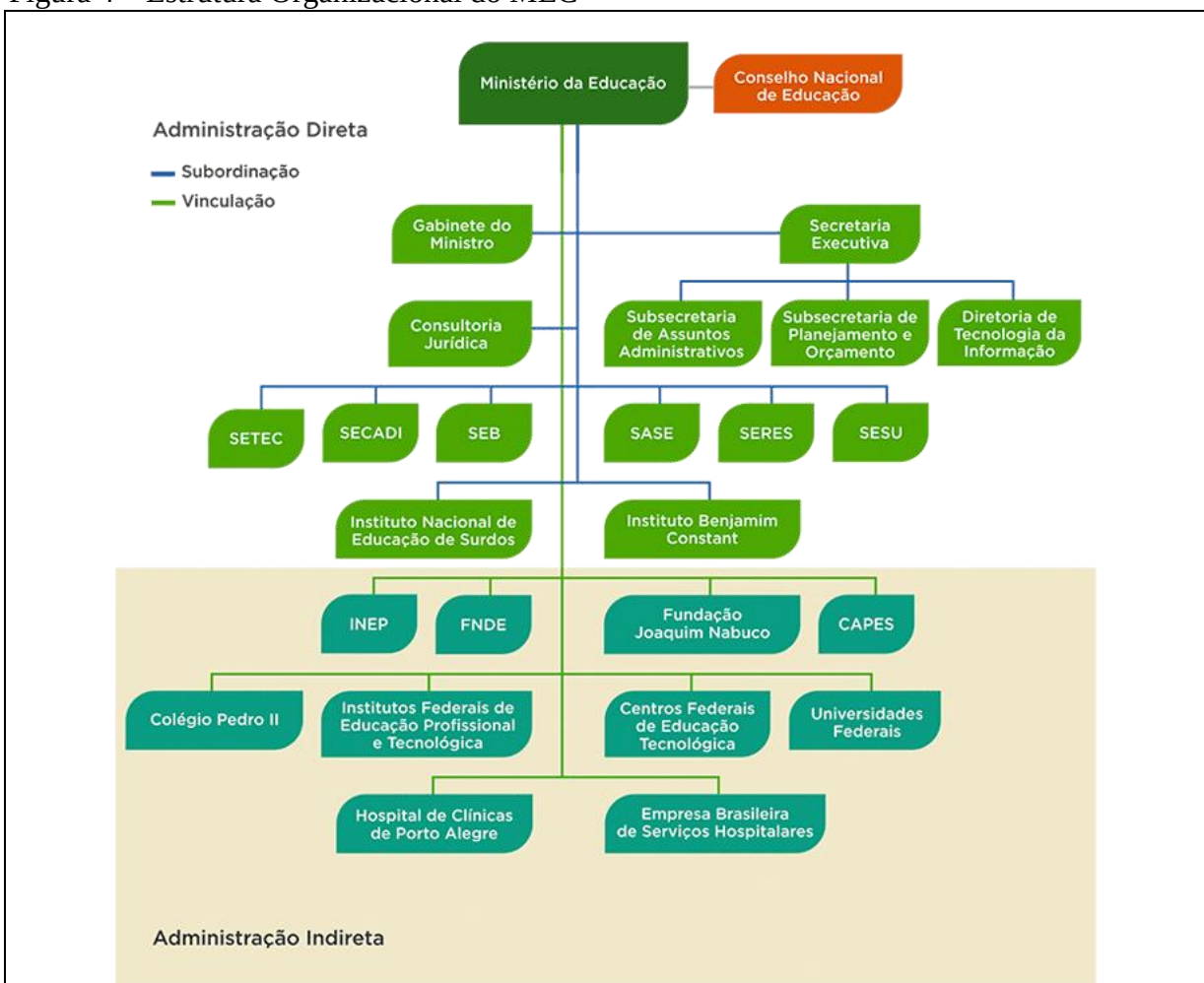
2.4.1 Educação como Política de Estado

Atualmente, a educação brasileira é norteadada pelo Plano Nacional de Educação – PNE, pelo Plano Plurianual – PPA e pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB. O PNE é um documento que traça as diretrizes educacionais para cada ente da federação nas esferas federal, estadual e municipal estabelecendo metas a serem cumpridas em um período de 10 anos, e está em vigor desde 26 de junho de 2014. O PPA é um plano de médio prazo, previsto na Constituição Federal, que estabelece diretrizes, objetivos e metas para os Governos Federal, Estadual e Municipal por um período de quatro anos, iniciando-se no segundo exercício financeiro do mandato do chefe do executivo e terminando no primeiro exercício financeiro do mandato subsequente. A LDB promulgada em 20 de dezembro de 1996 e publicada no Diário Oficial da União de 23 de dezembro de 1996 regulamenta o sistema educacional do país, tanto no âmbito público quanto privado e define as responsabilidades de cada esfera de governo.

O Ministério da Educação é o órgão da administração federal direta que tem como área de competência a política nacional de educação; a educação infantil; a educação em geral, compreendendo ensino fundamental, ensino médio, educação superior, educação de jovens e adultos, educação profissional e tecnológica, educação especial e educação a distância, exceto ensino militar; a avaliação, a informação e a pesquisa educacionais; a pesquisa e a extensão universitárias; o magistério e a assistência financeira a famílias carentes

para a escolarização de seus filhos ou dependentes. Na Figura 4 é apresentada a estrutura Organizacional do MEC.

Figura 4 – Estrutura Organizacional do MEC



Fonte: BRASIL. Ministério da Educação. Estrutura Organizacional do MEC (2017)

Observa-se na Figura 4 a vinculação e subordinação dos órgãos ligados ao MEC, em que a SETEC subordina-se diretamente ao MEC enquanto os Institutos Federais são entidades vinculadas, comprovando a autonomia estabelecida na lei de criação dos Institutos Federais. Para que as ações contempladas em cada instrumento sejam executadas, o MEC elaborou o Planejamento Estratégico Institucional para o período de 2015 a 2018, a fim de direcionar os seus esforços para alavancar resultados específicos e relevantes para a sociedade. Para consolidar as informações gerenciais e estratégicas foi desenvolvido o Sistema Integrado de Monitoramento do Ministério da Educação – SIMEC, que permitiu um monitoramento mais efetivo e aprimorou o fornecimento de insumos para a tomada de decisão.

2.4.2 Educação no âmbito da SETEC

A Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica do Ministério da Educação - SETEC é subordinada ao MEC sendo responsável por coordenar a política de educação profissional e tecnológica (EPT) no país. Atua em regime de colaboração com os demais sistemas de ensino e os diversos agentes sociais envolvidos na área, tendo por atribuições formular, implementar, monitorar, avaliar e induzir políticas, programas e ações de EPT.

A SETEC responde, ainda, pela criação, manutenção, supervisão e fortalecimento das Instituições que compõem a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica desempenhando um importante papel para o acesso nesta modalidade de ensino.

Em consonância com o Plano Nacional de Educação (PNE) 2014 - 2024, a SETEC/MEC age no sentido de ampliar e assegurar o acesso, com qualidade, a este importante instrumento de formação profissional e pessoal de jovens e adultos e de promoção do desenvolvimento socioeconômico do país.

A Rede Federal é composta por 42 instituições: 38 Institutos Federais, a Universidade Federal Tecnológica do Paraná - UTFPR, os CEFET-RJ e CEFET-MG e o Colégio Pedro II. Na região norte do país, a Rede Federal é representada em todos os Estados, totalizando 07 Institutos Federais e 57 unidades denominadas *Campi*.

A lei 11.892, de 29 de dezembro de 2008, criou a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica e instituiu os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, fundindo Escolas Agrotécnicas e CEFET's ou transformando estes em Institutos Federais. De acordo com o art. 2º da referida Lei, os Institutos Federais são instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializadas na oferta da educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com suas práticas pedagógicas. Possuem natureza jurídica de autarquia, detentoras de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar (PLANALTO, 2008, on-line).

Conforme Art. 9º da Lei n. 11.892/2008, cada Instituto Federal é organizado em estrutura multicampi, com proposta orçamentária anual identificada para cada campus e a reitoria, exceto no que diz respeito a pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores.

No que diz respeito à administração dos Institutos Federais, em seu Art. 10, terá como órgãos superiores o Colégio de Dirigentes e o Conselho Superior.

§ 1o As presidências do Colégio de Dirigentes e do Conselho Superior serão exercidas pelo Reitor do Instituto Federal.

§ 2o O Colégio de Dirigentes, de caráter consultivo, será composto pelo Reitor, pelos Pró-reitores e pelo Diretor-Geral de cada um dos campi que integram o Instituto Federal.

§ 3o O Conselho Superior, de caráter consultivo e deliberativo, será composto por representantes dos docentes, dos estudantes, dos servidores técnico-administrativos, dos egressos da instituição, da sociedade civil, do Ministério da Educação e do Colégio de Dirigentes do Instituto Federal, assegurando-se a representação paritária dos segmentos que compõem a comunidade acadêmica.

2.4.3 Educação no âmbito do IFRR

O Instituto Federal de Roraima é vinculado ao MEC, conforme demonstrado na Figura 4, sendo responsável por executar no Estado as políticas de educação profissional e tecnológica estabelecidas pela SETEC/MEC. O IFRR está estruturado em cinco *Campi*: dois na capital Boa Vista (Campus Boa Vista e Boa Vista Zona Oeste), um na região sul do Estado no município de Caracará (Campus Novo Paraíso), dois na região norte nos municípios de Amajari (Campus Amajari) e Bonfim (Campus Avançado de Bonfim).

De acordo a Plataforma Nilo Peçanha, que é uma plataforma estatística para análise de dados e indicadores da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica do Brasil, as informações relativas à instituição podem ser visualizadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Dados da Instituição em 2017

Unidade de Ensino	Cursos	Matrículas	Ingressantes	Concluintes	Vagas	Inscritos
Campus Boa Vista	47	2645	550	523	619	7988
Campus Novo Paraíso	4	427	105	151	109	216
Campus Amajari	16	720	261	137	295	618
Campus Boa Vista Zona Oeste	8	511	241	148	293	1316
Campus Avançado Bonfim	4	174	34	23	35	34
Total	79	4.477	1.191	982	1351	10.172

Fonte: Plataforma Nilo Peçanha Ano Base 2017, (2018)

O Campus Boa Vista destaca-se em relação às demais unidades, tendo em vista ser a unidade mais antiga e que absorveu toda a estrutura do antigo CEFET-RR.

Conforme dados do Relatório de Gestão da instituição, relativo ao exercício de 2017, o quadro de servidores efetivos é de 695 servidores, sendo 379 da área meio que são os técnicos administrativos, correspondendo a 54,54% do total de servidores e 316 da área fim que são os professores, correspondendo a 45,46% do total de servidores.

Para entender as diferenças entre os cursos oferecidos pelo IFRR, são esclarecidas as diferenças entre cursos técnicos integrados, concomitante e subsequente ao ensino médio:

a) Integrado: oferecido somente a quem já tenha concluído o ensino fundamental, sendo o curso planejado de modo a conduzir o aluno à habilitação profissional técnica de nível médio, na mesma instituição de ensino, contando com matrícula única para cada aluno.

b) Concomitante: oferecido somente a quem já tenha concluído o ensino fundamental ou esteja cursando o ensino médio, no qual a complementaridade entre a educação profissional técnica de nível médio e o ensino médio pressupõe a existência de matrículas distintas para cada curso.

d) Subsequente: oferecido somente a quem já tenha concluído o Ensino Médio. Base Legal: Decreto Nº 5.154 de 23/07/04 - Regulamenta o § 2º do Art. 36 e os Arts. 39 a 41 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional, e dá outras providências.

O Campus Boa Vista - CBV oferece Cursos Técnicos na área de Edificações, Eletrônica, Eletrotécnica, Informática, Análises Clínicas, Enfermagem e Secretariado; Cursos de Graduação na área de Tecnologia: Análise e Desenvolvimento de Sistemas, Gestão de Turismo, Gestão Hospitalar e Saneamento Ambiental e Licenciatura: Ciências Biológicas, Letras-Espanhol e Literatura Hispânica, Matemática e Plena em Educação Física; e ainda Cursos de Pós-graduação Lato Sensu em Planejamento e Gestão de Empreendimentos e Destinos Turísticos Sustentáveis e Mestrado em Educação IFRR/UERR (Universidade Estadual de Roraima). Na Modalidade Educação a Distância (EAD) possui os cursos nos níveis de graduação na área de Licenciatura Letras Espanhol e Literatura Hispânica, Licenciatura em Matemática e Licenciatura em Ciências Biológicas e pós-graduação nas áreas de Lato Sensu em Docência da Língua Espanhola, Lato Sensu em Docência em Educação Física Escolar e Lato Sensu em Educação: Métodos e Técnicas de Ensino.

O Campus Boa Vista Zona Oeste - CBVZO oferece Cursos Técnicos Subsequentes na área de Serviços Públicos e Comércio.

O Campus Novo Paraíso – CNP oferece Cursos Técnicos Integrados ao Ensino Médio na área de Agricultura, Agroindústria, Agropecuária e Aquicultura e Subsequente em Regime de Alternância na área de Agropecuária. Em 2017, houve um grande avanço neste Campus com a implantação do curso de graduação Bacharelado em Agronomia.

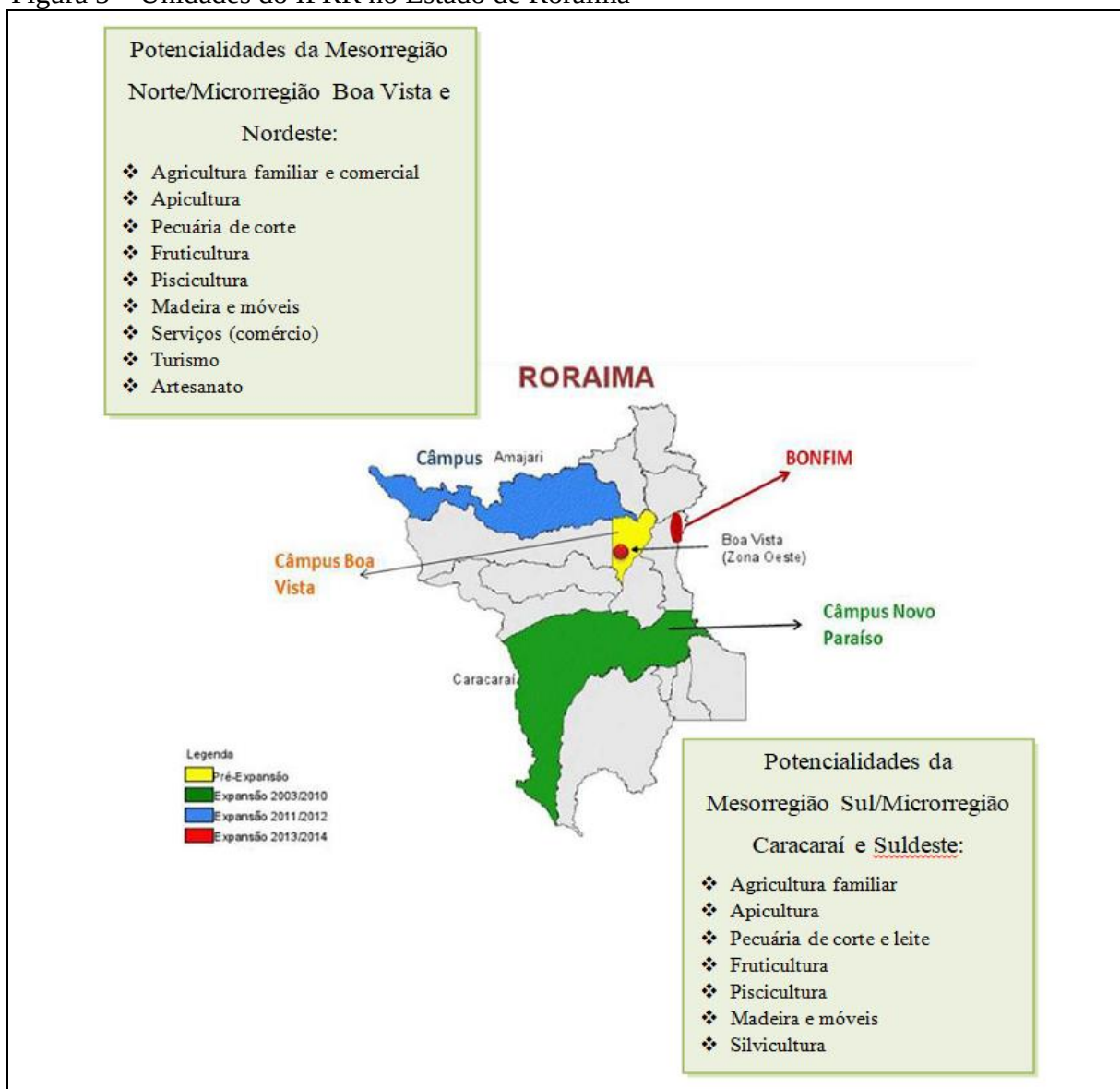
O Campus Amajari – CAM oferece Cursos Técnicos Integrados ao Ensino Médio na área de Agricultura e Agropecuária, Subsequente na área de Aquicultura e Agricultura e Concomitante ao Ensino Médio em Regime de Alternância na área de Agricultura. Ainda conta com o curso de graduação Tecnologia em Aquicultura.

O Campus Avançado de Bonfim – CAB oferece Cursos Técnicos de Comércio Exterior e Administração.

O Instituto Federal de Roraima tem como missão “Promover formação integral, articulando ensino, pesquisa e extensão, em consonância com os arranjos produtivos locais, sociais e culturais, contribuindo para o desenvolvimento sustentável”; o que conforme Silva (2011) significa consolidar a presença na região, considerando as possibilidades de interação de ações com os contextos social, cultural, econômico e político do Estado, de modo a contribuir para o processo de desenvolvimento regional e local. Tem como visão “Ser referência no país como instituição de formação profissional e tecnológica na promoção de ensino, pesquisa e extensão”; e como valores “Ética, Compromisso Social, Gestão Democrática, Sustentabilidade, Respeito à Diversidade, Justiça e Excelência”.

Pode-se perceber que a expansão da Rede Federal de ensino é uma Política Pública voltada para a criação de novas unidades com o consequente aumento da oferta de vagas para novos cursos, gerando também investimentos em infraestrutura e aumento do quadro de pessoal, atentando no caso do IFRR para a missão institucional que presa pelos arranjos produtivos locais, conforme pode ser visualizado na Figura 5 com a apresentação das unidades do IFRR, bem com as potencialidades de cada região no estado de Roraima.

Figura 5 – Unidades do IFRR no Estado de Roraima



Fonte: BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Federal de Roraima, PDI 2014-2018, (2017)

Em observação ao que a Figura 5 apresenta, no que diz respeito às potencialidades de cada região, as potencialidades Serviços (comércio), Turismo e Artesanato são atividades específicas da Mesorregião Norte/Microrregião Boa Vista e Nordeste, enquanto a potencialidade Silvicultura é atividade específica da Mesorregião Sul/Microrregião, Caracará e Sudeste. Nesse contexto, é importante que o IFRR mantenha em seus controles o gerenciamento de suas ações para que sejam executadas de forma a garantir a qualidade do ensino e ainda verificar o seu desempenho por meio de indicadores que irão auxiliar na tomada de decisão. Assim, a proposta de um sistema de informação de custos no âmbito do Instituto Federal de Roraima além de atender a legislação, propiciará vantagens quanto ao conhecimento dos custos envolvidos na área de ensino, pesquisa, extensão, educação a

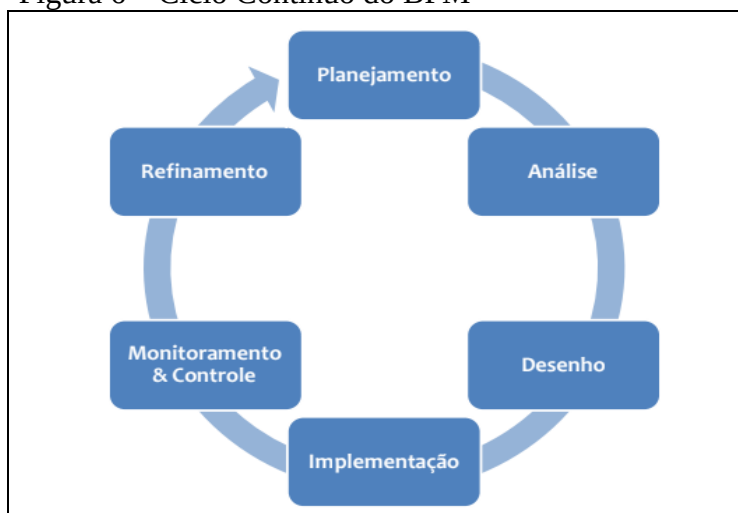
distância, gestão de pessoas e tecnologia da informação para o processo de tomada decisão em cada unidade da instituição.

2.5 GERENCIAMENTO DE PROCESSOS DE NEGÓCIO E GESTÃO PÚBLICA

Considerando que as organizações públicas realizam suas atividades por meio de processos, percebe-se que o Gerenciamento de Processos de Negócio (BPM – *Business Process Management*) é um instrumento que pode contribuir para as instituições que dele fizerem uso. Com o advento da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), que tem como finalidade melhorar a qualidade dos serviços públicos aumentando a eficiência das operações reduzindo a despesa pública e introduzindo políticas mais eficazes, este novo conceito tem como objetivo modernizar o setor público promovendo conceitos que já fazem parte da gestão pública, tais como responsabilidade, desempenho de rede, eficiência e eficácia, mas que é preciso ser lembrado frente aos acontecimentos de corrupção que assolam vários países. O termo “Nova Gestão Pública” expressa a esperança de que tudo vai melhorar e que as organizações públicas irão se adequar para prestar serviços de qualidade otimizando recursos e prestando contas do serviço colocado à disposição da população.

A *Association of Business Process Management Professionals* - ABPMP que é uma associação internacional de profissionais de BPM, sem fins lucrativos, independente de fornecedores e dedicada à promoção dos conceitos e práticas de BPM, conceitua o BPM, em seu Guia para o Gerenciamento de Processos de Negócio (2013) como uma disciplina gerencial que presume que os objetivos organizacionais podem ser alcançados com mais êxito por meio do gerenciamento de processos podendo ser aplicada em qualquer tipo de organização, seja ela de grande ou pequeno porte, com ou sem fins lucrativos e ainda públicas ou privadas e requerendo a participação de toda a organização, desde o maior nível de gestão até o nível operacional. Considerando o comprometimento permanente e contínuo da organização para o gerenciamento de seus processos, foi estabelecido um conjunto de atividades representado por um ciclo contínuo conforme observado na Figura 6.

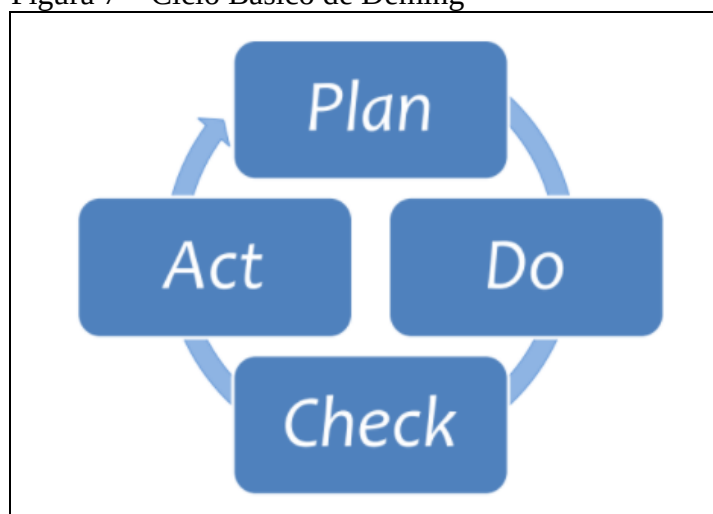
Figura 6 – Ciclo Contínuo do BPM



Fonte: Adaptado de ABPMP BPM CBOK V3.0 (2013)

O ciclo contínuo do BPM foi baseado no ciclo básico de Deming – PDCA (*Plan, Do, Check, Act*) como pode ser observado na Figura 7.

Figura 7 – Ciclo Básico de Deming

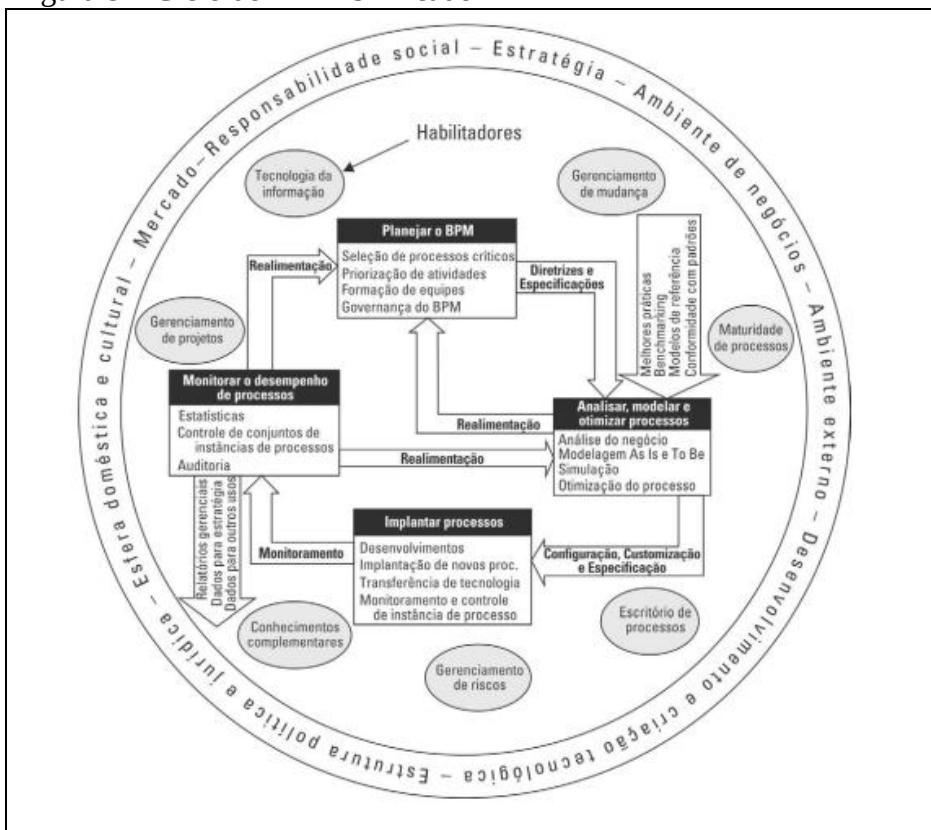


Fonte: Adaptado de ABPMP BPM CBOK V3.0 (2013)

O ciclo de Deming, segundo ABPMP (2013), foi utilizado como referência em razão da sua simplicidade e popularidade quando se trata de ciclo de vida de processos de negócio. A fase planejar (*Plan*) é o alinhamento e desenho do processo de negócio com os objetivos estratégicos da organização. A fase fazer (*Do*) é a implementação do processo conforme o que foi estabelecido na fase planejar. A fase verificar (*Check*) mede o resultado do desempenho obtido em comparação ao desempenho esperado. E, por fim, a fase agir (*Act*), define as ações conforme o resultado apurado na fase verificar visando a integridade do processo e melhoria contínua com intuito de atender novos resultados ao longo do tempo.

Segundo Baldam *et al.* (2014), o BPM é uma abordagem disciplinada para identificar, desenhar, executar, documentar, implantar, medir, monitorar, controlar e melhorar processos de negócio com o objetivo de alcançar resultados consistentes e alinhados com as estratégias de uma organização. Propuseram um ciclo de gerenciamento de BPM com 4 etapas no ciclo BPM unificado, que consiste no agrupamento de vários modelos propostos conforme apresentado na Figura 8.

Figura 8 – Ciclo do BPM Unificado



Fonte: Baldam *et al.* (2014)

A etapa “Planejar o BPM” tem como objetivo definir as atividades de BPM que contribuirão para o alcance das metas traçadas pela organização. A etapa “Analisar, modelar e otimizar processos” tem como objetivo entender a organização e verificar se há lacunas de compreensão e desempenho gerando informações sobre o processo atual e futuro. A etapa “Implantar processos” tem como objetivo garantir a implantação e execução dos processos e a etapa “Monitorar o desempenho de processos” consiste em controlar e acompanhar os processos por meio de indicadores que contribuirão para retroalimentação do ciclo BPM unificado.

Assim, Molardi e Pontes (2017) relatam que o BPM pode conduzir a organização para que esta se torne mais eficiente na gestão dos recursos disponíveis, agregando valor aos

processos já existentes, voltando-os para a obtenção mais eficaz dos resultados planejados. Identificaram em seu trabalho 30 fatores críticos de sucesso em BPM por meio de mapeamento sistemático da literatura realizado em base de dados digitais de estudos primários, dentre os quais se destacaram: treinamento e conhecimento, apoio da alta da administração e motivação sendo estes os fatores que mais fortalecem a iniciativa em BPM no setor público. O principal benefício do BPM na gestão do setor público, para Gulledge e Sommer (2002), é o aumento da eficiência e eficácia com a reestruturação da organização por meio de processos interligados e multifuncionais.

Os conceitos do BPM foram utilizados na pesquisa como instrumento de apoio ao processo de modelagem da implantação de um módulo de apuração de custos no IFRR.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS UTILIZADOS

Neste capítulo é descrito o caminho que a pesquisadora percorreu para realizar a pesquisa. Segundo Figueiredo e Souza (2011), método é o caminho a ser percorrido, passo a passo, do início ao fim, por fases ou etapas. Lakatos e Marconi (2003) descrevem o método como o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que com maior segurança e economia permite alcançar o objetivo. O método está relacionado com as etapas fundamentais da pesquisa e pode ser entendido como “que fazer” para alcançar o objetivo da mesma. É incorporar cada passo levado até o fim para execução da investigação descrevendo o desenho da pesquisa e o seu alcance.

O método comporta as técnicas de pesquisa que conforme Figueiredo e Souza (2011) são os instrumentos utilizados na investigação científica. A técnica é a sua prática, ou seja, está relacionada com os instrumentos de coleta de dados e pode ser entendida como “o como fazer” para alcançar o objetivo.

Com o intuito de satisfazer aos critérios metodológicos na área de Engenharia de Produção, esta pesquisa está classificada da seguinte maneira:

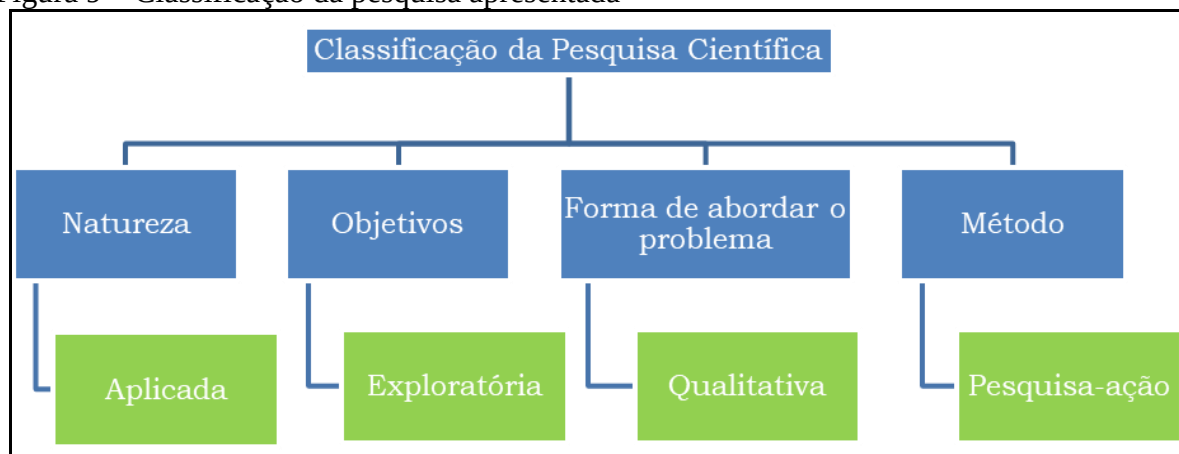
1 - Quanto à natureza a pesquisa classifica-se em aplicada, já que se pretende conhecer a viabilidade de implantação de um sistema de informação de custos no IFRR. A característica da pesquisa aplicada, na concepção de Mello e Turrione (2012), se dá por seu interesse prático, ou seja, que os resultados sejam aplicados ou utilizados imediatamente na solução de problemas que ocorrem na realidade. No caso do IFRR, a implantação de um módulo de apuração de custos no SUAP proporcionará oportunidades de melhoria para a gestão da instituição no sentido de se conhecer os recursos aplicados por área e até por curso;

2 - Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se em exploratória, pois procura explicitar a importância da implantação de um sistema de informação de custos em uma instituição pública de ensino. Segundo Mello e Turrioni (2012), a pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou a construir hipóteses buscando uma familiaridade com o problema;

3 - Quanto à forma de abordar o problema, a pesquisa tem características qualitativas que segundo Sampieri, Collado e Lucio (2010) utiliza-se de coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou apurar perguntas de investigação e pode ou não provar hipóteses em seu processo de interpretação, ou seja, interpreta os dados apurados;

4 – Quanto ao método a pesquisa desenvolver-se-á por meio de uma pesquisa-ação, que, segundo Mello *et al.* (2012), o pesquisador utiliza-se da observação participante, interfere no objeto de estudo de forma cooperativa com os participantes da ação para resolver um problema e contribui para a base do conhecimento. Para Thiollent (2009), a pesquisa-ação é um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo. Na concepção deste autor, a ideia da pesquisa-ação não se trata de simples levantamento de dados ou de relatórios a serem arquivados, pelo contrário, os pesquisadores pretendem desempenhar um papel ativo na própria realidade dos fatos observados. Martins (2012) destaca que o pesquisador não deve ser o ator principal da mudança a ser realizada, mas participa da equipe com papel bem definido. No caso em questão, como a pesquisadora é a contadora da instituição, tem como responsabilidade orientar os gestores em suas ações no que diz respeito à Contabilidade Pública para que tenham informações sobre o que ainda a instituição não atendeu em relação às normas de contabilidade. Na Figura 9 sintetiza-se a classificação da pesquisa.

Figura 9 – Classificação da pesquisa apresentada



Fonte: Adaptado de Mello; Turroni (2007)

Em busca de publicações relacionadas com o tema “custos no setor público”, em março de 2018, foi realizada pesquisa no portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Nível Superior – CAPES, utilizando-se das bases de dados Scielo.org e Scopus. Assim, os procedimentos metodológicos foram divididos em: estudo bibliométrico, coleta de dados, descrição dos participantes e aspectos éticos e instrumentos de pesquisa.

3.1 ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

O estudo bibliométrico, segundo Moraes Júnior *et al.* (2010, p. 3), “é um tipo de pesquisa geralmente utilizada para se fazer um levantamento da quantidade e qualidade de artigos sobre um tema que é considerado relevante para uma determinada área. Esse estudo é importante, pois mapeia os autores envolvidos que, por sua vez, são pesquisadores que contribuem para fomentar a ciência”.

Foram utilizadas as palavras-chave “cost” e “public sector” em ambas as bases de pesquisa, chegando-se aos seguintes resultados:

- Na base de pesquisa Scielo foram encontradas 202 publicações utilizando os filtros que já estão delimitados na própria base:

Método: Integrada;

Palavra: Cost;

Onde: Brasil.

Adicionar outro campo: “public sector”

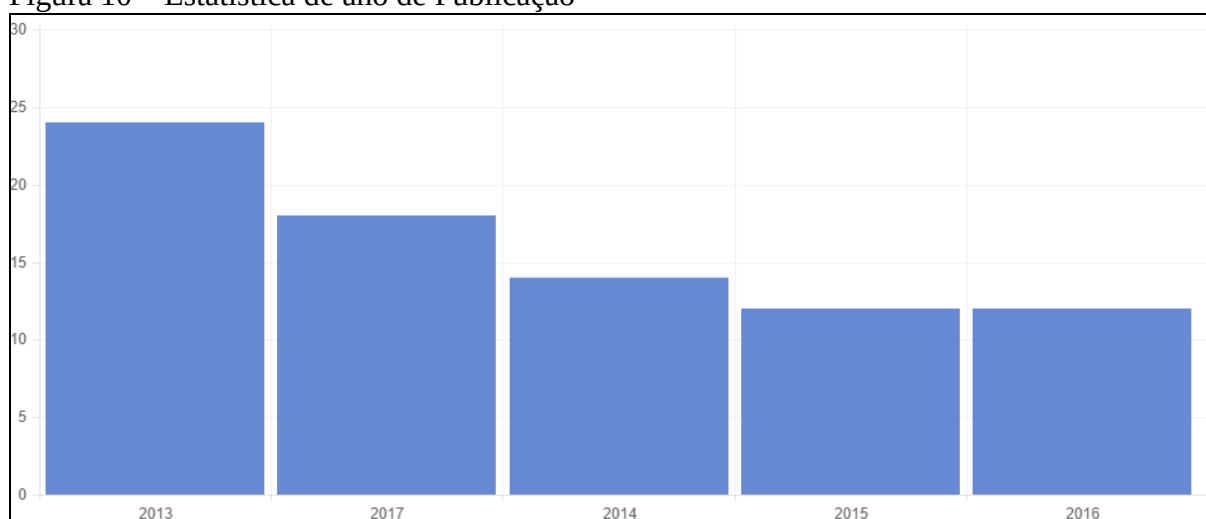
Coleções: todos

Periódico: todos

Idioma: todos

Quando se aplicou o filtro “Ano de publicação” no intervalo de 2013 a 2017 foram encontradas 80 pesquisas, conforme pode ser observado na Figura 10.

Figura 10 – Estatística de ano de Publicação



Fonte: Scielo (2018)

Considerando o total de pesquisas encontradas relacionadas com o tema “custos no setor público” pode-se destacar o ano de 2013 com maior número de publicações, totalizando 24 publicações.

Na base de pesquisa Scopus foram encontradas 2358 publicações utilizando os filtros:

Palavras-chave: “cost” e “public sector”

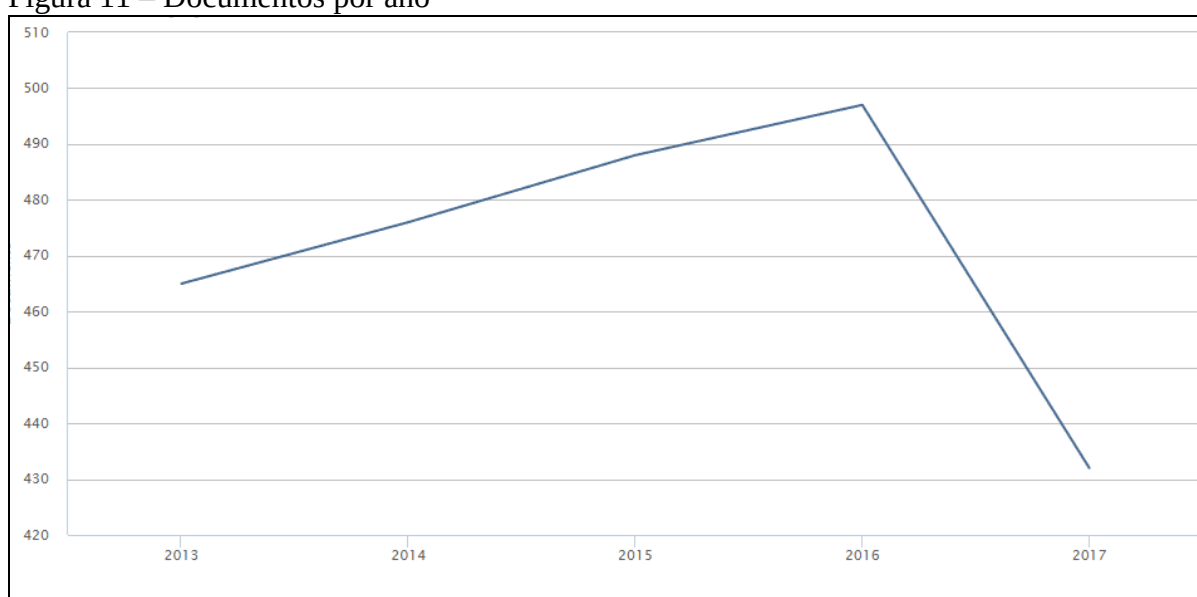
Período: 2013 a 2017

Tipo de documento: todos

Tipo de acesso: todos

A partir dos filtros utilizados na base de pesquisa Scopus, pôde-se extrair informações relevantes quanto às publicações relacionadas com o tema custos no setor público. Na Figura 11 apresenta-se o número de publicações no período de 2013 a 2017.

Figura 11 – Documentos por ano

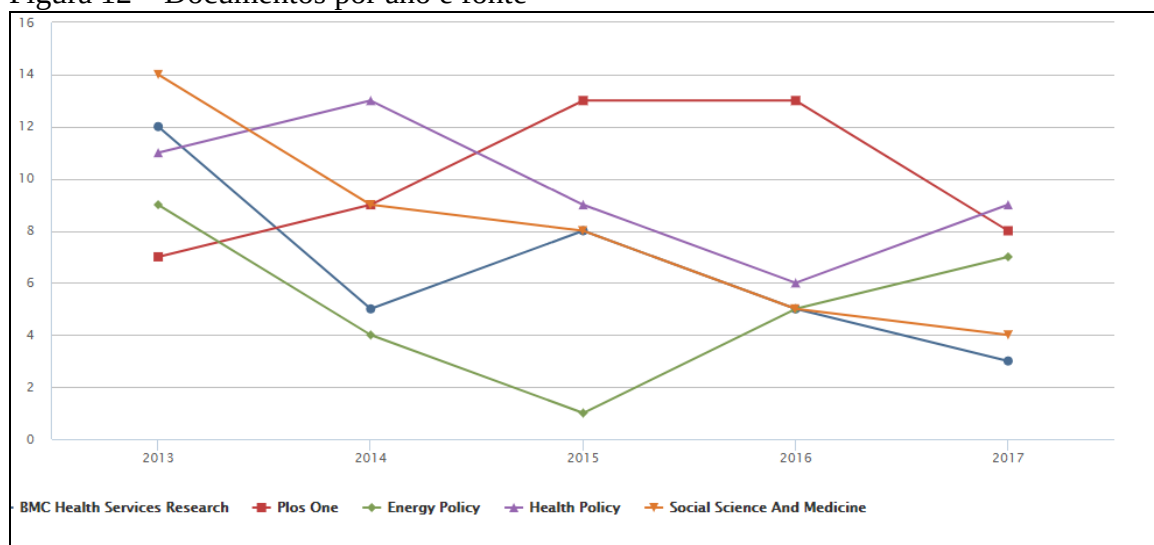


Fonte: Scopus (2018)

Ainda na Figura 11 pode-se perceber que houve um crescimento no período de 2013 a 2016 do número de trabalhos, diminuindo em 2017, mas ainda superando a faixa de 400 publicações publicadas ao ano.

Na Figura 12 apresenta-se o número de publicações por ano e fonte de pesquisa compreendendo o período de 2013 a 2017.

Figura 12 – Documentos por ano e fonte

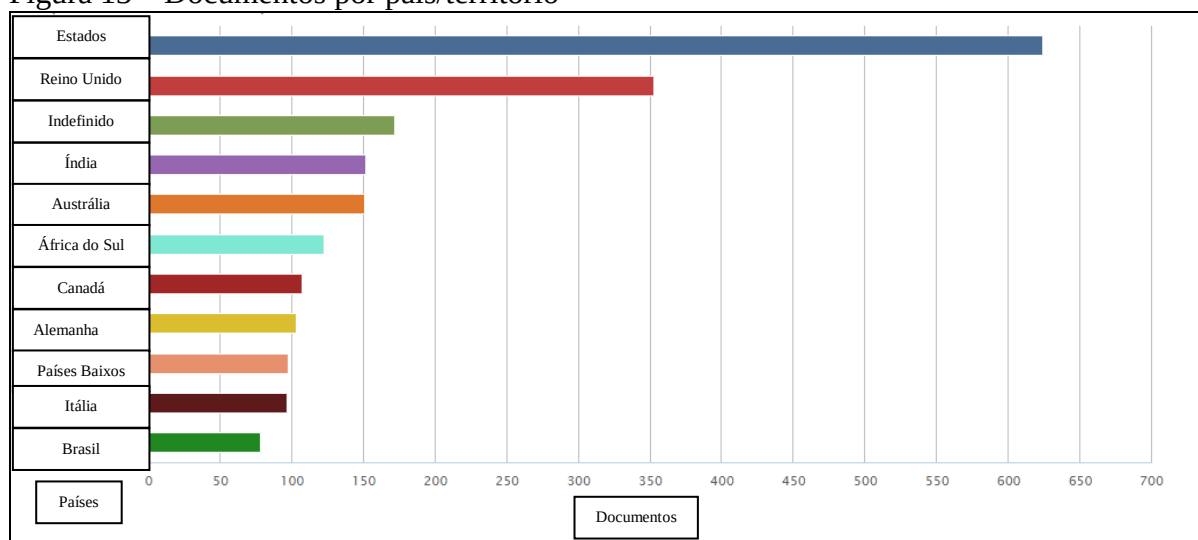


Fonte: Scopus (2018)

Considerando as cinco maiores fontes de publicações existentes, conforme pode ser observado na Figura 12, destacam-se quatro trabalhos na área de saúde e um na área de política energética.

Na Figura 13 é apresentado o número de publicações por país, destacando-se 11 países que publicaram sobre o tema custos no setor público.

Figura 13 – Documentos por país/território

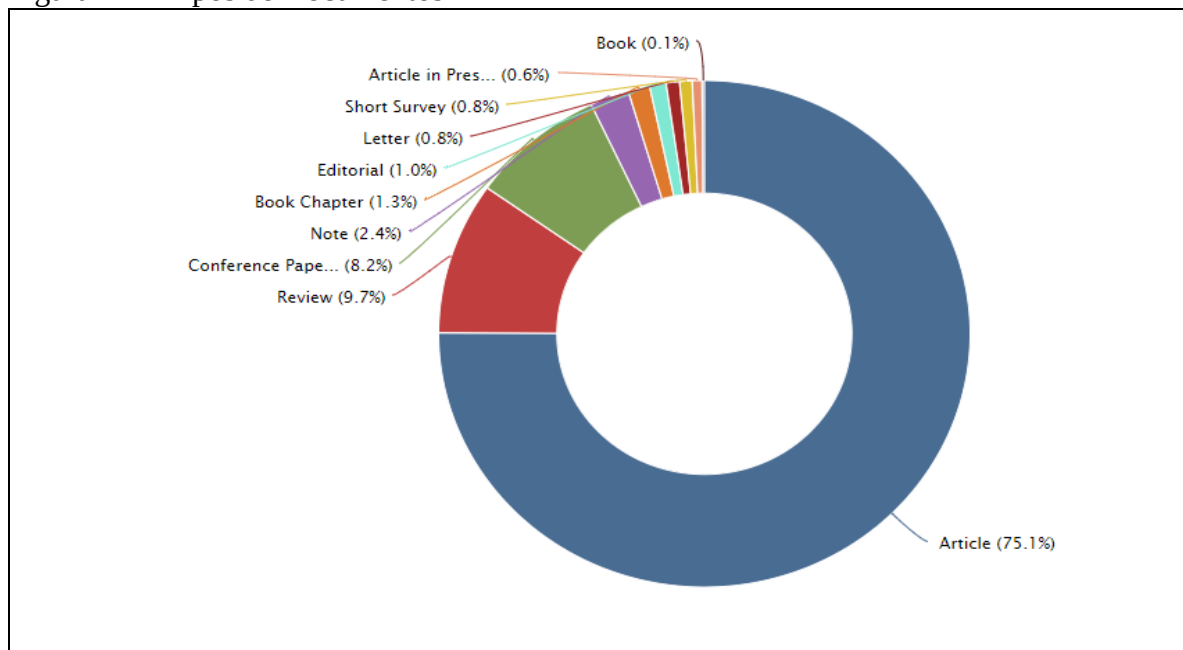


Fonte: Scopus (2018)

Pode-se perceber pela Figura 13 que os Estados Unidos figuram como o país com maior número de publicações no assunto, totalizando 624 publicações. O Brasil aparece no ranking na décima primeira posição destacando-se com 78 publicações no mesmo período, inferindo-se daí que há um vasto caminho a ser percorrido no campo da pesquisa em Custos no Setor Público no Brasil.

Na Figura 14 é apresentado o número de publicações por tipo de documento.

Figura 14 – Tipos de Documentos

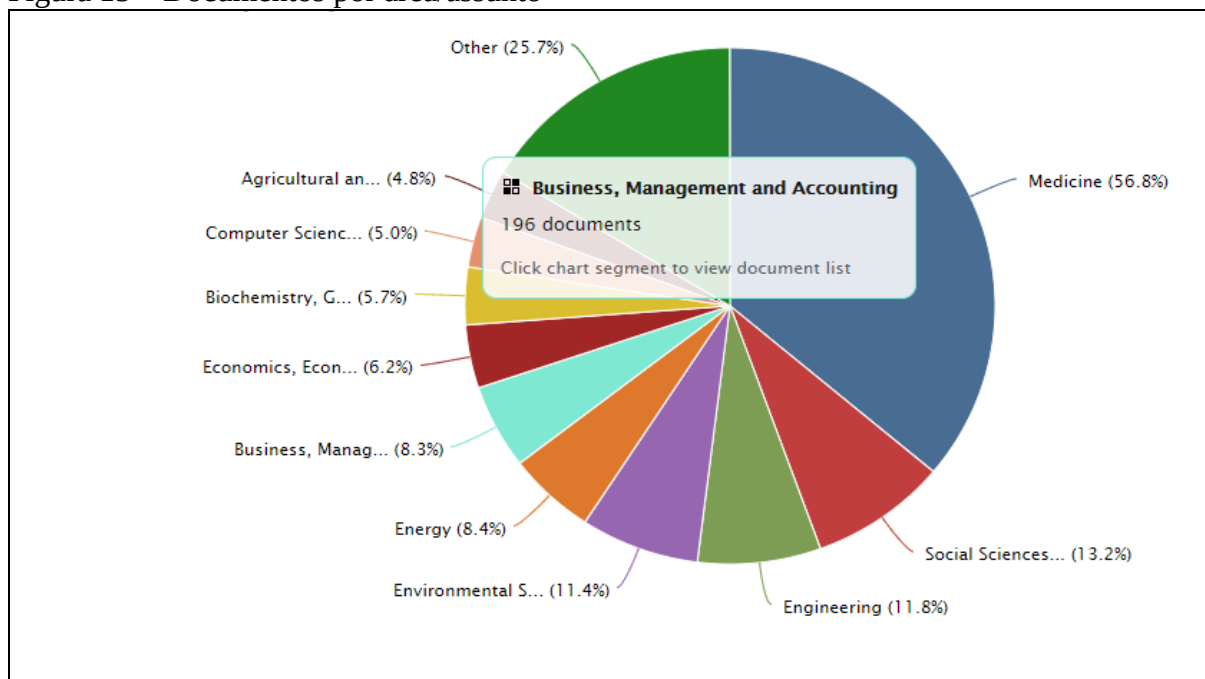


Fonte: Scopus (2018)

Os trabalhos com maior número de publicações foram em forma de artigo, conforme pode ser observado na Figura 14, totalizando 1770 publicações, o que corresponde a 75,1% da soma do total dos tipos de documento.

Na Figura 15 é apresentado o número de publicações por área/assunto.

Figura 15 – Documentos por área/assunto



Fonte: Scopus (2018)

Como pode ser observado na Figura 15, entre as publicações por área/assunto, a área de medicina foi a que teve maior destaque correspondendo a 56,8% do total de publicações. Enquanto a área de negócio, gestão e contabilidade correspondem a 8,3% o que corresponde a 196 publicações no mesmo período.

A pesquisa bibliométrica teve utilidade no sentido de perceber que o assunto “Custos no Setor Público” é um tema relevante e em ascensão contribuindo para que as organizações públicas possam sempre prestar os melhores serviços aos seus usuários. No entanto, ao analisar a Figura 15, não foi possível identificar pesquisas na área educacional. Com isso, a pesquisa em voga buscou outras fontes de referências, tais como: anais de congressos na área de contabilidade de custos, Periódicos Capes, Google Acadêmico, além de livros e normativos que tratam sobre Custos no Setor Público no Brasil.

3.2 COLETA DE DADOS

Considerando o enfoque qualitativo, os dados coletados na presente pesquisa referem-se ao nível de conhecimento dos gestores quanto à utilização de um sistema de informação de custos e se julgam importante este sistema no processo de tomada de decisão, tendo como resposta o questionário aplicado aos gestores de diversas áreas e à viabilidade da criação do módulo de apuração de custos no SUAP tendo como resposta a entrevista aplicada ao gestor de tecnologia da informação.

3.3 DESCRIÇÃO DOS PARTICIPANTES

Descrever os participantes é identificar a unidade de análise ou sujeitos de observação (população). A pesquisa proposta tem como participantes os gestores do Instituto Federal de Roraima que atuam nas diversas áreas e hierarquias de todas as unidades a fim de descobrir o nível de conhecimento que apresentam quanto à gestão de custos para o processo de tomada de decisão. Destaca-se que estes gestores estão classificados em dirigentes máximos da unidade (Reitor e Diretores Gerais de Campi) e Diretores e Coordenadores de cada área de atuação, e conforme a função que exercem na área, totalizando o número de 35 gestores, classificados conforme apresentado no Quadro 2, ressaltando-se ainda que na unidade Reitoria foram incluídas as diretorias sistêmicas, Educação a Distância, Gestão de Pessoas e Tecnologia da Informação que são diretamente ligadas à Reitoria. Nos campi Novo Paraíso e

Amajari a área do ensino é dirigida por dois gestores, sendo um gestor de ensino e um gestor de ensino técnico, devido às características de campi agrícolas.

Quadro 2 – População da Pesquisa

UNIDADE	Ord.	Nome do Gestor	ÁREA DE ATUAÇÃO								
			Função	Adm	Ens	Ext	Pes	Des	EAD	GP	TI
REITORIA	1	Gestor 1	Reitor								
	2	Gestor 2	Pró-reitor	x							
	3	Gestor 3	Pró-reitor		x						
	4	Gestor 4	Pró-reitor			x					
	5	Gestor 5	Pró-reitor				x				
	6	Gestor 6	Pró-reitor					x			
	7	Gestor 7	Diretor						x		
	8	Gestor 8	Diretor							x	
	9	Gestor 9	Diretor								x
CAMPUS BOA VISTA	10	Gestor 10	Diretor Geral								
	11	Gestor 11	Diretor	x							
	12	Gestor 12	Diretor		x						
	13	Gestor 13	Diretor			x					
	14	Gestor 14	Diretor				x				
CAMPUS BOA VISTA ZONA OESTE	15	Gestor 15	Diretor Geral								
	16	Gestor 16	Diretor	x							
	17	Gestor 17	Diretor		x						
	18	Gestor 18	Coordenador			x					
	18	Gestor 18	Coordenador				x				
CAMPUS NOVO PARAÍSO	19	Gestor 19	Diretor Geral								
	20	Gestor 20	Diretor	x							
	21	Gestor 21	Diretor		x						
	22	Gestor 22	Diretor		x						
	23	Gestor 23	Coordenador			x					
	24	Gestor 24	Coordenador				x				
CAMPUS AMAJARI	25	Gestor 25	Diretor Geral								
	26	Gestor 26	Diretor	x							
	27	Gestor 27	Diretor		x						
	28	Gestor 28	Diretor		x						
	29	Gestor 29	Coordenador			x					
	30	Gestor 30	Coordenador				x				
CAMPUS AVANÇADO DE BONFIM	31	Gestor 31	Diretor Geral								
	32	Gestor 32	Coordenador	x							
	33	Gestor 33	Diretor		x						
	34	Gestor 34	Coordenador			x					
	35	Gestor 35	Coordenador				x				

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Legenda da área de atuação:

Dirigente máximo de órgão ou unidade

Adm: Administração

Ens: Ensino

Ext: Extensão

Pes: Pesquisa

Des: Desenvolvimento Institucional

EAD: Educação à distância

GP: Gestão de Pessoas

TI: Tecnologia da Informação

Ressalta-se que no Campus Boa Vista Zona Oeste, um gestor é responsável pelas áreas de Extensão e Pesquisa. Por isso, no Quadro 2, há a repetição do gestor 18. No Campus Amajari os questionários na área de Administração e Pesquisa foram respondidos pelos gestores substitutos.

O Quadro 2 serviu de controle para a pesquisadora na aplicação da pesquisa, sendo que, inicialmente, se confirmou os nomes dos gestores nos respectivos cargos junto ao setor de Gestão de Pessoas da unidade Reitoria.

Considerando que há que se confirmar com a área técnica da instituição a viabilidade de implantação de um módulo de apuração de custos no SUAP, foi aplicada uma entrevista ao gestor de Tecnologia da Informação. Assim, além deste gestor responder ao questionário, também foi um participante imprescindível como colaborador na entrevista.

Quanto aos aspectos éticos as regras que disciplinam pesquisa com seres humanos estão regulamentadas na Resolução 466/2012 do Conselho Nacional de Saúde (CNS), que orienta como o estudo pode ser conduzido de forma ética respeitando com segurança a participação das pessoas. Assim, a pesquisa foi submetida para avaliação do Comitê de Ética em Pesquisa – CEP da Faculdade de Ciências da Universidade Estadual Paulista – UNESP do Campus Bauru em 20 de março de 2018 por meio de cadastro na Plataforma Brasil, isto é, um sistema eletrônico do Governo Federal que sistematiza o recebimento dos projetos de pesquisa que envolve a participação de seres humanos nos Comitês de Ética em Pesquisa de todo o país.

Em 14 de junho de 2018, foi emitido o Parecer 2.712.748 aprovando o projeto de pesquisa por estar em conformidade com os parâmetros legais, metodológicos e éticos analisados pelo colegiado do CEP da Faculdade de Ciências do Campus Bauru/UNESP.

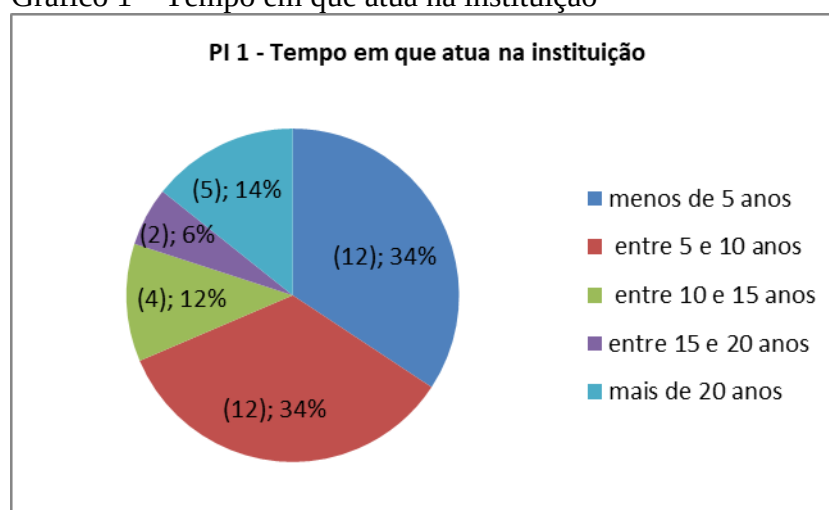
Ressalta-se que por meio de Carta de Anuência (Apêndice A) ao gestor máximo da instituição foi solicitada autorização para realização de entrevista, aplicação de questionário e consulta nos sistemas disponíveis de execução orçamentária e financeira do IFRR.

Outra autorização importante foi o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE (Apêndice D) apresentado aos respondentes do questionário e entrevista.

Considerando a parte I do Apêndice C, que trata de informações específicas sobre os gestores, sete perguntas retrataram o perfil dos mesmos.

Sobre o tempo em que atuam na instituição foram dadas como opções de respostas cinco alternativas, conforme apresentado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Tempo em que atua na instituição

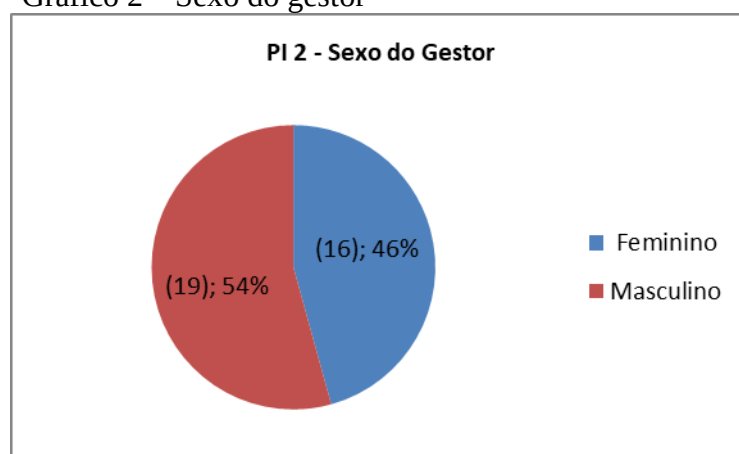


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Destaca-se que 12 gestores atuam na instituição a menos de 5 anos, 12 gestores entre 5 e 10 anos, 4 gestores entre 10 e 15 anos, 2 gestores entre 15 e 20 anos e 5 gestores por mais de 20 anos. Percebe-se que a maioria dos gestores atua na instituição entre 1 a 10 anos, o que corresponde a 68% do total dos respondentes.

Quanto à pergunta sobre o gênero dos gestores, foram dadas duas opções de respostas obtendo-se o resultado conforme apresentado no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Sexo do gestor

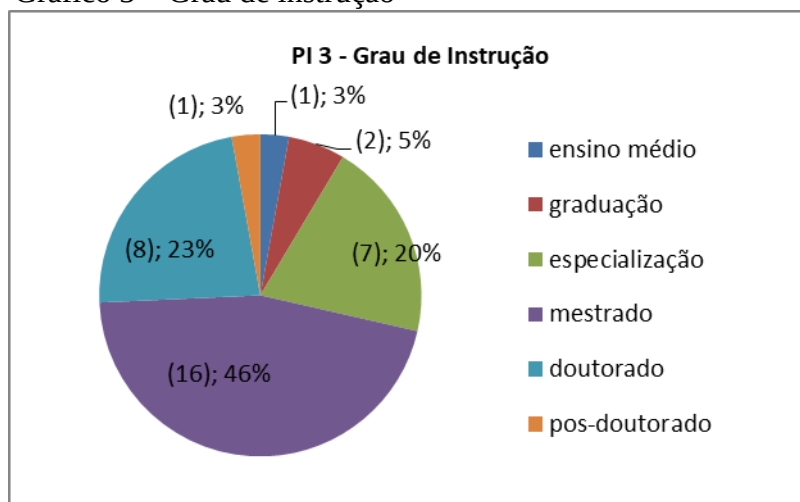


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Em análise ao gênero dos gestores, 46% são do sexo feminino e 54% são do sexo masculino e ocupam cargos de gestão na instituição. Destaca-se que quatro das unidades do IFRR, Reitoria, Campus Boa Vista, Campus Boa Vista Zona Oeste e Campus Avançado de Bonfim têm mulheres como dirigentes máximos de Unidade e no Campus Novo Paraíso todos os gestores são do sexo masculino.

Considerando a pergunta que trata do grau de instrução, foram dadas seis opções de respostas: ensino médio, graduação, especialização, mestrado, doutorado e pós-doutorado, conforme pode ser visualizado no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Grau de instrução

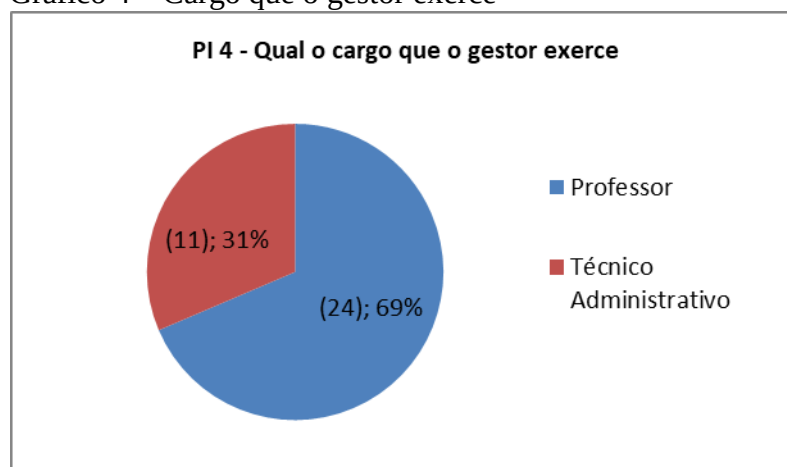


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Quanto ao grau de instrução, foram destacadas as opções mestrado, que correspondeu a 46% dos entrevistados, e doutorado, com 23%, bem como a especialização, com 20% de participação dos entrevistados. Importa ressaltar que um dos gestores respondeu possuir apenas o ensino médio, porém atua como gestor substituto e está cursando graduação em Gestão Pública. Portanto, os gestores do IFRR têm grau de instrução a partir da graduação.

Sobre a pergunta relacionada com o cargo que o gestor exerce foram dadas duas opções como alternativas apresentadas no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Cargo que o gestor exerce

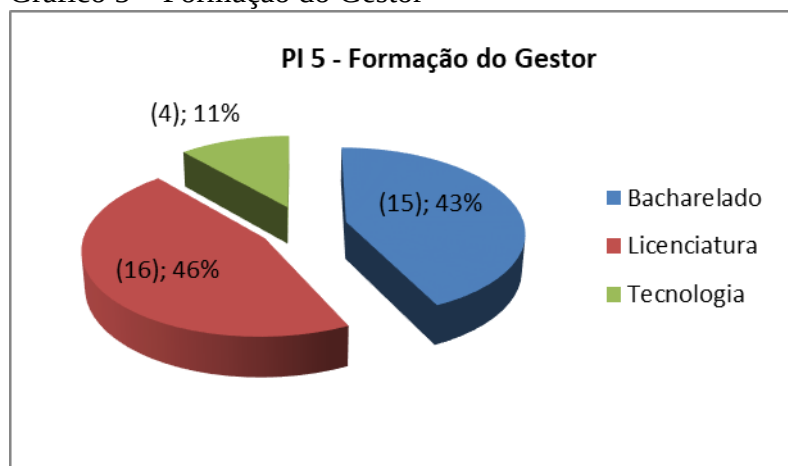


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Destaca-se que o cargo de professor ocupa maior número de cargos de gestão, o que correspondeu a 69% dos entrevistados.

Considerando a pergunta sobre a formação dos gestores, todos foram classificados em bacharelado, licenciatura e tecnologia com as mais variadas formações, conforme apresentadas no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Formação do Gestor

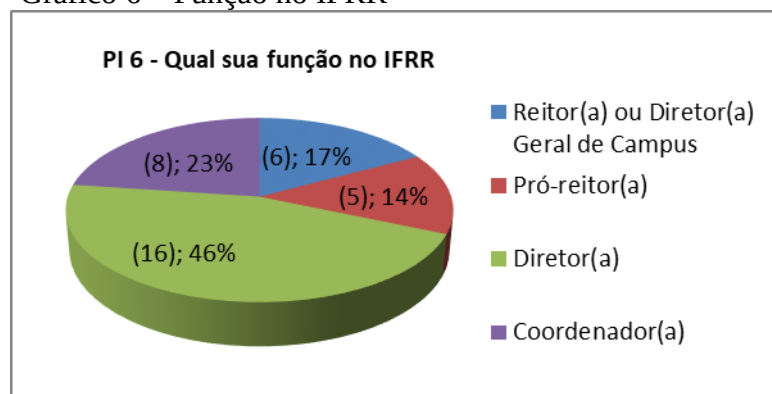


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Ao analisar o Gráfico 5 foi possível observar que os cursos de licenciatura se destacaram em relação aos demais totalizando 16 ocorrências, evidenciando a licenciatura em pedagogia com 5 ocorrências. No curso de bacharelado, destacou-se o curso de Agronomia com 5 ocorrências e, no curso de tecnologia, destacou-se o curso de Gestão Pública com 3 ocorrências.

Quanto à função exercida na instituição foram dadas quatro opções de respostas: Reitor(a) ou Diretor(a) Geral de Campus, Pró-reitor(a), Diretor(a) e Coordenador(a), conforme pode ser visto no Gráfico 6.

Gráfico 6 – Função no IFRR



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

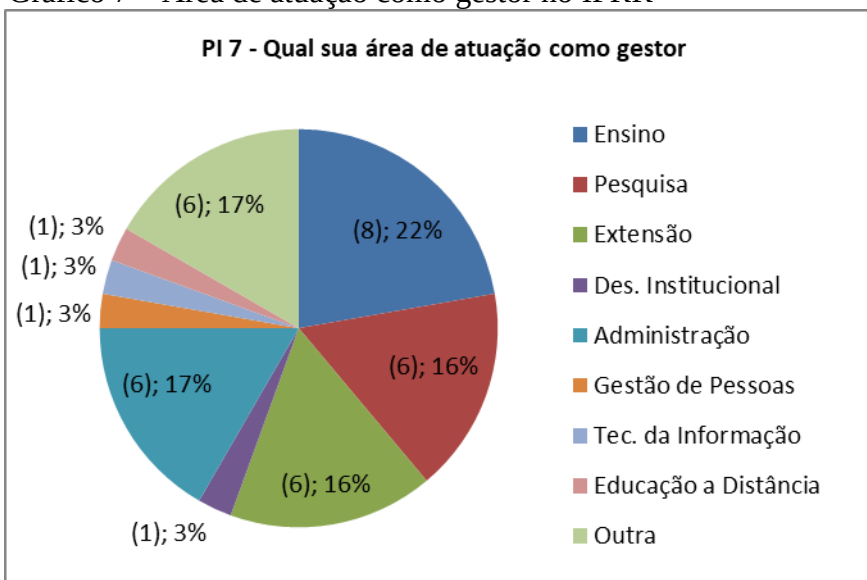
As funções que os gestores exercem foram agrupadas conforme hierarquia semelhante, diferenciando-se a nomenclatura considerando a unidade em que atuam. Reitor(a) é o dirigente máximo do órgão, sendo lotado na unidade Reitoria. O Diretor(a) Geral de Campus

é o dirigente máximo de Campus. Na Reitoria, as funções para as áreas pesquisadas são desempenhadas pelos pró-reitores que são os responsáveis por administrar e acompanhar as políticas da instituição na respectiva área de atuação. O Pró-reitor(a) é assessor imediatamente abaixo do Reitor(a) na linha de hierarquia assessorando-o nas atividades de ensino, pesquisa, extensão, administração e desenvolvimento institucional.

O Diretor(a) é assessor imediatamente abaixo do Diretor(a) Geral de Campus na linha de hierarquia assessorando-o nas atividades de ensino, pesquisa, extensão e administração. Considerando as diretorias sistêmicas Gestão de Pessoas, Educação a Distância e Tecnologia da Informação subordinadas diretamente à Reitoria, estas foram enquadradas nesse grupo. Considerando o porte dos Campi, foi necessário incluir a função Coordenador(a) que desempenha o mesmo papel dos diretores de Campi. Assim, o resultado apontou o percentual de 17% para a função Reitor(a) ou Diretor Geral de Campus, 14% para a função Pró-reitor(a), 46% para Diretor(a) e 23% para Coordenador(a).

No tocante à área de atuação dos gestores foram dadas as opções de respostas: Ensino, Pesquisa, Extensão, Desenvolvimento Institucional, Administração, Gestão de Pessoas, Tecnologia da Informação, Educação a Distância e Outra. No Gráfico 7, apresentam-se as áreas de atuação em que os gestores desempenham suas atividades.

Gráfico 7 – Área de atuação como gestor no IFRR



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A área de atuação classificada como “Outra” refere-se às respostas dos dirigentes máximos de unidades, pois consideraram que atuam em todas as áreas. A área ensino se

destacou com 8 ocorrências tendo em vista que nos campi do interior, além do diretor de ensino, existe o diretor de ensino técnico por causa dos cursos agrícolas.

3.4 INSTRUMENTOS DE PESQUISA

Os instrumentos utilizados na pesquisa são a descrição dos materiais utilizados e sua função ou papel na investigação. Logo, os instrumentos de pesquisa são ferramentas que auxiliam o pesquisador na comprovação do objeto em análise. Assim, os instrumentos usados na pesquisa foram: análise documental, questionário e entrevista.

3.4.1 Análise Documental

Este instrumento contribuiu como norteador em todo o processo da pesquisa-ação, pois desde a fase inicial ele serviu de parâmetro para confirmar a importância da implantação de um sistema de informação de custos no âmbito do IFRR não só pela exigência legal, mas também para conhecer o custo do serviço prestado em cada área de atuação da instituição e auxiliar os gestores no gerenciamento dos recursos públicos e na tomada de decisão. Os documentos analisados são as leis que tratam sobre o tema sistema de informação de custos na administração pública, conforme apresentado no Quadro 1 e Relatórios de Gestão da Instituição.

3.4.2 Questionário

Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2010) o questionário consiste em um conjunto de perguntas ordenadas a respeito de uma ou mais variáveis a medir ou descrever. O questionário utilizado na pesquisa foi o semiestruturado que consiste em usar dois tipos de perguntas, as fechadas – que contém respostas previamente delimitadas; e as abertas – que não delimitam previamente as opções de respostas. O questionário foi aplicado aos gestores da instituição no período de 06 de fevereiro de 2018 a 18 de junho de 2018, entre diretores e coordenadores na área de administração, ensino, extensão, pesquisa, desenvolvimento institucional, educação a distância, gestão de pessoas e tecnologia da informação e dirigentes máximos de unidade, nas seis unidades da instituição. Destaca-se que a pesquisa foi realizada com todos os gestores previamente definidos totalizando 100% da população.

Em novembro de 2017, foi realizado um pré-teste do questionário com intuito de verificar possíveis falhas de perguntas, tais como: inconsistência, complexidade, ambiguidade ou embaraço. Segundo Figueiredo e Souza (2011), o pré-teste é a validação do questionário aplicado a uma população com as mesmas características do grupo objeto de pesquisa. Nesta etapa, participaram seis gestores da unidade Reitoria. A escolha da unidade Reitoria deu-se em virtude de ser o local onde a pesquisadora está lotada. Considerando a população de 35 gestores estabelecida para a pesquisa, divididas em seis unidades, a realização do pré-teste correspondeu ao percentual de 17,14% da população total.

O questionário está estruturado em apresentação da pesquisadora, informações ao colaborador, termo de consentimento, parte I constituída de sete perguntas sobre informações específicas sobre o entrevistado e parte II constituída de oito perguntas visando obter informações sobre o nível de conhecimento sobre o tema custos no setor público e se julgam importante utilizar-se desta ferramenta na gestão pública, conforme pode ser verificado no Apêndice C.

3.4.3 Entrevista

A entrevista, conforme define Silva (2003), é uma comunicação verbal entre duas ou mais pessoas com estruturação previamente definida. Este instrumento foi aplicado ao gestor de tecnologia da informação para confirmar a viabilidade de implantação de um módulo de sistema de informação de custos dentro do Sistema Unificado de Administração Pública - SUAP do Instituto Federal de Roraima. O tipo de entrevista utilizada foi a estruturada ou padronizada, pois segue um roteiro preestabelecido no qual o entrevistado é esclarecido sobre o assunto e convidado a responder por causa de seu conhecimento sobre o tema pesquisado.

A entrevista foi dividida em duas etapas, versando a primeira em conhecer e compreender o Sistema Unificado de Administração Pública para propor um módulo de apuração de custos e sugerir o processo de implantação do referido módulo. Foi realizada no dia 26 de fevereiro de 2018 e gravada por meio de aplicativo de gravador de voz. Está estruturada em apresentação da pesquisadora, informações ao entrevistado, termo de consentimento, parte I constituída de 4 perguntas sobre informações específicas do entrevistado e parte II constituída de 9 perguntas sobre informações a respeito da pesquisa, conforme pode ser verificado no Apêndice B. A segunda etapa da entrevista ao gestor de TI foi realizada para confirmar se o modelo sistêmico do módulo de apuração de custos bem

como a modelagem da proposta de implantação estavam alinhados com o sistema existente. Assim, com base no modelo sistêmico de apuração de custos proposto e modelagem do processo de implantação as questões nesta etapa foram as seguintes:

- a) Quais os benefícios do modelo sistêmico do módulo de apuração de custos e da modelagem do processo de implantação do módulo?
- b) Quais as limitações do modelo sistêmico do módulo de apuração de custos e da modelagem do processo de implantação do módulo?
- c) Se existe algo a acrescentar no modelo sistêmico do módulo de apuração de custos e na modelagem do processo de implantação do módulo?

4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DE DADOS DA INSTITUIÇÃO

Este capítulo apresenta os elementos que compõem os custos do IFRR, o julgamento dos gestores de diversas áreas sobre a importância da implantação de um módulo de apuração de custos, as etapas da entrevista com o gestor de TI e proposta de um módulo de apuração de custos.

Atualmente a instituição utiliza dados extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI ou Tesouro Gerencial com o objetivo de realizar consultas sobre as despesas executadas e a finalidade de elaborar relatórios gerenciais para apresentação de indicadores aos usuários internos e externos. No entanto, estes valores não estão detalhados em nível de área (ou atividade). Por meio de análise documental foi verificado que indicadores de Desempenho Operacional são informados no Relatório de Gestão da Instituição anualmente por força do Acórdão TCU nº 2267/2005, mas são indicadores que agrupam o valor total das categorias de despesas. Na Tabela 3 apresentam-se os indicadores de desempenho operacional entre os exercícios de 2010 a 2017, onde IGCA significa Índice Gasto Corrente por Aluno, PGP significa Percentual de Gastos com Pessoal, PGOC significa Percentual de Gastos com Outros Custeios e PGI significa Percentual de Gastos com Investimentos.

Tabela 3 – Indicadores Administrativos 2010 a 2017 - Acórdão TCU nº 2.267/2005 (R\$)

Indicador	Fórmula	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1 – IGCA	Gastos Correntes/ N° Alunos Matriculados	11.625,91	10.773,87	6.233,63	8.997,38	13.309,07	15.324,82	20.011,79	26.614,82
2 – PGP	(Gastos com Pessoal/ Gastos Totais)x100	56,48%	59,48%	63,57%	61,01%	59,92%	70,78%	71,29%	75,45%
3 – PGOC	(Gastos com Outros Custeios/ Gastos Totais)x100	21,94%	19,48%	18,40%	21,72%	21,84%	18,77%	18,97%	13,63%
4 – PGI	(Gastos com Investimentos /Gastos Totais)x100	21,57%	16,13%	13,12%	12,25%	13,47%	5,84%	7,51%	6,07%

Fonte: BRASIL. Ministério da Educação. Relatórios de Gestão do IFRR 2010-2017 (2018)

O marco do período de 2010 se deve ao fato de ser o exercício que efetivamente iniciou as atividades operacionais nos sistemas da administração pública como Instituto Federal de Roraima, pois embora a Lei de criação dos IF'S seja de 2008, em 2009 foi um período de transição no qual ainda se registraram as operações no antigo CEFET-RR. Somente em 2010 as atividades operacionais do Instituto Federal de Roraima foram efetivamente contabilizadas nas respectivas Unidades Gestoras.

Ressalta-se que os indicadores foram estabelecidos pelo Acórdão TCU 2267/2005, traduzindo o índice em relação a um gasto realizado, com o objetivo de apresentar informações mínimas relativas aos resultados operacionais das instituições.

Para o cálculo dos gastos correntes, os indicadores consideram o total liquidado no exercício mais os restos a pagar não processados pagos.

Quanto ao indicador IGCA, este indica o valor do custo aluno expresso por meio da razão Gasto Corrente pelo Número de Alunos Matriculados. De acordo com a definição do índice, nos gastos correntes devem ser excluídos os gastos correntes com Pessoal Inativo, Pensionistas e Precatórios. Conforme informações do Relatório de Gestão 2016 as principais razões do aumento deste índice estão relacionadas com o desembolso de recursos para manter o funcionamento das unidades considerando que, a cada ano, os contratos são onerados em virtude do equilíbrio econômico, financeiro e, ainda, o custo amazônico por causa das dificuldades de deslocamento, comunicação e logística. A política de assistência ao estudante demanda despesas com auxílio-transporte e auxílio-alimentação. Os *campi* localizados na zona rural apresentam o maior custo corrente devido ao atendimento de alunos em regime de alternância. Assim, todas as ações, onerosas ou não, objetivam combater a evasão escolar, o desligamento, as reprovações e, principalmente, fomentar a formação profissional de qualidade.

Quanto ao indicador PGP este indica o percentual dos Gastos com Pessoal em relação aos Gastos Totais, incluindo-se nestes os Ativos, Pensionistas, Precatórios e Sentenças Judiciais.

O indicador PGOC indica o percentual de Gastos com Outros Custeios, excluindo-se os gastos com pessoal, benefícios, pis/pasep, investimentos e inversões financeiras em relação aos Gastos Totais.

O indicador PGI indica o percentual de Gastos com Investimentos (execução de obras e aquisição de móveis ou imóveis) em relação aos Gastos Totais da Instituição.

Os gastos totais da instituição são a soma das categorias econômicas desdobradas em despesas correntes e de capital. As despesas correntes são compostas pelos grupos: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes. As despesas de capital são compostas pelos grupos: Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Percebe-se que pelos indicadores operacionais a informação é genérica não dando subsídios à gestão quanto custa um curso individualmente, pois as despesas estão todas agrupadas. A folha de pessoal, por exemplo, é realizada pela unidade gestora da Reitoria por

força da própria Lei de Criação dos Institutos - 11.892/2008. Conforme versa o art. 9º “Cada Instituto Federal é organizado em estrutura multicampi, com proposta orçamentária anual identificada para cada campus e a reitoria, exceto no que diz respeito a **pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores**” (grifo nosso). Com a criação de um módulo de apuração de custos, a Instituição poderá alocar os custos com pessoal em cada centro de custo, que poderá ser uma unidade gestora ou um curso ofertado por exemplo.

Com o objetivo de comparar os indicadores administrativos do Acórdão TCU nº 2.267/2005 com o custo da instituição considerando o método de custeio direto utilizado pelo SIC com seus respectivos ajustes, elaborou-se a demonstração conforme Tabela 4, baseada nas informações geradas pelos sistemas SIAFI e Tesouro Gerencial em 2017.

Tabela 4 – Demonstração do Custo da Instituição (R\$)

C.O. ¹	Despesa Orçamentária Liquidada (Despesa liquidada + Inscrição em RP não Processados)	155.952.470,74
	(-) Despesa Executada por Inscrição em RP não processados	32.466.310,33
	(+) Restos a pagar liquidados no Exercício	13.196.521,00
A.O. ²	(-) Despesas de Exercícios Anteriores	131.137,11
	(-) Formação de Estoques	1.226.170,53
	(-) Concessão de Adiantamentos	87.565,94
	(-) Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização da dívida	9.210.194,60
	(=) Despesa após ajustes orçamentários	126.027.613,23
	(+) Consumo de Estoques	974.273,43
A.P. ³	(+) Despesa Incorrida de Adiantamentos	-
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização	1.884.193,22
	(=) Despesa após ajustes patrimoniais = Custo da Instituição	128.886.079,88
	Custo Aluno (128.886.079,88/4477)	28.788,49

Fonte: Elaborado pela autora, com base no SIAFI (Balancete 2017) e Tesouro Gerencial 2017 (2018)

Como pode ser observado, caso esta metodologia seja aplicada em cada unidade, o custo terá distorções por área, pois como comentado anteriormente, a despesa com mão de obra é centralizada na unidade Reitoria. Assim, o SIC poderia ser utilizado em razão da apuração do custo total da instituição, sendo que todas as despesas das unidades são consolidadas. Em comparação ao IGCA, o custo da instituição apresentou o valor de R\$ 28.788,49, o que corresponde a uma variação de 8%. Enquanto o IGCA não considera os gastos de pessoal com inativos, pensionistas e precatórios, no cálculo do custo da instituição estes valores foram incluídos. Importa informar que o valor do Custo Aluno é a razão entre o Custo da Instituição e o número de alunos matriculados.

¹ C.O. – Contabilidade Orçamentária; ² A.O. – Ajuste Orçamentário; ³ A.P. – Ajuste Patrimonial

4.1 ELEMENTOS QUE COMPÕEM OS CUSTOS DO IFRR

Na administração pública, a despesa é controlada pelo empenho que é o primeiro estágio da despesa e pode ser conceituado conforme descreve o art. 58 da Lei nº 4.320/64:

“... ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Traduzindo o conceito da lei segundo a explicação de Mota (2009, p.141):

empenhar é garantir a um fornecedor de serviços e bens que a repartição pública tem autorização legal para realizar gastos, oferecendo como suporte para essas despesas um documento denominado nota de empenho. O empenho compromete (reduz) a autorização dada na lei orçamentária e é traduzido na aprovação formal do gasto, em processo administrativo, pelo ordenador de despesa.

Assim, os estágios da despesa são empenho, liquidação e pagamento. A liquidação é o segundo estágio que, de acordo como art. 63 da Lei nº 4.320/64, “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. Segundo Mota (2009), o pagamento é o terceiro e último estágio da execução da despesa, caracterizando-se pela emissão em favor do credor, de ordem de pagamento, que hoje é representada pelo documento chamado ordem bancária. Este estágio está referenciado no art. 64 da Lei nº 4.320/64.

Todos os estágios da despesa pública são efetuados por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

Os elementos que compõem os custos do IFRR são:

- a) despesas com Pessoal: mão de obra (salários dos servidores);
- b) despesa com Investimentos: bens adquiridos ou construídos (móveis e imóveis);
- c) despesa com Outras Despesas Correntes: materiais de consumo, manutenção da atividade administrativa e educacional (diárias, passagens, locação de mão de obra, serviços de terceiros pessoa física ou jurídica), programas destinados aos estudantes (bolsa auxílio à pesquisa e extensão, auxílios transporte e alimentação) e capacitação de servidores (serviço de terceiros, diárias, passagens, incentivo qualificação).

Além desses, a despesa com o material consumido ao longo de cada mês e a depreciação dos bens móveis e imóveis. A despesa com material de consumo é controlada pelo setor de almoxarifado que encaminha mensalmente o relatório para conciliação com o setor de contabilidade. A despesa com depreciação dos bens móveis é controlada por meio de planilhas do Excel pelos setores de contabilidade. Destaca-se que esta informação deveria ser

gerada pelo setor de patrimônio, porém como o módulo de depreciação no SUAP ainda não está em funcionamento, o setor de contabilidade no momento acompanha tal despesa. Assim, elas são lançadas por meio de registros contábeis no SIAFI. A despesa com depreciação dos bens imóveis é lançada automaticamente no SIAFI com base nas informações contidas no Sistema de Gestão dos Imóveis de Uso Especial da União - SPIUnet. As informações dos bens imóveis da instituição são alimentadas no SPIUnet pelo Departamento Técnico de Engenharia e Obras.

Com o intuito de se ter um controle gerencial da aplicação dos recursos, em 02 de janeiro de 2015, entrou em vigor a Portaria nº 4, de 4 novembro de 2014, do Ministério da Educação que instituiu o Sistema Integrado de Planejamento, Orçamentação e Custos para as unidades orçamentárias e gestoras do Ministério da Educação – MEC, por meio da adoção da Subação Orçamentária e do Plano Interno – PI.

Conforme §1º a Subação Orçamentária, é o instrumento de integração entre o planejamento, a programação e a execução orçamentária e financeira que tem como objetivo orientar os processos de tomada de decisão e imprimir visibilidade à execução das políticas de educação, podendo ser executada por meio de uma das ações orçamentárias, em um ou mais planos orçamentários.

O Plano Interno, que é um código constante no SIAFI, é composto por 11 posições para cadastramento e é usado na nota de empenho como instrumento de gerenciamento e de detalhamento dos atributos da Subação Orçamentária, com vistas à apropriação de custos das políticas nacionais de educação. A primeira posição, a sexta, a sétima e oitava e a décima primeira serão cadastradas conforme os Anexos I, II, III e IV da Portaria nº 4, de 4 novembro de 2014. Da segunda até a quinta posição serão cadastrados os códigos identificadores da Subação Orçamentária, a qual se vincula o respectivo Plano Interno sendo criadas em cada unidade gestora. A nona e décima posições terão codificações de livre escolha pela unidade de forma a atender às suas necessidades e características específicas.

O Plano Interno do Instituto Federal de Roraima, de acordo com a Portaria Nº 4, de 4 de novembro de 2014 da SPO/MEC apresenta-se conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Plano Interno do IFRR

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º	9º	10º	11º
Anexo I	Macroprojeto Institucional		Unidade Adm. Responsável pelo Empenho		Anexo II Nível/Etapa de Ensino	Anexo III Categoria de Apropriação		Unidade Adm. Responsável pelo Crédito		Anexo IV Tema/Público

Fonte: Adaptado pela autora conforme dados coletados na organização pesquisada (2018)

O Anexo I trata do enquadramento da despesa, onde cada código representado por letra significa uma meta a ser atingida de acordo com o Plano Nacional de Educação. O Anexo II identifica o Nível e a Etapa de Ensino sendo representado por letra. O Anexo III identifica a Categoria de Apropriação que é a área de aplicação do recurso, sendo representado por número. O Anexo IV identifica o Tema/Público da aplicação do recurso, sendo representado por letra. O Macroprojeto Institucional é objetivo estratégico definido pela Instituição e está cadastrado no SUAP no módulo Desenvolvimento Institucional representado por codificação numérica. A Unidade Administrativa Responsável pelo Empenho é a unidade que realiza o empenho na sua unidade gestora no SIAFI, enquanto a Unidade Administrativa Responsável pelo Crédito é a unidade que disponibiliza o crédito, podendo empenhar este crédito na sua ou em outra unidade. Assim, o planejamento não será distorcido, ficando evidenciado de qual unidade é o recurso.

O Plano Interno é um instrumento de auxílio para o acompanhamento dos recursos utilizados por área nas unidades de ensino. No entanto, no tocante à apuração de custos no SUAP, ainda não atenderá completamente, pois o PI referente às despesas com pessoal é genérico, informando o total da mão de obra da Instituição e sendo liquidada apenas na unidade Reitoria porque a Lei de Criação dos Institutos já estabelece assim.

4.2 RESULTADOS DA APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO COM OS GESTORES

Para se implantar um sistema em uma instituição, é preciso o aval dos gestores envolvidos no processo. Por esse motivo, foi realizado um questionário voltado aos dirigentes máximos das unidades e gestores das áreas de ensino, pesquisa, extensão, administração, desenvolvimento institucional, gestão de pessoas, educação a distância e tecnologia da informação. Conforme destaca Pastor (2010, p.26):

a implantação de qualquer sistema de informações gerenciais, sobretudo de custos, não terá sucesso se não contar com o apoio decisivo da alta administração, principalmente porque os dados deverão ser colhidos pelo contador de custos em outras áreas sobre as quais não tem ingerência.

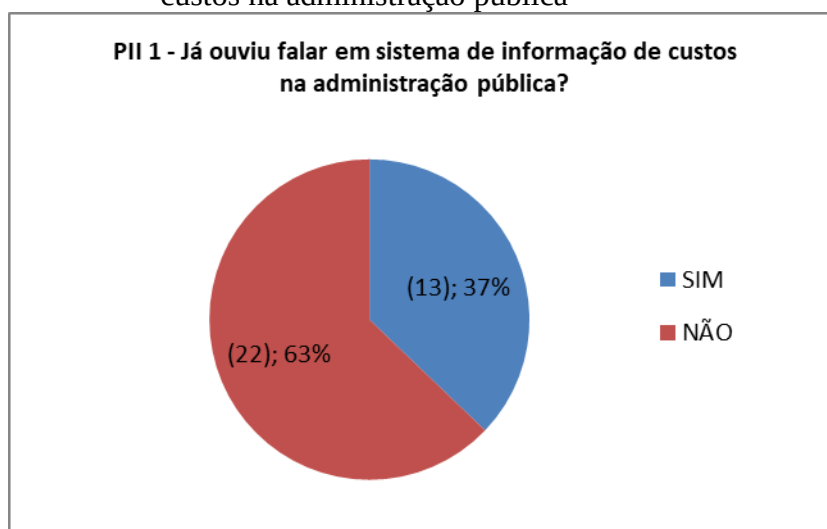
O instrumento questionário evidenciado no Apêndice C, teve a intenção de descobrir se os gestores do IFRR conhecem o tema sistema de informação de custos na administração pública e se julgam importante a proposta de implantação do módulo de apuração de custos no âmbito do IFRR. Percebe-se que muitos gestores, por não serem da área administrativa ou contábil, desconhecem a legislação que todo gestor público deve atender e ainda os instrumentos que podem auxiliá-los no processo de tomada de decisão, cabendo aos

profissionais da área técnica a orientação tanto da parte legal, quando acerca do instrumento que possibilite o conhecimento do custo do serviço prestado.

No período de 06 de fevereiro de 2018 a 18 de junho de 2018, foram disponibilizados os questionários aos gestores do IFRR nas áreas de ensino, pesquisa, extensão, administração, desenvolvimento institucional, gestão de pessoas, tecnologia da informação, educação a distância e, ainda, aos dirigentes máximos de órgão. Foram obtidas trinta e cinco respostas, o que corresponde ao percentual de 100% da população estabelecida previamente.

A segunda parte do questionário refere-se às informações sobre o tema da pesquisa. A primeira pergunta deste bloco faz referência ao conhecimento sobre o tema sistema de informação de custos na administração pública como demonstrado no Gráfico 8.

Gráfico 8 – Conhecimento sobre sistema de informação de custos na administração pública



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

O resultado do Gráfico 8 confirma que a maioria dos gestores não conhecem o tema sistema de informação de custos na Administração Pública, correspondendo a 63% dos entrevistados. As respostas afirmativas apresentaram um percentual de 37% dos entrevistados que afirmaram ter conhecimento sobre o tema sistema de informação de custos ou gastos nos processos e atividades da Administração Pública.

A resposta afirmativa da primeira pergunta, direcionava o respondente para a segunda pergunta, que questionava o “entendimento sobre informação de custos nos processos da administração pública”. Assim, os respondentes apresentaram como entendimento as seguintes respostas:

- 1 - Busca dar mais transparência aos custos relacionados com cada área da instituição;

2 - Informações básicas quanto à formação do custo para o funcionamento dos setores, legislação básica relacionada à aquisição de bens e serviços, conformidade contábil e responsabilidade fiscal;

3 - Conhecimento amplo, a partir de orientações vindas da Diretoria de Planejamento. Mapa do fluxo entre orçamento, recurso e aplicabilidade.

4 - Serve para a tomada de decisão ao gestor para melhor desenvolvimento das suas ações. A partir da formação do custo da ação poderá o gestor decidir entre a melhor forma de executar uma ação;

5 - A informação de custos auxilia na tomada de decisão da instituição, proporcionando mais segurança e eficiência na alocação dos gastos;

6 - Transparência nos gastos que implicam na realização de uma determinada atividade/processo;

7 - Entende-se que o gestor, para atender aos objetivos das políticas estabelecidas pelo MEC, com eficiência e eficácia, necessita saber/conhecer de um sistema de informações que auxilie na tomada de decisão;

8 - É um sistema que pode auxiliar nas decisões a serem tomadas, ajudando o gestor a seguir a legislação na tomada de decisão;

9 - Após projeto aprovado, o proponente tem a obrigação e a responsabilidade de informar os custos utilizados para a administração pública e setores de controle administrativo;

10 - O meu conhecimento se resume em saber que é um sistema de gestão. No entanto, não tenho conhecimento profundo como atualmente isso ocorre no IFRR;

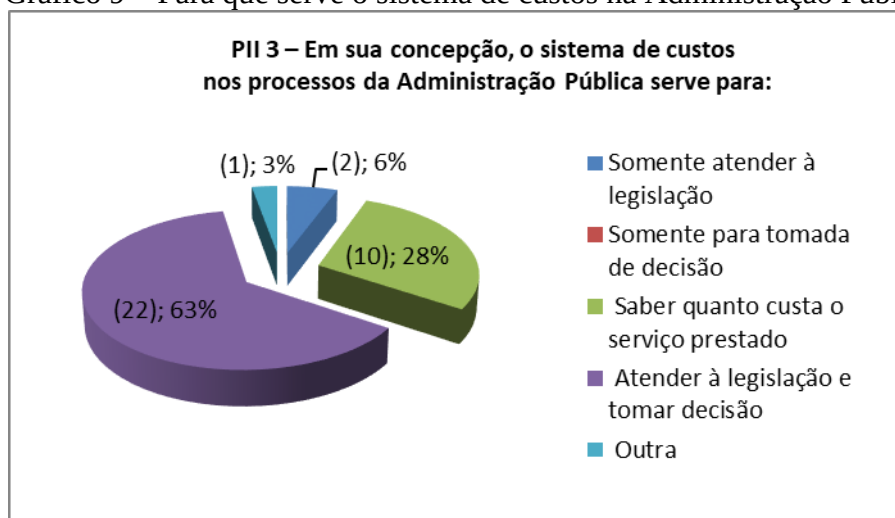
11 - A quantificação em termos de valor monetário das atividades/ações da administração pública;

12 - Tenho conhecimento em parte.

13 - É uma política governamental que busca a tomada de decisões e alocação mais eficiente dos gastos públicos.

Questionados sobre a utilidade do sistema de custos na administração pública foram dadas cinco alternativas como respostas, tal como pode ser visto no Gráfico 9.

Gráfico 9 – Para que serve o sistema de custos na Administração Pública



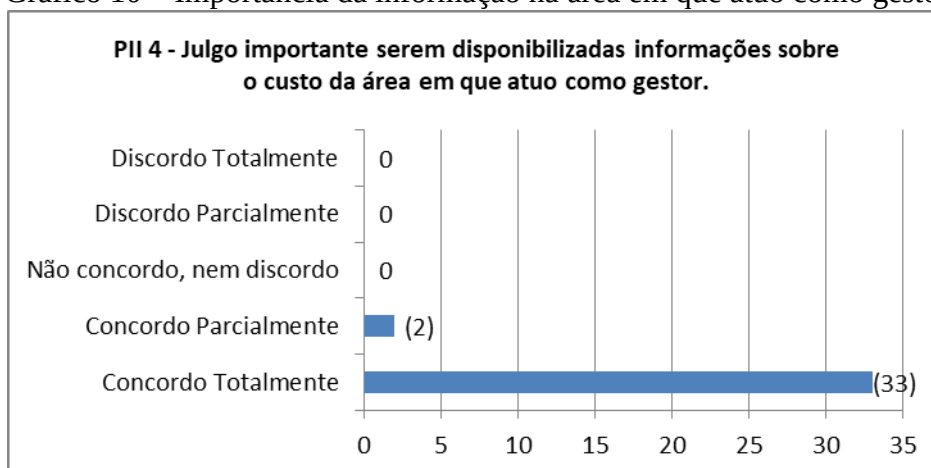
Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A maioria dos entrevistados tem em sua concepção que o sistema de custos na administração pública serve para satisfazer a legislação e tomar decisões, correspondendo a 63% dos entrevistados.

A partir da questão quatro da segunda parte do questionário, foram utilizadas escalas de intensidade como opções de respostas. Utilizando-se da escala Likert, que é uma escala para medir as atitudes e conhecer o grau de conformidade dos respondentes, foram atribuídos valores de 1 que significa “discordo totalmente” a 5 que significa “concordo totalmente”, que significam a concordância ou discordância da afirmativa em sua totalidade ou maioria, sendo explicada no Apêndice C.

Quando questionados sobre se julgam importante serem disponibilizadas informações sobre o custo da área em que atuam como gestor, foram apresentadas as respostas que ilustram o Gráfico 10.

Gráfico 10 – Importância da informação na área em que atuo como gestor

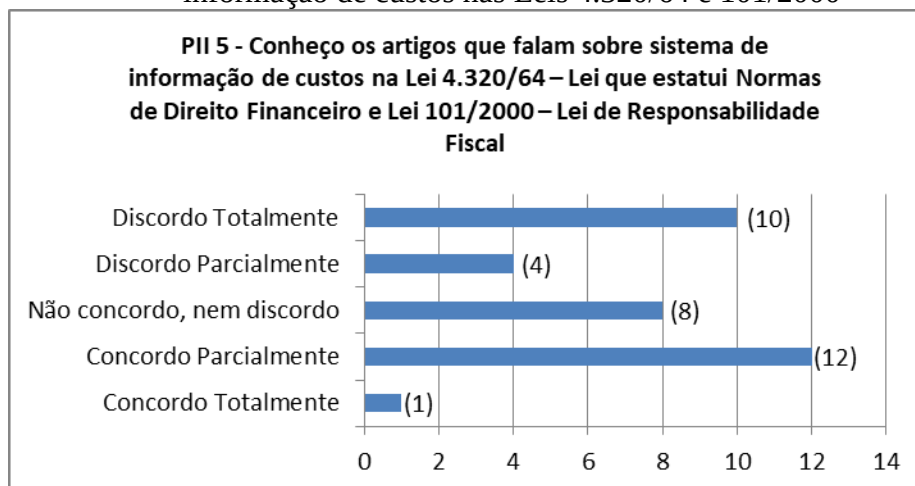


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

As respostas em relação ao fato de que seja importante disponibilizar as informações sobre o custo na área em que atua foram quase unânimes quanto à concordância total na afirmativa. Apenas 02 respondentes apresentaram como resposta que concordam parcialmente.

Questionados sobre se conhecem os artigos que falam a respeito do sistema de informação de custos na Lei 4.320/64 – Lei que determina Normas de Direito Financeiro e Lei 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, houve uma variação nas resposta como pode ser observado no Gráfico 11.

Gráfico 11 – Conhecimento dos artigos que falam sobre sistema de informação de custos nas Leis 4.320/64 e 101/2000

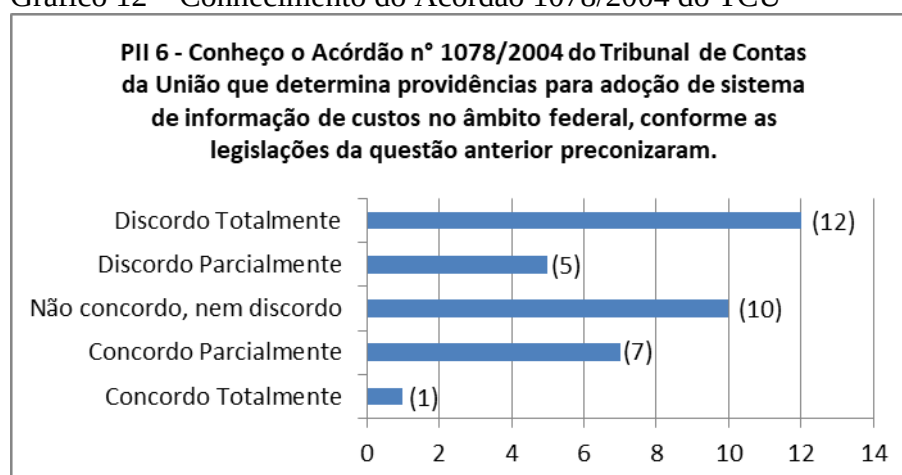


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Ao observar as respostas sobre o Gráfico 11, foi possível notar certo desconhecimento acerca da legislação, sendo que 12 dos gestores confirmaram que concordam parcialmente, inferindo que conhecem superficialmente a legislação e apenas 01 respondente tem esse conhecimento.

Considerando o Acórdão 1078/2004 do TCU que determinou providências para adoção de sistema de informação de custos no âmbito federal, foram questionados quanto ao conhecimento mencionado. No Gráfico 12 é possível constatar os resultados atingidos.

Gráfico 12 – Conhecimento do Acórdão 1078/2004 do TCU

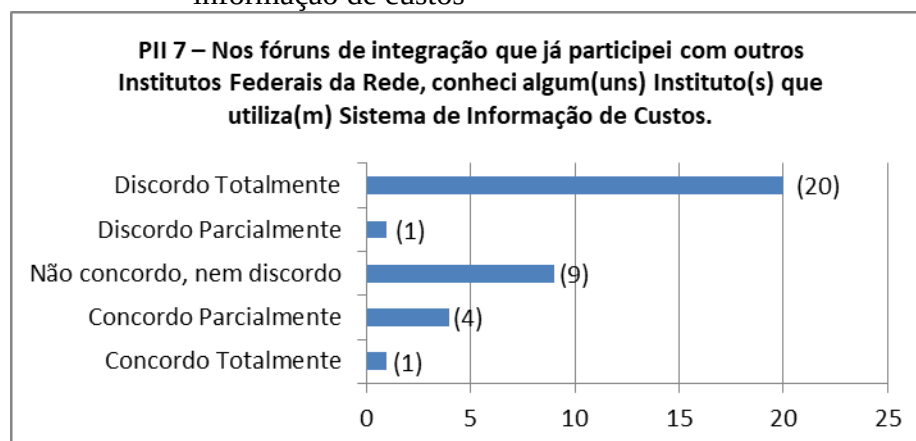


Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Em análise ao Gráfico 12, observa-se que apenas 01 dos gestores afirmou que conhece o Acórdão 1078/2004 do TCU em sua totalidade e 07 gestores conhecem parcialmente. Apresentaram como resposta não concorda, nem discorda, 10 gestores e 05 gestores desconhecem em sua maioria. Quanto ao desconhecimento do Acórdão 1078/2004 do TCU 12 gestores apresentaram essa resposta, comprovando que os mesmos necessitam de apoio técnico quanto às orientações sobre as normas que tratam da gestão pública.

Considerando a participação dos gestores em suas respectivas áreas em Fóruns de Integração com outros Institutos da Rede Federal, foram questionados se conheceram algum Instituto que já implantou sistema de informação de custos em sua instituição. No Gráfico 13 apresenta-se o resultado desta pergunta.

Gráfico 13 – Conhece outro instituto que implantou sistema de informação de custos



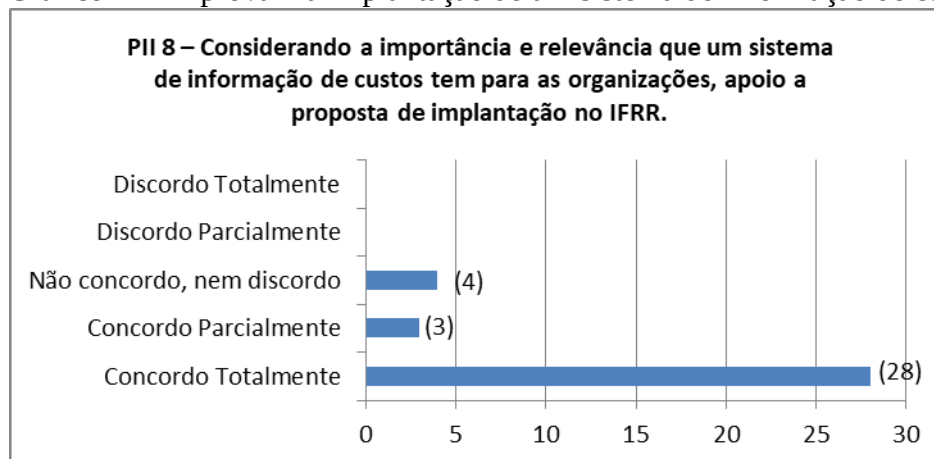
Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A interpretação do Gráfico 13 demonstra que a maioria dos gestores desconhece totalmente outro Instituto Federal que tenha implantado sistema de informação de custos, o

que corresponde a vinte gestores. Apenas 01 respondente confirmou que conhece 01 Instituto que utiliza Sistema de Informação de Custos, mas não evidenciou qual é a Instituição.

Por meio da aplicação do questionário, os gestores puderam perceber a importância e relevância que um sistema de informação de custos tem no órgão público. Assim, foram questionados se apoiam a proposta de implantação no IFRR, tal como pode ser identificado no Gráfico 14.

Gráfico 14 – Aprovam a implantação de um sistema de informação de custos



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

Ao examinar o Gráfico 14, foi possível constatar que vinte e oito gestores apoiam a implantação de um módulo de apuração de custos no IFRR, o que corresponde a 80% da população pesquisada.

Na aplicação do questionário, então, percebeu-se que os gestores mostraram interesse pelo tema abordado, relatando, inclusive, que precisam de orientações da área administrativa para atuar em suas respectivas áreas.

4.3 APRESENTAÇÃO DA 1ª ETAPA DA ENTREVISTA COM O GESTOR DE TI

Para ter um conhecimento mais detalhado sobre o Sistema Unificado de Administração Pública – SUAP e obter uma opinião técnica quanto à criação/implantação de um módulo de apuração de custos no IFRR, houve necessidade de realizar uma entrevista com o gestor de Tecnologia da Informação (TI) conforme descrito no Apêndice B.

A primeira parte da entrevista foi constituída por quatro perguntas e fez referência aos dados pessoais do entrevistado. A segunda parte da entrevista foi organizada em torno de nove perguntas sobre informações verificadas na pesquisa.

O gestor de TI atua na instituição há dez anos, exerce o cargo de técnico administrativo, tem como formação Tecnologia em Análise e Desenvolvimento de Sistemas e mestrado em Computação Aplicada.

Questionado sobre o que significa SUAP e por qual instituição foi desenvolvido, o entrevistado respondeu que é uma sigla que significa Sistema Unificado de Administração Pública, sendo uma ferramenta que foi desenvolvida pelo IFRN com o objetivo de prestar assistência ao seu corpo administrativo, pois contempla atividades rotineiras dos servidores técnicos administrativos, que são as mesmas atividades de outros Institutos, sendo uma solução que se encaixa muito bem na Rede Federal utilizado por mais de vinte Institutos.

Sobre o ano de implantação do SUAP na instituição, registra-se que foi instalado no IFRR em meados de 2014, sendo que o contato com o IFRN iniciou em 2013. A implantação se deu entre 2014/2015 com o módulo de PROTOCOLO que administra a abertura e movimentação dos processos da Instituição. Como o sistema é integrado, a maioria dos módulos que foram instalados posteriormente dependia do módulo PROTOCOLO. Quanto ao atender direcionado ao IFRR, alguns módulos se encaixam perfeitamente naquilo que os servidores trabalham, enquanto outros precisam de adequação, embora nem sempre seja fácil de realizar, visto que é necessário alterar o código do sistema, bem como comprometer futuras atualizações. Existem módulos que são satisfatórios e outros que precisam de ajustes.

Os pontos fortes considerados no SUAP foram:

1. Novos módulos continuam a ser desenvolvidos para resolver novos problemas;
2. Centraliza em um único sistema várias atividades administrativas;
3. Centraliza a gestão de usuários que se chama base L-dap, perfis e usuários no SUAP, facilitando a utilização;
4. Soluções que são planejadas nos Institutos, muitas vezes, já estão previstas para ser lançadas no Planejamento do SUAP, considerando o cronograma e uma lista de itens que precisam ser implantadas;
5. Outro ponto forte detalhado pelo gestor de TI é que o SUAP figura como uma solução de Rede para a Rede não dependendo de sistemas externos, visto que diretores e servidores de TI de vários Institutos trocam informações, experiências e fomentam o uso do SUAP em seus Institutos.

As limitações do SUAP, consideradas como pontos fracos, foram as seguintes:

1. Como é uma ferramenta que foi desenvolvida para o IFRN, funcionado para beneficiar a rotina de seus servidores, os Institutos que trabalham de maneira diferenciada sentem dificuldades na sua utilização;

2. O suporte técnico é dado apenas para o IFRN. No caso de implantações por outros Institutos, o suporte é realizado pela área de Tecnologia da Informação local;
3. As atualizações continuam sendo realizadas pelo IFRN. A respeito da necessidade de realizar alguma mudança ou suporte/manutenção maior no nível do código fonte, as outras instituições aguardam a atualização do IFRN, o que gera um dilema em decidir se alteram o código fonte ou aguardam a atualização;
4. Mesmo que ocorra o desenvolvimento de novos módulos pelo IFRN, não há celeridade na transferência desses módulos para outros Institutos, gerando certa dependência do IFRN.

Duas Coordenações da Diretoria de Tecnologia da Informação do IFRR trabalham diretamente com o SUAP. A principal Coordenação é a de Sistemas constituída por um servidor que montou um ambiente para realizar testes isolados antes de colocar algum módulo em funcionamento. A outra Coordenação é a de Redes, sendo responsável pelo suporte de infraestrutura, identificando onde está instalado o SUAP para manter o serviço funcionando. Existem usuários que não são da área de TI, mas também tem envolvimento com o sistema alimentando informações de acordo com o trabalho executado na instituição como informações de financeiro, pessoal, processos, veículos e mais recentemente educacional, considerando que foi criada a comissão para analisar a viabilidade de uso do módulo educacional. Conforme informação do gestor de TI, o SUAP perpassa por todas as atividades do IFRR, uma vez que muitos servidores estão envolvidos com o uso e o funcionamento do sistema.

Atualmente, dezenove Institutos já utilizam o SUAP e três estão migrando, mas ainda não implantaram oficialmente. Segundo informações do gestor de TI, uma Universidade Estadual no Paraná também faz uso do SUAP. No entanto, a restrição para outras organizações que não são da Rede Federal é não passar o código fonte para terceiros.

Atualmente, os módulos em funcionamento usados pelo IFRN são:

- a) Gestão de Pessoas:** módulo da área de Gestão de Pessoas, integrado com o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), com gestão de dados funcionais, editais de remoção, contracheques, competições desportivas, férias, digitalização de pastas funcionais, impressões de carteiras funcionais e crachás, indicadores de pessoal, entre outros;
- b) Ponto Eletrônico:** módulo de registro e acompanhamento de ponto eletrônico, por meio de terminais, com base em *desktop*, autenticação por biometria e topologia distribuída;

- c) Protocolo:** módulo destinado à gestão de trâmites de unidade protocolizadora;
- d) Patrimônio:** módulo destinado à gestão de controle patrimonial, com coletor de dados (tipo Android), possibilitando emissão de relatórios financeiros, trâmites de transferência de inventários e localização de bens, além de operações referentes à depreciação patrimonial;
- e) Almoxarifado:** módulo de controle de estoque de almoxarifado;
- f) Planejamento:** módulo de planejamento anual da Instituição, com gestão de objetivos, metas e ações;
- g) Contratos:** módulo de gestão de contratos, com funcionalidades de controle de medições, anexação de documentos contratuais, fiscais, avisos de vencimento, renovação etc;
- h) Convênios:** módulo de gestão de convênios;
- i) Catálogo de Materiais:** catálogo único de materiais utilizados nos módulos de Patrimônio e Almoxarifado, com especificação técnica e pesquisa de preços;
- j) Compras:** módulo para levantamento de necessidades de compras em todos os *Campi* do Instituto Federal;
- k) Chaves:** módulo para controle de empréstimo de chaves de salas e veículos com terminal biométrico;
- l) Gestão de Projetos de Extensão:** módulo de gestão dos projetos de extensão institucionais, permitindo o acompanhamento e a emissão de relatórios de projetos;
- m) Controle de Acesso de Visitantes:** terminal de controle de acesso de visitantes com dados cadastrais, foto e histórico de visitas;
- n) Gestão de Cursos e Concursos:** módulo para acompanhamento de horas trabalhadas por servidores para recebimento de proventos por encargos de cursos e concursos;
- o) Gestão Acadêmica:** módulo de gestão acadêmica para todas as atividades de ensino de uma instituição acadêmica. Dividido em níveis de ensino, atualmente, atende os cursos de formação inicial e continuada (FIC) e está iniciando a fase de testes para os cursos de pós-graduação;
- p) Indicadores de Gestão:** módulo de dados para o cálculo dos indicadores de gestão institucional exigidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), armazenando todas as variáveis necessárias para calcular os indicadores de forma clara, sem intervenções manuais;

- q) Autoavaliação:** módulo de gestão do processo de autoavaliação institucional, com aplicação de formulários de pesquisa para toda a comunidade do IFRN;
- r) Consulta pública PDI:** módulo para consulta pública, em toda a comunidade institucional, visando à catalogação de sugestões de todos os usuários no processo de construção do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI);
- s) Gestão de Programas Sociais e Bolsas de Trabalho:** módulo de gestão do Programa de Assistência Social da Instituição, envolvendo todas as atividades, tais como: bolsas de trabalho, alimentação escolar, entre outros;
- t) Currículos e Grupos CNPQ Lattes:** módulo de importação de currículos da Plataforma Lattes, bem como de informações de Grupos de Pesquisa para disponibilização e cálculo de indicadores de pesquisa;
- u) Clipping:** módulo de gestão de *clipping* para o setor de Comunicação Social com motor de busca em veículos de comunicação digitais;
- v) Central de Serviços de TI:** módulo de gestão de Central de Serviços de TI, baseado nas boas práticas de ITIL (sigla para *Information Technology Infrastructure Library*), cobrindo a gestão de incidentes e requisições, com base de conhecimento e escalonamento entre níveis de atendimento;
- w) Sistema Gestor de Concursos:** módulo de gestão de todo o processo que envolve a realização de Concurso Público ou Processo Seletivo Discente, cobrindo todas as etapas, desde inscrição, acompanhamento de pagamentos, logística operacional de realização das provas, correção, classificação e divulgação dos resultados.

O IFRN ainda conta com pequenas soluções usadas para a sua realidade que complementam o SUAP, citando, por exemplo, o módulo de Assistência Estudantil que utiliza biometria, mas que estão em outro sistema externo ao SUAP. No caso do IFRR, este módulo de Assistência Estudantil é usado sem a biometria. No entanto, como foi atualizada uma versão do SUAP, nos próximos meses tal recurso estará disponível. Alguns itens do módulo Planejamento são diferentes na utilização em razão da maneira como o IFRN costuma gerar seus recursos. O acompanhamento das atividades/execução do planejamento é realizado externamente por meio de apêndices ou complementos ao SUAP, bem como por meio de planilhas do Excel. No IFRR, o acompanhamento do planejamento é realizado a partir de formulário padrão enviado pela Pró-reitoria de Desenvolvimento Institucional aos setores da instituição a cada 4 meses. O SUAP pode sofrer adaptações conforme a necessidade de cada instituição, como é o caso dos Institutos Federais da Bahia, Maranhão e Paraíba, o que muito

contribui para o desenvolvimento do SUAP aproveitando sua infraestrutura e desenvolvendo módulos isolados, destacando-se o IFPB nesta ação.

De acordo com o gestor de TI, no IFRR, os módulos em funcionamento são: Gestão de Pessoas, Protocolo, Almoxarifado e Patrimônio, Transporte (somente para viagens na cidade), Central de Serviços (requisição de serviços tais como: carimbos, manutenção predial, refrigeração, reprografia, tecnologia da informação), Planejamento (Desenvolvimento Institucional), Pesquisa e Extensão (gerir editais), Controle de Chaves (Claviculario Eletrônico) e Estacionamento.

Conforme informação do Gestor de TI existe a possibilidade de desenvolver módulos para o SUAP, porém, no caso do IFRR, a dificuldade está relacionada com a equipe de desenvolvimento de software, pois na Coordenação de Desenvolvimento de Softwares só conta com um servidor. Enquanto o IFRN conta com uma equipe de aproximadamente 20 analistas que trabalham quase exclusivamente para desenvolver, manter e atualizar módulos no SUAP. Ainda que o IFRR pudesse contar com mais dois servidores para desenvolver um módulo no SUAP, este número ainda é insuficiente para criação de um módulo com rapidez, ou seja, é possível criar, mas, dependendo da complexidade do módulo, levará tempo para ser concluído.

Ainda que o número de servidores aumentasse, persistiria ainda outra limitação acerca da criação de um módulo pelo IFRR, visto que atualizar o SUAP faz com que um módulo novo seja criado e inserido (atualizado) na nova versão. Alguns Institutos que desenvolvem seus módulos pararam de atualizar o SUAP pelo IFRN, tornando-se independentes do SUAP/IFRN. Sendo assim, caso o IFRN desenvolva outro módulo que não exista no SUAP, não será possível atualizá-lo e um novo módulo terá que ser criado. No caso do IFRR, que continua atualizando o SUAP pelo IFRN as atualizações são herdadas, bem como ocorre a dependência do SUAP/IFRN.

Em suma, a primeira etapa da entrevista com o gestor de TI permitiu entender que o SUAP é um sistema desenvolvido e mantido pelo Instituto Federal do Rio Grande do Norte – IFRN e tem como objetivo informatizar e otimizar os processos administrativos. É um projeto de código aberto que, desde 2012, possui cooperação técnica com o Instituto Federal Fluminense – IFF, que busca o aprimoramento e desenvolvimento do sistema. A estrutura do sistema se dá em módulos construídos com a perspectiva de uma instituição multicampi, utilizando as tecnologias Python, Django, PostgreSQL, Apache, NGINX, Unicorn e JQuery. O sistema está em constante desenvolvimento para adição de novas funcionalidades, criação de novos módulos, atualizações e melhorias das funcionalidades existentes. Em razão do seu

sucesso, o SUAP, atualmente está sendo utilizado por mais de vinte Institutos da Rede Federal. Em 2014, o IFRR implantou o SUAP na instituição com o intuito de promover a eficiência no controle interno e qualidade dos serviços prestados.

4.4 PROPOSTA DE UM MÓDULO DE APURAÇÃO DE CUSTO PARA O IFRR

Diante das respostas apresentadas na primeira etapa da entrevista com o gestor de TI, foi possível desenhar um modelo sistêmico de apuração de custos e modelar o processo de implantação. Para que uma instituição conheça os custos de sua unidade, os sistemas devem estar integrados entre si. Pastor (2010) afirma que o sistema de custos não gera, ele mesmo, os dados de que precisa. Esses dados serão gerados por outros sistemas.

No caso do Instituto Federal de Roraima, os módulos existentes no SUAP contribuirão como dados na construção do módulo de apuração de custos. O SUAP já disponibiliza os módulos de Gestão de Pessoas (lotação de servidor e informação sobre salários), Almoxarifado (controle de bens de consumo), Patrimônio (controle de bens móveis e depreciação) e Protocolo que, inicialmente, é caracterizado por módulos que costumam subsidiar o módulo de custos. Em cada módulo existem pessoas habilitadas para inserção de dados conforme a área em que atuam.

Considerando que na administração pública é a liquidação o ponto de partida para a apuração dos custos, as liquidações de empenhos no SUAP deverão ser inseridas pelo setor competente a ação acerca da liquidação da despesa. Na verdade, todas as movimentações de empenhos como realização de empenho, reforço de empenho, anulação parcial ou total de empenho e liquidação de empenho devem ser registradas no SUAP. No caso do IFRR, essas ações deverão ser realizadas por servidores lotados nos setores financeiros de cada unidade. A informação sobre empenhos ainda não está disponível no SUAP, mas já existe um campo nos módulos de Almoxarifado e Patrimônio que requer esta informação a respeito do recebimento do bem. Assim, a partir da realização do empenho, este deverá ser registrado no SUAP com todas as informações pertinentes do documento Nota de Empenho.

A informação sobre o consumo de material e a despesa com depreciação já constam no SUAP. Entretanto, no IFRR, ainda não foi implementada a geração do relatório de depreciação em razão de correções que devem ser realizadas no controle de bens móveis de algumas unidades. Como o relatório mencionado só pode ser gerado a partir do aval de órgão competente, ainda que uma unidade esteja com seu controle de bens móveis em dia, não poderá gerar o relatório de depreciação.

A informação sobre o consumo de material ainda está pendente em algumas unidades, pois ainda não foram inseridos os dados relativos às aquisições dos materiais, sendo este controle realizado em planilhas a parte. Segundo explicações dos contadores das unidades, há muita rotatividade nas coordenações de Almoxarifado e Patrimônio e falta de treinamento para operacionalizar o módulo. O relatório de consumo de material é realizado em cada unidade.

Quando é preciso adquirir um bem móvel ocorre o controle por meio de um Relatório Carga responsabilizando o servidor chefe de setor pela guarda destes bens. Assim, quando ocorrer a geração do relatório de depreciação, a despesa estará vinculada a um setor que, consequentemente, está vinculado a um servidor.

No módulo de Gestão de Pessoas, os servidores estão cadastrados por setor e com a informação de salários que servirá de dados para a apuração do custo por área de atuação.

Como o intuito da implantação de um módulo de apuração de custos no IFRR é a possibilidade de se conhecer os recursos aplicados por área, no SUAP a Demonstração do Custo por Área de Atuação terá como referência a Demonstração do Custo da Instituição conforme apresentado na Tabela 4, sofrendo alguns ajustes, como apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 – Demonstração do Custo por Área de Atuação

	Despesa Orçamentária Liquidada (Despesa Liquidada - Controle PI)	R\$
	(+) Restos a pagar liquidados no Exercício (Controle PI)	R\$
	(-) Despesas de Exercícios Anteriores (Controle PI)	R\$
A.O.	(-) Formação de Estoques (Controle PI)	R\$
	(-) Concessão de Adiantamentos (Controle PI)	R\$
	(-) Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização da dívida (Controle PI)	R\$
	(=) Despesa após ajustes orçamentários	R\$
	(+) Despesa Incorrida de Adiantamentos (Controle PI)	R\$
	(+) Consumo de Estoques (Relatório Almoxarifado - SUAP)	R\$
A.P.	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização (Relatório Patrimônio - SUAP)	R\$
	(+) Despesa com Pessoal (Relatório Gestão de Pessoas - SUAP)	R\$
	(=) Despesa após ajustes patrimoniais = Custo da Área de Atuação	R\$

Fonte: Adaptado de BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. Guia Rápido do SIC (2018)

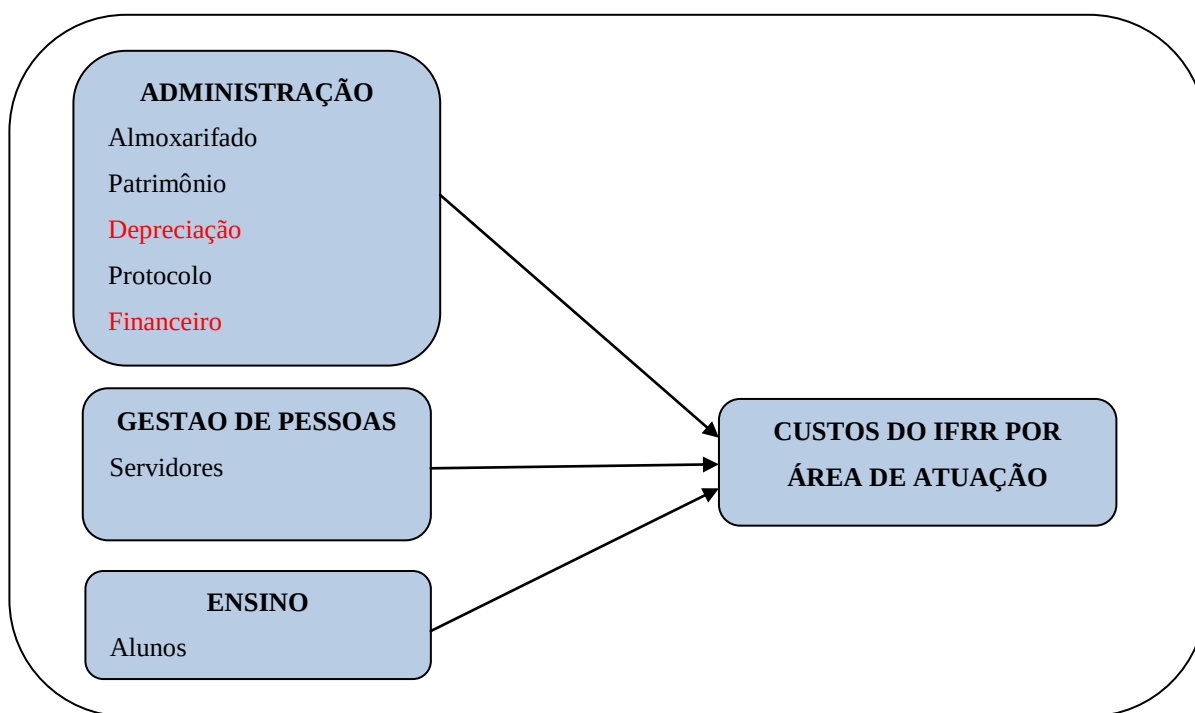
O mesmo raciocínio pode ser seguido para conhecer o custo de um curso oferecido pelo IFRR. Nesse caso, além do controle por PI, deve ser alimentado na Nota de Empenho outro controle, denominado Unidade Gestora Regionalizada - UGr. A UGr teria como denominação o nome do curso.

As despesas administrativas como água, energia, telefone e outros quando possível serão alocadas conforme a área a que fazem parte, caso contrário, serão alocadas na área administrativa da instituição.

A demonstração do custo por área em cada unidade gestora da instituição auxiliará os campi que são vinculados a uma unidade gestora, como é o caso do Campus Avançado de Bonfim, cujo orçamento é executado na unidade Reitoria e, em algumas situações, na unidade Campus Boa Vista.

Considerando que deve haver a integração entre os módulos administrativos e de custos, por meio da Figura 16 apresenta-se o modelo sistêmico do módulo de apuração de custos no SUAP.

Figura 16 – Modelo Sistêmico do Módulo de Custos no SUAP



Fonte: Elaborado pela autora (2018)

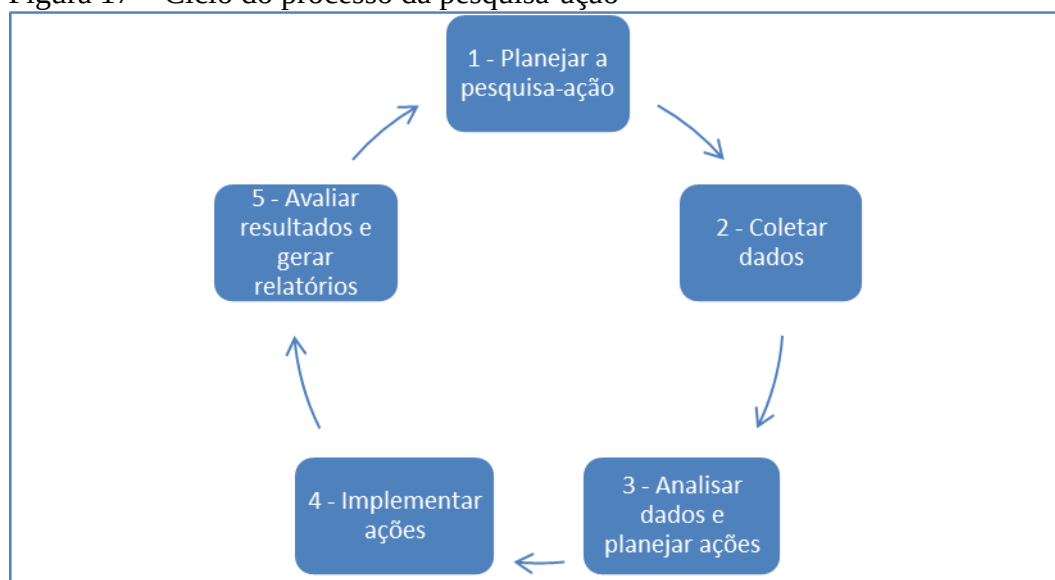
Assim, os módulos que subsidiarão o módulo de custos serão: **ADMINISTRAÇÃO**, (Almoxarifado, Patrimônio, Depreciação, Protocolo, Financeiro - a ser implementado); **GESTÃO DE PESSOAS** (Servidores); e **ENSINO** (Alunos).

A implantação de um módulo de informação de custos no SUAP auxiliará os gestores do IFRR a conhecer os recursos investidos em cada área de atuação da instituição, demonstrando essa aplicação de recursos, bem como os valores dos serviços prestados por uma instituição pública de ensino técnico e tecnológico.

Analisando que toda organização, seja ela pública ou privada, industrial ou de serviços necessita de planejamento e controle, e que a falta de planejamento para a tomada de decisão pode causar desperdícios, as técnicas usadas na engenharia de produção contribuem para demonstrar a importância de um sistema de custos no desenvolvimento dos processos do IFRR. Considerando a implantação de um sistema de informação de custos, que é um procedimento sem fluxo no momento, a intenção é utilizar o Gerenciamento de Processo de Negócios (BPM – *Business Process Management*) desde a idealização do sistema até a sua operacionalização, pois envolve profissionais e setores de áreas diferentes. Assim, é importante que se tenha um desenho do fluxo do processo, a fim de atingir o resultado esperado e ainda apresentar aos usuários a frequência com que as informações poderão ser geradas.

Outro ponto levado em consideração para se utilizar do BPM é que o ciclo do processo da pesquisa-ação relaciona-se com a abordagem dessa técnica. Segundo Mello *et. al.* (2012), o ciclo do processo da pesquisa-ação acontece em cinco fases: 1) planejar, 2) coletar dados, 3) analisar dados e planejar ações, 4) implementar ações, 5) avaliar resultados e gerar relatórios, conforme pode ser visualizado na Figura 17.

Figura 17 – Ciclo do processo da pesquisa-ação



Fonte: Adaptado de Melo *et al.*, (2012)

Tais fases devem ser sintetizadas em um relatório de pesquisa que pode ser apresentado por meio de quadro resumo conforme exemplificado no Quadro 4 a fim de auxiliar o pesquisador.

Quadro 4 – Exemplo ilustrativo do quadro resumo para pesquisa-ação

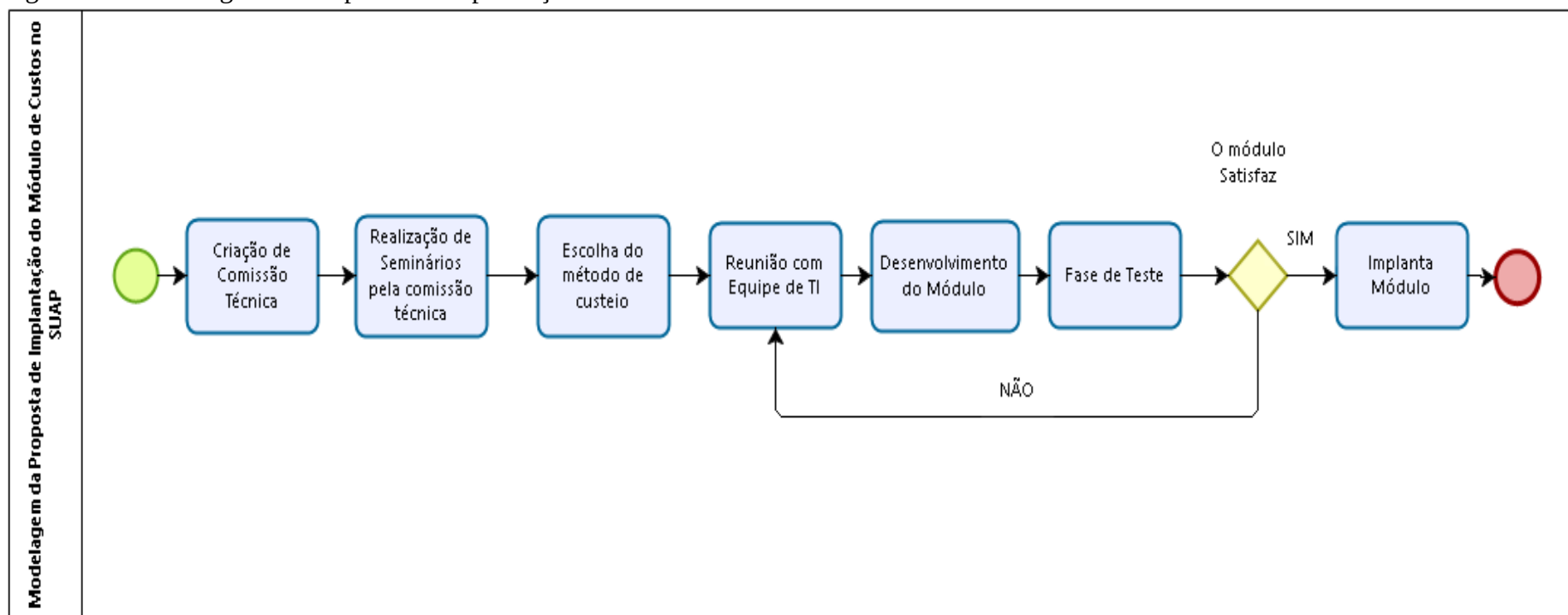
Ciclo	Período	Fase da pesquisa	Crítérios de Avaliação	Atividades Executadas	Avaliação	Melhoria e aprendizagem
1		Planejar				
2		Coletar dados				
3		Analisar dados e planejar ações				
4		Implementar ações				
5		Avaliar resultados e gerar relatórios				

Fonte: Adaptado de Mello *et. al.* (2012)

No primeiro instante, a pesquisa desenvolvida pretendeu confirmar a viabilidade de implantação de um módulo de apuração de custos em um sistema administrativo de uma instituição pública de ensino. A descrição dos elementos que fizeram a composição do módulo de apuração de custos do IFRR tem como fonte de informação a Lei Orçamentária Anual – LOA e a despesa orçamentária liquidada. Seguindo o conceito de custos, os elementos que integram o custo do serviço prestado do IFRR são todos os esforços dispendidos em bens ou serviços utilizados para produzir o serviço educação profissional e tecnológica.

Assim, por meio da modelagem de processos, são sugeridas as ações evidenciadas na Figura 18 que nortearam a construção do módulo de apuração de custos.

Figura 18 – Modelagem da Proposta de Implantação do Módulo de Custos no SUAP



Fonte: Elaborado pela autora por meio do Software Bizagi (2018)

As ações a serem realizadas para que haja a implantação de um módulo de apuração de custos no SUAP que podem ser descritas conforme a seguinte ordem:

- 1 – Criação de comissão técnica:** são designados os servidores competentes da área de contabilidade, sendo constituído por um contador ou um técnico em contabilidade de cada unidade gestora;
- 2 – Realização de seminários pela comissão técnica:** etapa de estudo e discussão pela comissão, traçando o arcabouço legal e teórico relacionado aos temas sistema de informação de custos e educação profissional e tecnológica a fim de definir os direcionadores de custos da instituição;
- 3 – Escolha do método de custeio:** após os estudos realizados, nesta etapa se definirá o método de custeio a ser usado pela instituição considerando os aspectos evidenciados na etapa 2, bem como o que melhor retratar o custo do serviço prestado pela instituição;
- 4 – Reunião com equipe de TI:** a comissão técnica apresentará à equipe de TI o resultado do estudo realizado, os direcionadores de custos e a sugestão do método de custeio a ser utilizado pela instituição com o intuito de fornecer os dados necessários para o desenvolvimento do módulo de apuração de custos no SUAP;
- 5 – Desenvolvimento do módulo:** será executada pela equipe de tecnologia da informação conforme os dados fornecidos pela comissão técnica;
- 6 – Fase de teste:** após a conclusão do módulo, testes serão realizados para verificar a consistência do módulo e possíveis falhas; não havendo consistência e falhas retorna para etapa reunião com equipe técnica.
- 7 – Implanta módulo:** havendo consistência, haverá a implantação do módulo de apuração de custos no SUAP pela instituição.

Um fator importante a ser considerado com a implantação do módulo de custos, é a geração de relatórios que deverá ser apresentada mensalmente pelo setor competente a fim de evidenciar os custos mensais da instituição dando publicidade aos usuários da informação e auxiliando os gestores estrategicamente na tomada de decisão.

Assim, um dos primeiros indicativos é modular no SUAP a apuração de custos da instituição. Contudo, caso existam dificuldades ou limitações na implantação, sugere-se que o SUAP seja utilizado como fonte para um sistema de informação de custos externos, integrando-os como sistema administrativo da instituição.

Considerando os modelos propostos nas Figuras 16 e 18, houve a necessidade de confirmar com o gestor de tecnologia da informação se estes estavam alinhados com o sistema existente, consistindo na segunda etapa da entrevista.

Assim, quando questionado sobre os benefícios do modelo sistêmico do módulo de apuração de custos, o gestor de TI destacou que o modelo sistêmico (Figura 16) resume bem a natureza do processo que se quer apresentar, traduz de maneira rápida e visual aspectos gerais do módulo de custos, deixando clara a intenção de que tal módulo será “encaixado” num sistema macro, que proporcionará a base necessária ao seu funcionamento”. Quanto aos benefícios da modelagem da proposta de implantação do módulo (Figura 18), respondeu que indica claramente as etapas consecutivas necessárias à produção da ferramenta, de maneira que qualquer leigo de fora do processo pode compreender os passos e a partir dele ser estabelecido um cronograma para as etapas propostas.

Sobre as limitações do modelo sistêmico o gestor percebeu que se relaciona inicialmente com a fonte de dados, cuja premissa concebe, *a priori*, que os módulos elencados do SUAP contêm todas as informações necessárias para alimentar o modelo adequadamente. Isto estabelece que o modelo só poderia ser válido (viável) para o caso do SUAP possuir tais dados, ou a previsão da entrada destes dados (exemplo da depreciação). Não sendo assim, restariam duas possibilidades: adequar o SUAP para que contemple o modelo, ou identificar quais dados ainda restam e como obtê-los. Dessa forma, o sucesso do modelo depende da eficiência implementada na estrutura de outro sistema, ou seja, está atrelado a um *case* muito específico que proporciona um cenário conhecido e controlado para o experimento. Naturalmente, estender para um cenário mais genérico implicaria em ajustes radicais no modelo, o que não invalidaria o experimento, mas adicionaria complexidade indesejada ao processo. Logo, a limitação é coerente com o tipo de experimento que se propõe, restando, talvez para trabalhos futuros, um modelo sistêmico para um cenário mais geral.

Quanto às limitações da modelagem da proposta de implantação do módulo destacou que a partir da etapa “reunião com a equipe de TI”, o escopo pode se confundir com o de outro processo, que é o de desenvolvimento de software, o qual tem etapas e fluxo próprios. Mais uma vez, esse modelo não invalida o experimento por apontar, sob a perspectiva da engenharia de produção, o fluxo do processo. Mas encapsula todo o processo interno de engenharia de software (modelo e método de desenvolvimento, etapas relacionadas com o método escolhido, equipe de desenvolvimento, agentes e papéis, etc).

Perguntado se existe algo a mais a ser implantado no modelo sistêmico do módulo de apuração de custos, o gestor afirmou está coerente. Na modelagem da proposta de implantação do módulo poderia mencionar, ainda que de forma sutil, que a etapa de desenvolvimento do módulo é todo um processo. A fase de testes poderia ser chamada de fase de homologação, ou de entrega, ou ainda de aceite do produto. O teste para a continuidade na

implantação poderia ser “O módulo atende?”. Finalmente, a etapa “implanta módulo” poderia ser “implantação do módulo” objetivando deixar mais claro que se trata de fato de uma etapa, não de uma ação estanque. Nessa fase, ocorre a adequação do software ao usuário final, que eventualmente irá reportar ocorrências de dificuldades, erros e acertos do produto para que ele receba seus ajustes finais e indicativos para o suporte, melhorias e futuras atualizações.

5 CONCLUSÕES

A partir do cenário contextualizado na introdução a pesquisa teve como objetivo identificar a viabilidade de implantação de um módulo de apuração de custos no Sistema Unificado de Administração Pública – SUAP do Instituto Federal de Roraima. A implantação de um módulo de apuração de custos no IFRR, tanto satisfaz a legislação quanto auxilia no processo de tomada de decisões da Instituição, evidenciando aos gestores a importância da utilização da informação de custos nas áreas em que atuam, sendo um norteador para as ações do IFRR.

A relevância que um módulo de apuração de custos possui no processo de tomada de decisão foi apresentada no referencial teórico com a descrição do que é um sistema de gestão de custos e qual sua utilidade. Tal relevância dá embasamento para que o módulo seja criado de maneira que se torne uma realidade no SUAP.

Foram descritos os elementos que compõem o custo da Instituição no sentido de esclarecer que a informação gerada em outros sistemas ou relatórios é genérica e que a demonstração do custo por área de atuação, além de apresentar onde os recursos estão sendo mais usados, também auxiliará os gestores no processo de tomada de decisão.

Para que se implante um sistema de informação de custos em uma instituição, é necessário ter o aval dos gestores. Assim, a pesquisa também verificou se os gestores do IFRR têm conhecimento acerca do tema sistema de informação de custos na administração pública e se aprovam no IFRR a implantação de um módulo de apuração de custos com o intuito de conhecer o custo da área em que atuam e que os auxiliem no processo de tomada de decisão. A pesquisa demonstrou que a maioria dos gestores não tem conhecimento sobre o assunto, o que corresponde a 63% da população pesquisada. Quando responderam os questionamentos da pesquisa, perceberam como o tema pode orientá-los na gestão dos custos de suas áreas sendo um instrumento de apoio e conhecimento para aquelas que consomem mais recursos. Quanto à aprovação da criação/implantação de um módulo de apuração de custos que os auxiliem em suas respectivas áreas, 80% da população pesquisada foi favorável. Esta resposta é de extrema importância, pois demonstra aos dirigentes máximos que seus assessores estão preocupados em conhecer os recursos aplicados em suas áreas de atuação com o objetivo de otimizar os mesmos considerando que a cada exercício financeiro o orçamento das instituições federais sofre uma limitação ou é estagnado.

Para conhecer a viabilidade de criação de um módulo de apuração de custos no Sistema Unificado de Administração Pública do IFRR, foi realizada entrevista com o gestor

de Tecnologia da Informação, que é o servidor responsável pelo planejamento da área. A entrevista foi dividida em duas etapas, a primeira etapa teve o intuito de nortear a proposta do módulo sistêmico de apuração de custos e a modelagem da proposta de implantação do módulo. A segunda etapa da entrevista foi para confirmar se os modelos propostos estavam alinhados com o sistema existente, considerando os pontos fortes, as limitações bem como sugestões quanto à inclusão ou alteração de alguma ação dos modelos.

Quando questionado se concorda com a implantação de um sistema de informação de custos no IFRR, o gestor de TI proferiu comentários positivos acerca da implantação, porque entende que haverá um controle dos custos, demonstrando ainda como os recursos estão sendo aplicados. Afirmou que é possível criar/implantar um módulo de apuração de custos no SUAP, embora existam algumas limitações, tais como:

- número de servidores insuficiente para desenvolver o módulo;
- fator tempo dependendo da complexidade do módulo;
- quando o SUAP for atualizado pelo IFRN, o módulo criado por outra instituição deve ser inserido novamente. Esta situação só deixará de acontecer caso a instituição não atualize mais o SUAP pelo IFRN, tornando-se independente do mesmo e administrando o SUAP conforme suas necessidades, como é o caso de alguns Institutos da Rede Federal.

Os resultados favoráveis obtidos por intermédio dos instrumentos de pesquisa, questionário e entrevista, confirmaram que a implantação de um módulo de apuração de custos não serve apenas para satisfazer a legislação, pois também figura como um instrumento de auxílio aos gestores.

Por meio da técnica BPM, foi possível desenhar o fluxo da ação necessária para a implantação de um módulo de apuração de custos, pois ela utiliza desenhos processuais que facilitam o entendimento aos gestores e demais usuários da informação. Assim, o caminho já foi delineado para que, em conjunto com as demais áreas envolvidas, possa ser dado o passo inicial para a construção do módulo.

Para se concretizar a criação/implantação de um módulo de apuração de custos, é necessário que haja um planejamento inserido no Plano de Tecnologia da Informação Institucional, levando em consideração sua importância no processo de tomada de decisão. Além disso, o acompanhamento e controle dos programas desenvolvidos no âmbito do Instituto Federal de Roraima evidenciaram o quanto a instituição pode otimizar recursos quando puder conhecer efetivamente os custos dos serviços prestados aos seus usuários internos e externos.

Sendo assim, embora existam limitações quanto à implantação do módulo de apuração de custos do SUAP no âmbito do IFRR, esforços conjuntos das áreas envolvidas contribuirão para o desenvolvimento do módulo de apuração de custos, tais como:

- designação de servidores de TI para o desenvolvimento de módulos envolvendo, inclusive, servidores das demais unidades do IFRR, já que no momento conta apenas com um servidor nesta ação;
- interação com os servidores do IFRN na área de TI e de Contabilidade com o intuito de agilizar os estudos para a implantação do módulo de apuração de custos;
- possibilidade de integrar os acadêmicos do curso de Análise de Desenvolvimento de Sistemas do Campus Boa Vista no desenvolvimento do módulo com o intuito de ampliar o número de pessoas envolvidas e ainda contribuir com a formação de tais acadêmicos.

A decisão de não atualizar o SUAP pelo IFRN cabe aos gestores mediante informações técnicas da área de Tecnologia da Informação, sendo que a instituição que estiver preparada para se tornar independente, bem como tiver a flexibilidade de criar seus módulos conforme a sua realidade, refletirá a sua identidade, pois, embora os Institutos façam parte de uma rede, regidos por uma mesma lei de criação, apresentam fluxos e peculiaridades diferentes.

É importante destacar que com a implantação de um módulo de apuração de custos é necessário orientar os gestores para realização de consultas adequadas, bem como capacitá-los para a análise dos dados. No decorrer da aplicação dos questionários, os gestores comentaram sobre a necessidade de orientação por parte da área técnica administrativa sobre gestão na administração pública. Assim, sugere-se como trabalhos futuros a criação de um programa de capacitação contínuo para os gestores do IFRR ministrado por servidores técnicos administrativos nas áreas de planejamento, orçamento, finanças, licitações e contratos.

A criação/implantação de um módulo de apuração de custos não só contribuirá com o Instituto Federal de Roraima, como também para os demais Institutos da Rede Federal, considerando que muitos também utilizam o Sistema Unificado de Administração Pública – SUAP em suas instituições para gerenciar suas ações.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 50 n. 1, p. 37-63, 1999.

ALVES, Lindomar Júnior Fonseca; DIEHL, Carlos Alberto. Proposta de um sistema de mensuração de custos para a educação pública de nível fundamental: um estudo no âmbito do município de Cachoeirinha/RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

ALVES FILHO, Emílio Maltez; MARTINEZ, Antônio Lopo. Requisitos funcionais de um sistema de informações para gestão de custos no setor público. **Revista de Administração FACES Journal**, Belo Horizonte, v. 10, n. 2, p. 79-99, 2011.

ANCELEVICZ, Jacob; KHOURY, Carlos Yorghi. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 56-62, 2000.

ANDRADE, Marcia Helena de, et al. Sistema de informação de custos: uma experiência de implantação na secretaria de educação do município de Itaguari/GO. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu, 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

ASSOCIATION OF BUSINESS PROCESS MANAGEMENT PROFESSIONALS. **Guia para o gerenciamento de processos de negócio**. corpo comum de conhecimento. Brasília: ABPMP BPM CBOK V3.0, , 2013. 453 p.

BAIENSE, Ellen White; ROSA, Fabricia Silva da. O uso de sistemas de custos no contexto da administração pública: um estudo sobre os Tribunais de Justiça Estaduais do Brasil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 02 maio 2018.

BALDAM, Roquemar de Lima; VALLE, Rogério; ROZENFELD, Henrique. **Gerenciamento de processos de negócios - BPM** : uma referência para implantação prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

BATISTA, Andre Pereira, et al. Custeio baseado em atividades no serviço público: um estudo de caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

BITTI, Eugenio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 06-24, 2011.

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Brasília, 1986. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm >. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 14 dez. 2017.

BRASIL. **Lei nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008**. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20072010/2008/lei/l11892.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014**. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm> Acesso em: 14 dez. 2017.

BRASIL. **Resolução CFC n.º 1.366/11, de 25 de novembro de 2011, alterada pela Resolução CFC nº 1.437 de 22 de março de 2013**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001366>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Educação. **Estrutura Organizacional do MEC**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/institucional/estrutura-organizacional>>. Acesso em: 19 set. 2017.

BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Federal de Roraima. **Relatórios de Gestão do Exercício 2010-2017**. Disponível em: <<http://www.ifrr.edu.br/acessoainformacao/contas-anuais>>. Acesso em: 26 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Educação. Instituto Federal de Roraima. **Plano de Desenvolvimento Institucional/PDI 2014-2018**. Disponível em: < <http://www.ifrr.edu.br/pdi>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Educação. **Planejamento Estratégico Institucional 2015-2018**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=17232-

mec-planejamento-estrategico-institucional-2015-2018&category_slug=marco-2015-pdf&Itemid=30192>. Acesso em: 03 jul. 2018.

BRASIL. Ministério da Educação. Portaria n. 4, de 04 de novembro de 2014. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, n. 214 p. 17, 05 de novembro de 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Orientação Normativa MF-STN n. 01, de 17 de dezembro de 2015**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/Orienta%C3%A7%C3%A3o+Normativa+n%C2%BA01+de+17+de+dezembro+de+2015.pdf/1a5aa401-0028-4454-888f-19e9f1d78bd6>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Orientação Normativa MF-STN n. 01, de 16 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/391196/CPU_Orientacao_Normativa_STN_1_2016_Elaboracao_relatorios_de_custos_PCPR_2016v1.pdf/3a5cec32-41f9-4fd3-874d-cedeff06cd38>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. **Diário Oficial da União**, Brasília, seção 1, n. 164 p. 24, 26 de agosto de 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Portaria n. 157, de 09 de março de 2011**. Brasília, 2011. Disponível em: <www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/.../PortSTN_157_09mar2011.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Portaria n. 716, de 24 de outubro de 2011**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/PortSTN_7162011_Compert_SistCustos.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Portaria n. 634, de 19 de novembro de 2013**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/web/stn/-/tesouro-nacional-divulga-a-publicacao-da-portaria-stn-n%C2%BA-634>>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Guia Rápido do SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2016. Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/modules/mod_pdf_manual/pdf/grsic.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/apresentacao.asp>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2012/reso466.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos: manual técnico de custos – conceitos e metodologia**. Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2006.

BRASIL. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade**. Edição eletrônica -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 1.078, de 24 de junho de 2004 – 2ª Câmara**. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CRELAC%5C20051206%5CGERAD O_TC-43154.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 2.267, de 13 de dezembro de 2005 – Plenário**. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/455020040.PROC/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%2520C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/2/false>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 3.895, de 29 de outubro de 2009 – 1ª Câmara**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2011/fichas/CG_2011_Relat%C3%B3rio_Caderno%20especial_WEB.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa n. 134, de 04 de dezembro de 2013**. Disponível em: <www.fazenda.gov.br/.../decisao-normativa-tcu-no-134-de-4-de-dezembro-de-2013.pdf>. Acesso em: 15 maio 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria-TCU n. 321, de 30 de novembro de 2015**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/portarias/Portaria_TCU_321_2015>. Acesso em: 15 maio 2017.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. How cost accounting distorts product costs. **Management Accounting**; Harvard Bussiness School, p. 20-27, Abr. 1988.

CORDEIRO, Jackelline Ferreira; ALVES, Thiago. Proposta de modelo de análise de custos para cursos de graduação da área de ciências sociais aplicadas em IFES. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 14 dez. 2017.

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury; DIAS, Julio da Silva. Sistema de custos no setor público: um estudo nos estados brasileiros face a realidade de implantação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 02 maio 2018.

COSTA, Rogério Guedes; OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Gestão estratégica de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da. Coordenador. **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. 9.ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FIGUEIREDO, Antonio Macena de; SOUZA, Soraia Riva Goudinho de. **Como elaborar projetos, monografias, dissertações e tese: da redação científica à apresentação do texto final**. 4.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GONÇALVES, Márcio Augusto et al. O financiamento da saúde e a relevância das informações de custos no setor saúde pública: estudo da base de conhecimento de custos da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais – FHEMIG. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 14 dez. 2017.

GULLEDGE Jr, Thomas. R.; SOMMER, Rainer A. Business process management: public sector implications. **Business Process Management Journal**, v. 8, n. 4, p. 364-376, 2002.

HOLANDA, Vitor Branco; MACHADO, N. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

JAQUES, Natalia Daher; SIMOES, Gabriel Lima; SANTOS, Maurício da Silva. Experiência da implantação do sistema de apuração de custos em dois hospitais de referência de ensino e pesquisa da Fiocruz. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

LEONE, George Guerra. A contabilidade de custos e os seus desafios. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v.27, n.94, p. 49-51, 1998.

LEONE, George Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. V.1, 14.ed., Rio de Janeiro, Ed. FGV, 2001.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 35.ed., Rio de Janeiro, IBAM, 2015.

MAIA, Suze Helen Silva Veiga; MORGAN, Beatriz Fátima. Implantação do sistema de informação de contabilidade de custos: estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de TI que utiliza o ABC. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

MALDONADO, Thiago Vargas, et al. Sistema de informação de custos aplicado no setor público na Prefeitura de Tangará da Serra – MT. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6.; CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6.; CONGRESSO IBERO-AMERICANO DE CONTABILIDAD E

GESTIÓN, 9., 2015. Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/54_17.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2017.

MARIA, Calistro José de; OLIVEIRA, José Américo Leal. Custos no setor público: aplicação da contabilidade de custos nos serviços públicos de saúde municipais. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu, 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

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

MARTINS, Roberto Antonio. Abordagens quantitativa e qualitativa. In: MIGUEL, Paulo Augusto Cauchick, organizador . **Metodologia de pesquisa em engenharia de produção e gestão de operações**. 2.ed. Rio de Janeiro: Elsevier: ABEPRO, 2012. cap. 3 , p. 47-63.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Carlos Henrique Pereira, et al. Pesquisa-ação na engenharia de produção: proposta de estruturação para sua condução. **Revista Produção**, v. 22, n. 1, p. 1-13, 2012.

MONTEIRO, Renato Pereira; PEREIRA, Cleber Augusto; SOUZA, Marcos Antonio de. A necessidade da informação gerencial nas IES Públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, ISSN (Impresso) 1808-3781 – ISSN (Eletrônico) 2237-7662, Florianópolis, v. 14, n. 42, p. 09-24, mai/ago.2015.

MOLARDI, Rodrigo Motta; PONTES, André Teixeira. Fatores críticos de sucesso em iniciativas de BPM na administração pública. In: SemeAd – Seminários em Administração, 20., 2017, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2017. Disponível em: <http://login.semead.com.br/20semead/anais/resumo.php?cod_trabalho=1460>. Acesso em: 21 mar. 2018.

MORAES JÚNIOR, Valdério Freire de; ARAÚJO, Aneide Oliveira; REZENDE, Isabelle Carlos Campos. Estudo bibliométrico da área ensino e pesquisa em gestão de custos: triênio 2007-2009 do Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC custeio baseado em atividades**. São Paulo, Atlas, 1994.

NASCIMENTO, José Orcélio, et al. Implantação de sistema de custos nos conselhos de fiscalização profissional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu, 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

OLIVEIRA, Diego Farias, et al. Implementação do sistema de custos no Hospital Universitário Professor Alberto Antunes pela Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSERH. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu, 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

PACHECO, Ezequiel Nunes. Gestão de custos na administração: metodologia de custeio baseado em atividades apresentado para Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. **Anais...** Uberlândia, 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PASTOR, Anderson Botelho. **Aplicação de sistema de custeio ABC em instituição de ensino superior**. 2010. 91 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Economia) – Universidade Candido Mendes, 2010.

PEREIRA, Jeronimo Rosário Tanan; SILVA, Alcione Carvalho da. A Importância da implantação de sistema de custos para a gestão do setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. **Anais...** 2003. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 04 set. 2017.

PLATAFORMA NILO PEÇANHA. **Resultado de busca em Instituições no período de 2017**. Disponível em: <www.plataformanilopecanha.org>. Acesso em: 23 maio 2018.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodología de la Investigación**. 5.ed. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, 2010.

SANTOS, Marcos Roberto dos; COSTA, Flaviano; VOESE, Simone Bernardes. Causas da (não) utilização de sistemas de apuração de custos pelas instituições federais de ensino superior. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** Porto de Galinhas. 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

SANTOS, Welinton Vitor dos. Sistema de informação de custos do Governo Federal - modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema. In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, Brasília. **Anais...** Painel 18/063. Brasília. 2011. Disponível em: <<http://banco.consad.org.br/handle/123456789/765>>. Acesso em: 14 abr. 2017.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Edvaldo Pereira da. O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima – IFRR: Importância para o contexto regional na execução da educação profissional

como política pública. In: GARÓFALO, Gílson de Lima; PINHO, Terezinha Filgueiras de, (Org.). **Políticas Públicas: limites e possibilidades**. São Paulo: Atlas, 2011. cap. 1, p. 01-19.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches, et al. Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCIELO. **Resultado de busca na base de dados no período de 2013-2017**. Disponível em: <www.scielo.org>. Acesso em: 15 mar. 2018.

SCOPUS. **Resultado de busca na base de dados no período de 2013-2017**. Disponível em: <www.scopus.com>. Acesso em: 16 mar. 2018.

SOUZA, Gabriel Jesus de. Custos no setor público: estruturação do sistema de custos no DNIT baseada na modelagem do sistema alemão SAP R/3. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

SUAP. **Informações sobre o sistema de gestão desenvolvido pela DIGTI do IFRN**. Disponível em: <<http://portal.ifrn.edu.br/ifrn/tec-da-informacao/lateral/servicos/sobre-o-suap>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

SUZART, Janilson Antônio da Silva. Sistema federal brasileiro de custos: uma análise comparativa à luz das recomendações da IFAC. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, ISSN 2238-5320, UNEB, Salvador, v. 2, n. 3, p. 39-55, 2012.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. 17. ed. São Paulo: Cortez, 2009.

TURRIONI, João Batista; MELLO, Carlos Henrique Pereira. **Metodologia de pesquisa em engenharia de produção**. 2012. Disponível em: <www.marco.eng.br/adm-organizacao-I/Apostila_Metodologia_completa_2012_%20UNIFEI.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2018.

VERBEETEN, Frank H. M. Public sector cost management practices in The Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, 2011. p. 492-506. Disponível em: <<https://doi.org/10.1108/09513551111163620>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: CONGRESSO USP Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2004. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos42004/an_resumo.asp?cod_trabalho=187>. Acesso em: 05 abr. 2017.

ZAMIN, Leoni Menta, et. al. A modelagem do processo de custos: uma ferramenta que vai auxiliar os municípios na implantação da apuração de custos no setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhas. **Anais eletrônicos...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

APÊNDICE A – CARTA DE ANUÊNCIA

À Magnífica Reitora do IFRR
Sandra Mara de Paula Dias Botelho

Assunto: Solicitação de Autorização

Solicitamos autorização para que a mestrande Geórgia Marcelly Gomes Matias, do Curso de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade Estadual Paulista / Campus de Guaratinguetá, sob a orientação do Professor Dr. José Roberto Dale Luche e co-orientação do Professor Dr. Vagner Cavenaghi, desenvolva uma pesquisa para a construção da Dissertação de Mestrado intitulada “**Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão**”.

A autorização visa realizar entrevistas com os gestores das unidades na área de ensino, pesquisa, extensão e administração e ainda coletar dados no Sistema SIAFI que auxiliem no desenvolvimento da pesquisa.

INFORMAÇÕES SOBRE O PROJETO DE PESQUISA

TÍTULO DO PROJETO:

Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão

QUESTÃO DE PESQUISA:

Há possibilidade de criação de um módulo de apuração de custos no Sistema Unificado de Administração Pública (SUAP) do Instituto Federal de Roraima/IFRR? Os gestores do IFRR possuem conhecimento sobre o tema sistema de informação de custos na administração pública? Aprovam no âmbito do IFRR a implantação de um módulo de apuração de custos com o intuito de conhecer o custo da área em que atuam e que os auxiliem no processo de tomada de decisão?

OBJETIVOS:

Identificar a viabilidade de implantação de um módulo de informação de custos inserido no SUAP que apoie o processo de tomada de decisão, atendendo à legislação vigente pertinente a uma Instituição Pública de Ensino mantida pelo Governo Federal.

Para que o objetivo geral seja alcançado, adicionam-se a ele os seguintes objetivos específicos:

- Evidenciar a relevância que um módulo de apuração de custos possui no processo de tomada de decisão;
- Descrever os elementos que compõem o módulo de apuração de custos do IFRR;
- Identificar se os gestores do IFRR possuem conhecimento sobre o tema sistema de informação de custos na administração pública e se aprovam no IFRR a implantação de um módulo de apuração de custos com o intuito de conhecer o custo da área em que atuam e que os auxiliem no processo de tomada de decisão;
- Obter informações da área de Tecnologia da Informação sobre a possibilidade de implantação de um módulo de apuração de custos no SUAP.

Certa de contar com o apoio nesta empreitada, desde já agradeço.

Boa Vista-RR, 03 de outubro de 2017.

Atenciosamente,

Mestranda Geórgia Marcelly Gomes Matias

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

De acordo com a Carta de Anuência acima autorizamos o feito solicitado a partir de ____ de ____ de ____.

Sandra Mara de Paula Dias Botelho
REITORA DO IFRR

APÊNDICE B – ENTREVISTA

Pesquisa: Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão

Sou aluna do programa de Pós-Graduação da Faculdade de Engenharia de Produção da Universidade Estadual Paulista – UNESP e gostaria de contar com sua preciosa colaboração para que responda a esta entrevista.

Esta é uma pesquisa que tem por objetivo identificar a viabilidade de implantação de um módulo de informação de custos inserido no SUAP que apoie o processo de tomada de decisão, atendendo a legislação pertinente a uma Instituição Pública de Ensino mantida pelo Governo Federal.

Solicito que responda de acordo com sua percepção e convicções.

Conto com sua participação nesse trabalho e deixo-lhe meus sinceros agradecimentos.

Atenciosamente,

Geórgia Marcelly Gomes Matias

Informações ao (à) colaborador (a):

Prezado(a) senhor(a);

Você está sendo convidado(a) a participar desta pesquisa, de forma totalmente voluntária, pela mestrandia do curso de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade Estadual Paulista – Campus de Guaratinguetá.

Antes de concordar em participar desta entrevista, é importante que você compreenda as informações e instruções contidas neste documento.

Para participar deste estudo, você não terá nenhum gasto, nem receberá qualquer vantagem financeira. Sua participação é de extrema importância servindo de apoio às considerações finais desta pesquisa.

As perguntas estão estruturadas em abertas, respondidas livremente pelo entrevistado.

Termo de Consentimento

() Certifico que, tendo lido as informações sobre a pesquisa e suficientemente esclarecido(a) sobre todos os itens, estou plenamente de acordo com a realização da entrevista. Sendo assim, autorizo sua utilização no trabalho de pesquisa proposto.

Parte I – Informações sobre o entrevistado – Diretor de Tecnologia da Informação

1 - Informe o tempo em que atua na instituição

() menos de 5 anos () entre 5 e 10 anos () entre 10 e 15 anos

() entre 15 e 20 anos () mais de 20 anos

2 - Grau de instrução

() Ensino médio

() Graduação

() Especialização

() Mestrado

() Doutorado

() Pós-doutorado

3 - Qual o cargo que exerce

() Professor

() Técnico Administrativo

4 – Qual sua formação (Graduação e Pós-graduação se houver):_____

Parte II – Informações sobre a pesquisa

1 – O que é o SUAP?

2 – Por quem e qual instituição foi desenvolvido o SUAP?

3 – Em que ano foi implantado o SUAP? Ele atende as necessidades do IFRR?

4 – Quais as limitações (pontos fracos) do SUAP?

5 – Quais as fortalezas (pontos fortes) do SUAP)?

6 – Quantos servidores no IFRR estão envolvidos no SUAP? E como é esse envolvimento?

7 – Tem conhecimento de quantas instituições utilizam o SUAP?

8 – Quantos e quais são os módulos disponíveis no SUAP? Dos módulos existentes quais foram implantados no IFRR?

9 – Existe a possibilidade de criação de módulos no SUAP por outras unidades? Se positivo, qual encaminhamento deve ser dado com a sugestão de um módulo de apuração de custos dos serviços prestados por uma instituição pública de ensino superior?

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

Pesquisa: Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão

Sou aluna do programa de Pós-Graduação da Faculdade de Engenharia de Produção da Universidade Estadual Paulista – UNESP e gostaria de contar com sua preciosa colaboração para que responda a este questionário.

Esta é uma pesquisa que tem por objetivo identificar a viabilidade de implantação de um módulo de informação de custos inserido no SUAP e que apoie o processo de tomada de decisão, atendendo a legislação vigente pertinente a uma Instituição Pública de Ensino Técnico e Tecnológico mantida pelo governo Federal.

Serão apresentadas algumas questões sobre você, sua percepção sobre os gastos na administração pública no processo de tomada de decisão, bem como o atendimento à legislação vigente para os entes da Administração Pública Federal.

Solicito que responda de acordo com sua percepção e convicções.

Conto com sua participação nesse trabalho e deixo-lhe meus sinceros agradecimentos.

Atenciosamente,

Geórgia Marcelly Gomes Matias

Informações ao (à) colaborador (a):

Prezado(a) senhor(a);

Você está sendo convidado(a) a participar desta pesquisa, de forma totalmente voluntária, pela mestranda do curso de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade Estadual Paulista – Campus de Guaratinguetá.

Antes de concordar em participar desta pesquisa, é importante que você compreenda as informações e instruções contidas neste documento.

Para participar deste estudo, você não terá nenhum gasto, nem receberá qualquer vantagem financeira. Sua participação é de extrema importância servindo de apoio às considerações finais desta pesquisa.

As perguntas estão estruturadas em abertas, respondidas livremente pelo entrevistado, e fechadas, com respostas pré-determinadas. As questões fechadas estão divididas em dicotômicas (do tipo sim e não), de múltipla escolha e com escalas de intensidade, utilizando a escala Likert.

Para as afirmações com escala de intensidade o respondente deverá atribuir 5 para “concordo totalmente”, 4 para “concordo parcialmente”, 3 para “não concordo, nem discordo”, 2 para “discordo parcialmente” e 1 para “discordo totalmente”.

Nas perguntas fechadas o respondente deverá marcar apenas uma opção.

Termo de Consentimento

() Certifico que, tendo lido as informações sobre a pesquisa e suficientemente esclarecido(a) sobre todos os itens, estou plenamente de acordo com a realização do questionário. Sendo assim, autorizo sua utilização no trabalho de pesquisa proposto.

Parte I – Informações sobre o entrevistado

1 - Informe o tempo em que atua na instituição

- () menos de 5 anos
- () entre 5 e 10 anos
- () entre 10 e 15 anos
- () entre 15 e 20 anos
- () mais de 20 anos

2 - Sexo

- () Feminino
- () Masculino

3 - Grau de instrução

- () Ensino médio
- () Graduação
- () Especialização
- () Mestrado
- () Doutorado
- () Pós-doutorado

4 - Qual o cargo que exerce

- () Professor
- () Técnico Administrativo

5 – Qual sua formação: _____

6 – Qual sua função no Instituto Federal de Roraima?

- () Reitor(a) ou Diretor(a) Geral de Campus

☐ Pró-reitor(a) ☐ Diretor(a)

☐ Coordenador(a)

7 – Qual sua área de atuação como gestor?

☐ Ensino ☐ Pesquisa ☐ Extensão ☐ Desenvolvimento Institucional

☐ Administração ☐ Gestão de Pessoas ☐ Tecnologia da Informação

☐ Educação a Distância ☐ Outra: _____

Parte II – Informações sobre a pesquisa

1 – Tem conhecimento do tema Sistema de Informação de custos ou gastos nos processos e atividades da Administração Pública?

☐ SIM

☐ NÃO

2 – Se a resposta anterior for SIM, o que entende sobre informação de custos nos processos da administração pública?

3 – Em sua concepção, o sistema de custos nos processos da Administração Pública serve para:

☐ Somente atender legislação

☐ Somente para tomada de decisão

☐ Saber quanto se gasta no serviço prestado ou atividade executada

☐ Atender legislação e tomar decisão

☐ Outra: _____

4 – Julgo importante serem disponibilizadas informações sobre o custo dos processos na área em que atuo como gestor.

☐ Concordo Totalmente

☐ Concordo Parcialmente

☐ Não concordo, nem discordo

☐ Discordo Parcialmente

☐ Discordo Totalmente

5- Conheço os artigos que descrevem sobre sistema de informação de custos na Lei 4.320/64 – Lei que estatui Normas de Direito Financeiro e Lei 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

☐ Concordo Totalmente

- ☐ Concordo Parcialmente
- ☐ Não concordo, nem discordo
- ☐ Discordo Parcialmente
- ☐ Discordo Totalmente

6 – Conheço o Acórdão nº 1078/2004 do Tribunal de Contas da União que determina providências para adoção de sistema de informação de custos no âmbito federal, conforme as legislações da questão anterior preconizaram.

- ☐ Concordo Totalmente
- ☐ Concordo Parcialmente
- ☐ Não concordo, nem discordo
- ☐ Discordo Parcialmente
- ☐ Discordo Totalmente

7 – Nos fóruns de integração que já participei com outros Institutos Federais da Rede, conheci algum(uns) Instituto(s) que utiliza(m) Sistema de Informação de Custos.

- ☐ Concordo Totalmente
- ☐ Concordo Parcialmente
- ☐ Não concordo, nem discordo
- ☐ Discordo Parcialmente
- ☐ Discordo Totalmente

8 – Considerando a importância e relevância que um sistema de informação de custos tem para as organizações, apoio a proposta de implantação no IFRR.

- ☐ Concordo Totalmente
- ☐ Concordo Parcialmente
- ☐ Não concordo, nem discordo
- ☐ Discordo Parcialmente
- ☐ Discordo Totalmente

APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

NOME DO PARTICIPANTE: _____
 DATA DE NASCIMENTO: __/__/__. IDADE: ____
 DOCUMENTO DE IDENTIDADE: TIPO: _____ Nº _____ SEXO: M () F ()
 ENDEREÇO: _____
 BAIRRO: _____ CIDADE: _____ ESTADO: _____
 CEP: _____ FONE: _____.

Eu, _____,
 declaro, para os devidos fins ter sido informado verbalmente e por escrito, de forma suficiente a respeito da pesquisa: **Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão.** O projeto de pesquisa será conduzido por **Geórgia Marcelly Gomes Matias** do Programa de Pós-Graduação em **Mestrado em Engenharia de Produção**, orientado pelo **Prof. Dr. José Roberto Dale Luche**, pertencente ao quadro docente da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” – Faculdade de Engenharia/UNESP/Guaratinguetá e co-orientado pelo **Prof. Dr. Vagner Cavenaghi**, pertencente ao quadro docente da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” – Faculdade de Engenharia/UNESP/Bauru. Estou ciente de que este material será utilizado para apresentação de: Dissertação observando os princípios éticos da pesquisa científica e seguindo procedimentos de sigilo e discrição. **A pesquisa será realizada no âmbito do Instituto Federal de Roraima direcionada aos gestores da área de ensino, pesquisa, extensão, administração, desenvolvimento institucional, gestão de pessoas, tecnologia da informação e educação à distância com o objetivo de identificar a viabilidade de implantação de um módulo de informação de custos que auxilie no processo de tomada de decisão.** Fui esclarecido sobre os propósitos da pesquisa, os procedimentos que serão utilizados e riscos e a garantia do anonimato e de esclarecimentos constantes, além de ter o meu direito assegurado de interromper a minha participação no momento que achar necessário.

Boa Vista/RR, _____ de _____ de _____.

 Assinatura do participante

 (assinatura)

Pesquisador Responsável
 Nome: Geórgia Marcelly Gomes Matias
 Endereço: Rua do Pavão, 114, Mecejana, Boa Vista/RR
 Tel: (95) 991339329
 E-mail: georgiamsg@gmail.com/georgia@ifrr.edu.br

 (assinatura)

Orientador
 Prof. Dr. José Roberto Dale Luche
 E-mail: dluche@gmail.com

 (assinatura)

Co-orientador
 Prof. Dr. Vagner Cavenaghi
 E-mail: vcavenaghi@uol.com.br