

# **Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior**

**Maria Aparecida Curi** (UNIFAL-MG) - macuri@ig.com.br

**Gideon Carvalho Benedicto** (UFLA) - gideon.benedicto@gmail.com

**Adriano Antonio Nuintin** (UNIFAL-MG) - nuintin@yahoo.com.br

**Leandro Rivelli Teixeira Nogueira** (UNIFAL-MG) - leandrorivelli@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*Este trabalho tem por objetivo estudar a mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria. A controladoria tem como missão zelar pela eficácia do processo de gestão, prover de informações econômicas, financeiras, operacionais e patrimoniais para todos os stakeholders. Um tema relevante para o setor público é a gestão de custos, pois é necessário conhecer quanto custa o serviço público oferecido à sociedade. O estudo é caracterizado como uma pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa dos dados, realizado por meio de um estudo de caso em um campus fora de sede de uma Instituição Federal de Ensino Superior. É adotado como instrumento para coleta de dados a entrevista, com aplicação de questionário semi-estruturado e análise documental. As atribuições visão sistêmica, planejamento, controle, mensurar e informar evidenciadas com o estudo do tema controladoria permitiram identificar os custos, definir os critérios de rateio, identificar os controles existentes para alocação dos custos, gerar informações para auxiliar na decisão dos usuários, contribuindo para a otimização dos resultados no setor público.*

**Palavras-chave:** *Gestão de Custos. Controladoria. Setor Público. IFES.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria: Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior**

### **Resumo**

Este trabalho tem por objetivo estudar a mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria. A controladoria tem como missão zelar pela eficácia do processo de gestão, prover de informações econômicas, financeiras, operacionais e patrimoniais para todos os *stakeholders*. Um tema relevante para o setor público é a gestão de custos, pois é necessário conhecer quanto custa o serviço público oferecido à sociedade. O estudo é caracterizado como uma pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa dos dados, realizado por meio de um estudo de caso em um campus fora de sede de uma Instituição Federal de Ensino Superior. É adotado como instrumento para coleta de dados a entrevista, com aplicação de questionário semi-estruturado e análise documental. As atribuições visão sistêmica, planejamento, controle, mensurar e informar evidenciadas com o estudo do tema controladoria permitiram identificar os custos, definir os critérios de rateio, identificar os controles existentes para alocação dos custos, gerar informações para auxiliar na decisão dos usuários, contribuindo para a otimização dos resultados no setor público.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Controladoria. Setor Público. IFES.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público

### **1 Introdução**

A gestão pública visa à promoção do bem-comum, busca melhor servir aos interesses públicos e às necessidades da sociedade. Para atender às necessidades da sociedade, o Estado implementa um processo de planejamento, execução e controle, sendo dever do Estado maximizar a receita arrecadada, evitando sonegação de impostos, atuando como agente fiscalizador gerando o maior benefício para a sociedade (OLIVEIRA, 2010).

Os benefícios para a sociedade são gerados com a gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, compostos com os recursos humanos, financeiros e físicos. Os recursos humanos são as pessoas que desempenham funções e contribuem para a gestão da coisa pública. Os recursos financeiros é todo o dinheiro, arrecadado, que serve para cumprir os compromissos financeiros. E os recursos físicos, compõem-se dos bens de usos especiais, dos bens dominiais e dos bens de uso comum. Esses últimos podem ser divididos em bens naturais e de infra-estrutura, aqueles que são construídos pela administração pública.

Atinente à gestão eficiente e eficaz, eficiência diz respeito à relação entre o volume de recursos consumidos e o volume necessário de acordo com um padrão de consumo, e eficácia, no setor público, refere-se à ações e políticas que resultem no atendimento das necessidades da comunidade, qualidade de vida, prosperidade.

Neste contexto, a controladoria pode contribuir para otimizar a utilização dos recursos para a sociedade como um todo. A controladoria tem como principais atribuições mensurar os eventos econômicos relativos aos produtos, serviços e áreas da organização, e gerar informações, contribuindo dessa forma, para o processo decisório, buscando uma gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos. Para cumprir as atribuições citadas é necessário

conhecer todas as partes da organização e suas integrações, bem como compreender o ambiente externo e interno no qual a organização está inserida.

Conforme Oliveira (2010), a existência da controladoria no setor público está relacionada à assessoria, ao controle operacional e econômico, e à otimização. Assessoria, no sentido de apoio ao gestor público na tomada de decisão e condução das atividades. Controle operacional e econômico, na forma de: fiscalização de órgãos, aplicação de recursos públicos, prevenção de corrupção, falhas, irregularidades e controle gerencial na forma de acompanhamento e avaliação. Otimização no sentido de otimizar os recursos públicos, por meio dos termos de economicidade, eficiência, eficácia, maximização do desempenho e resultado.

Com relação à otimização dos recursos, um tema relevante para o setor público é a gestão de custos, pois o gestor precisa ter conhecimento de quanto custa o serviço público oferecido à sociedade. Além disso, é uma imposição da Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 50 inciso VI, § 3º, diz que “a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Para Slomski (2009), é premente que o *controller* estimule os gestores públicos a implantarem sistemas de custos nas entidades públicas brasileiras, como forma de minimização da assimetria de informação entre o Estado e a sociedade.

Dessa forma, a controladoria deve funcionar como consultora dos executivos principais e dos gestores das áreas de responsabilidade, esclarecendo as características dos diferentes métodos de custeio, seus pontos fortes e fracos e a utilidade de cada um para diferentes finalidades, tais como para apuração de resultados, avaliação de desempenho, apuração de custos de uma área ou de uma atividade, dentre outras (FREZATTI *et al.*, 2009).

Diante do exposto, o estudo busca responder a seguinte pergunta: As atribuições da controladoria podem contribuir para a mensuração e alocação de custos no setor público?

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho é estudar a mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria.

Tendo em vista a importância de se estudar a gestão de custos no setor público, este trabalho justifica-se na medida em que buscará contribuir de forma teórica e prática para a área pública. O estudo busca a geração de conhecimento para o setor público relacionado ao suporte informacional no processo decisório relacionado aos custos das atividades no setor público, de forma a gerar resultados positivos para a sociedade, além de ser uma área com poucos estudos empíricos relacionados ao tema estudado, proporcionando subsídios para estudos futuros.

O artigo está estruturado da seguinte forma: inicialmente, é apresentada a introdução, seguida do modelo conceitual, no qual, são abordados os temas controladoria no setor público e gestão de custos no setor público, na sequência, apresenta-se a metodologia e o estudo de caso, e encerra-se com as considerações finais.

## **2 Modelo Conceitual**

Os eixos teóricos estudados para atingir o objetivo do trabalho e definir o modelo conceitual são: (i) controladoria no setor público e (ii) gestão de custos no setor público, explorados, em termos de revisão de literatura, nas subseções a seguir.

## 2.1 Controladoria no setor público

A controladoria tem como missão zelar pela eficácia do processo de gestão, e prover de informações econômicas, financeiras, operacionais e patrimoniais para todos os *stakeholders* – investidores, gestores, clientes, fornecedores, comunidade, governo e funcionários. Essas informações podem ser tanto para finalidades internas como externas. O propósito é que todos os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir os seus objetivos e tomarem decisões (FREZATTI et al., 2009).

Mosimann e Fisch (1999) destacam que “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica”. A mesma pode ser visualizada sob dois pontos de vista diferentes, são eles: (i) órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e (ii) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos das Ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Com relação às atribuições da controladoria Frezatti *et al.*, (2009), afirmam que podem ser resumidos em mensurar e informar. Mensurar refere-se a identificar, interpretar e calcular (mensurar) em termos monetários, físicos e operacionais os eventos econômicos como, receitas, custos, resultados, margens, taxas de retorno, relativas aos produtos e às áreas da empresa. E informar entende-se por proporcionar um fluxo de informações que permita preparar os relatórios e divulgá-los para os grupos de usuários internos e externos das informações.

Para Nascimento e Reginato (2009), a área de controladoria atua compreendendo as operações globais da empresa, provendo informações e tendo como função a comunicação destas aos gestores. Deve ser capaz de analisar as informações obtidas de diversas áreas, disponibilizando projeções de resultados econômicos frutos desta análise, fornecendo-as, por fim, em tempo hábil para aqueles por elas interessados a fim de orientar a tomada de decisões. E tem a função de promover a eficácia dessas decisões, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre os resultados alcançados e os esperados, indicando as correções de rumo, quando necessárias, de forma a sustentar a integridade do processo decisório.

Nesse sentido, para que a controladoria cumpra suas atribuições e funções, se faz necessário abordar o conceito de visão sistêmica, a qual possibilita compreender que as organizações são compostas por partes que se interrelacionam para atingir objetivos comuns, e permite entender que a organização influencia e recebe influência do meio onde está inserida.

Conforme Frezatti *et al.*, (2009), a organização é percebida como um sistema aberto, pois ela se encontra em constante interação com todos os seus ambientes, ou seja, ela se relaciona com o mercado, governo, clientes, consumidores, fornecedores, investidores, credores e concorrentes para desenvolver suas atividades. A organização também é entendida como um sistema dinâmico em decorrência da sua necessidade de adaptação e mudança, devido às influências do ambiente externo e das mudanças e ajustes internos.

Com isso, o papel da Controladoria destaca-se como capaz de auxiliar e coordenar todos os subsistemas organizacionais envolvidos, com o objetivo de otimizar a utilização dos recursos. O pensamento sistêmico deve estar presente em todos os membros e áreas de responsabilidade da organização, a fim de que possa atuar de maneira integrada e estar

preparada para adequar-se às contínuas mudanças do ambiente (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Outros elementos relacionados aos preceitos da controladoria referem-se ao planejamento e controle. Nesse aspecto devem estar incorporadas as atribuições concernentes à gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, entre outros (OLIVEIRA; PEREZ Jr.; SILVA, 2005).

Ainda de acordo com autores acima, as atividades exercidas pela controladoria referentes à monitoria dos controles gerenciais implicam na melhoria dos sistemas de controle, resultando em um aumento do desempenho dos gestores e da eficácia e eficiência das unidades, pois as possíveis deficiências tornam-se mais transparentes, permitindo a adoção de medidas preventivas.

Anthony e Govindarajan (2008) contribuem com conceitos fundamentais relacionados ao sistema de controle gerencial. Para os autores, um sistema é um modo predeterminado de se realizar uma atividade ou um conjunto de atividades. O controle gerencial é o processo pelo qual os gerentes influenciam outros membros da organização para implementarem as estratégias da organização e o controle de tarefas é o processo que assegura que as tarefas especificadas sejam realizadas de forma eficiente e eficaz.

As atividades do controle gerencial incluem: (i) planejamento sobre o que a organização deve realizar; (ii) coordenação das atividades das várias partes da organização; (iii) comunicação das informações; (iv) avaliação das informações; (v) decisão, se houver, sobre qual ação deve ser executada; e (vi) influência sobre pessoas, visando a alteração de seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Chaves (2009) e Silva (2009) argumentam que a controladoria no setor público não difere da empresa privada, em que o conceito é de que exerça a função de supervisão da contabilidade geral, da contabilidade de custos, de auditoria, impostos, seguros e aplicações das funções contábeis para a resolução de problemas administrativos. Tem como missão o fortalecimento do Estado de Direito, com funções destinadas a fazer respeitar o princípio de juridicidade; a resguardar o patrimônio público; a velar pelo cumprimento do princípio da probidade administrativa e a assegurar a transparência das informações que geram os órgãos e instituições públicas.

Nesse sentido, Peter *et al.*, (2005) elaborou um estudo que abordou a experiência do Estado do Ceará, que com a criação da Secretaria da Controladoria busca dar o primeiro passo para a modernização do modelo de gestão, propiciando ferramentas que possibilitem a racionalização da aplicação dos recursos públicos, bem como a criação de um sistema de informações que auxilie o gestor público na tomada de decisões visando a eficácia da gestão. Segundo o autor, o primeiro momento da implantação dessa secretaria contempla o diagnóstico da situação e a hierarquização das despesas de custeio, com o objetivo de identificar e reduzir os itens mais relevantes, excetuando-se as despesas com pessoal e encargos sociais. Já a segunda fase do processo consistirá na implantação de um modelo para compras e contratação de serviços.

Nessa mesma linha de raciocínio, um estudo de Rebién e Amorim (2008) buscou desenvolver uma proposta de implantação de uma Unidade de Controladoria na Prefeitura Municipal de Nova Santa Rita-RS. Como resultado, os autores apresentaram a proposta de um modelo de Controladoria para a Prefeitura Municipal de Nova Santa Rita vinculada à Secretaria Municipal da Fazenda, bem como suas atribuições. Ou seja, nesse modelo proposto, a Secretaria da Fazenda acumulará a gestão das áreas de contabilidade, financeira,

planejamento e elaboração orçamentária e controle interno. Somente a atividade de auditoria fica designada com independência, vinculada diretamente ao gabinete do Prefeito Municipal.

## 2.2 Gestão de custos no setor público

Para um melhor controle da ação governamental com enfoque para os resultados, é necessário que a administração pública possua sistema de contabilização de custos que permita analisar a eficiência da utilização dos recursos públicos disponibilizados aos gestores, para a execução de seus programas de governo.

Nesse sentido, um estudo de Monteiro *et al.*, (2006) abordou a importância da utilização dos sistemas de custos na Administração Pública como uma ferramenta de controle, fato que propiciaria o aumento da oferta de serviços coletivos, com o consequente aumento do número de atendimentos ou redução de custos, incrementando assim a inclusão social, seja pela via direta dos serviços prestados ou por meio dos investimentos públicos.

Já Fernandes (2011), em seu estudo, apresenta reflexões sobre a importância do gerenciamento das informações de custos para o processo de melhoria da qualidade do gasto público no Brasil e sobre como ocorre sua inserção no contexto da busca pela excelência da gestão pública. Com esse estudo, o autor indica propostas de interação entre as ações de desenvolvimento da gestão de custos na administração pública brasileira e aquelas vinculadas às políticas de promoção da excelência da gestão no setor público brasileiro.

No que se refere à obrigatoriedade, o sistema de custos na administração pública está previsto na Lei 4.320/1964 em seu artigo 99 de forma restrita aos serviços públicos industriais. O Decreto-Lei nº. 200/1967 estendeu para toda a administração pública federal a necessidade de apuração de custos de forma a evidenciar o resultado de gestão. A Lei Complementar nº 101/2004 – Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu parágrafo 3º. Do artigo 50 estabeleceu que a administração pública deve manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

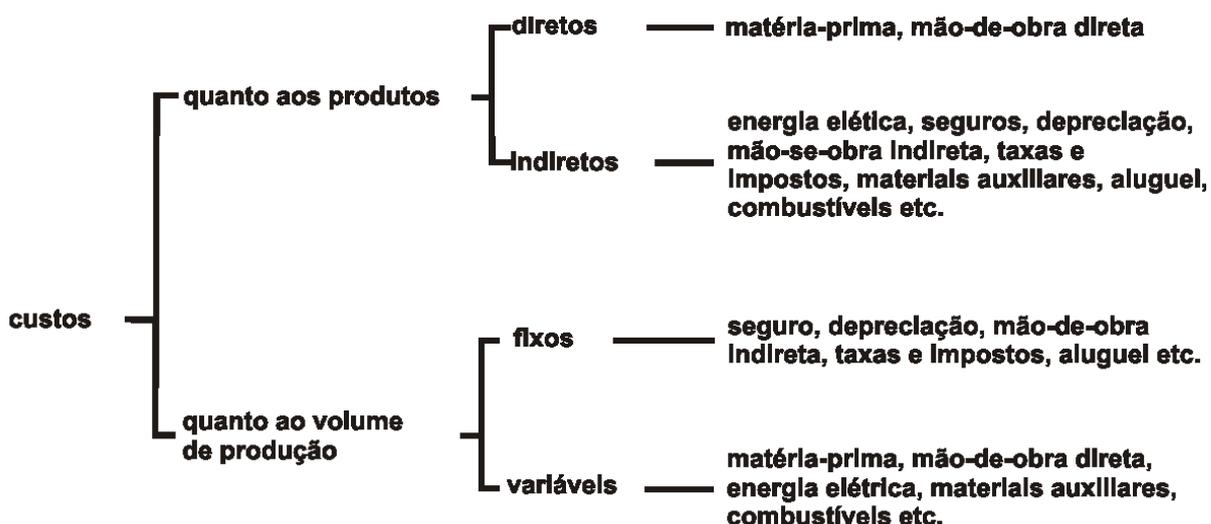
Mais recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade, normatizou um conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16, buscando a promoção da convergência das práticas contábeis vigentes no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade. A NBC T 16.2 destaca que o sistema contábil deverá ser estruturado em subsistemas de informação, dentre eles o subsistema de custos, a fim de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Na NBC T16.6, fica evidenciado a criação da Demonstração do Resultado Econômico que deve ser elaborada considerando sua interligação com os sistema de Custos.

Do exposto, é evidente a obrigatoriedade da implantação do sistema de custos na administração pública, que visem um melhor controle das ações e que auxiliem no processo decisório.

Para que seja possível o uso das informações da contabilidade pública na elaboração de um sistema de custos, é indispensável à utilização de uma terminologia homogênea a fim de simplificar o entendimento e a comunicação entre a contabilidade pública e a de custos. Ao examinar a terminologia contábil aplicada a custos, de acordo Martins (2010), podem ser destacados os seguintes conceitos: **Gasto**: sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos; **Desembolso**: pagamento resultante da aquisição de bens e serviços; **Investimento**: gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos; **Custo**: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços; **Despesa**: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Silva e Lins (2010) consideram que as informações de custos têm diferentes propósitos, usuários e níveis de complexidade variados. Segundo os autores, uma das formas de obter informações mais relevantes e, por conseguinte, facilitar o controle e o processo de tomada de decisão é a classificação dos custos. Megliorini (2007) descreve duas classificações básicas que permitem determinar (i) o custo de cada bem ou serviço produzido e (ii) seu comportamento em diferentes volumes de produção nos quais uma organização pode operar. Essa classificação pode se tornar mais evidente na Figura 1.

A Figura 1 mostra que os custos podem ser classificados quanto aos produtos e quanto ao volume de produção. Custos Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o bem ou serviço produzido. Os Custos Diretos são objetivos e de fácil apropriação aos bens ou serviços. Já os Custos Indiretos necessitam de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio, estimativas, entre outros. Custos Fixos e Variáveis são classificações que não consideram o bem ou serviço, e sim o relacionamento entre o valor total do custo no período e o volume de produção. Os Custos Fixos são aqueles que têm seu montante fixado em determinado período e não variam em função de oscilações na atividade. Enquanto isso, os Custos Variáveis são aqueles que têm seu valor determinado em função dessa oscilação (MARTINS, 2010).



Fonte: Megliorini (2010, p. 14)

Figura 1 – Resumo da Classificação dos Gastos

Para a contabilidade pública, por ser orçamentária, todo o consumo de recurso é registrado como despesa, seja despesa corrente ou de capital. No entanto, quando o ente público desejar proceder ao cálculo do custo, é necessária a identificação do consumo dos ativos, para que se processe a mensuração dos custos da produção dos produtos ou serviços por ele produzidos. E uma vez identificados os ativos consumidos, a entidade deverá decidir pelo método de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo (SLOMSKI, 2009).

De acordo com Stark (2007), os métodos de custeio podem ser classificados como: Custeio por absorção, Custeio direto ou variável, Custeio ABC, entre outros. Segue abaixo, no Quadro 1, as principais características desses métodos.

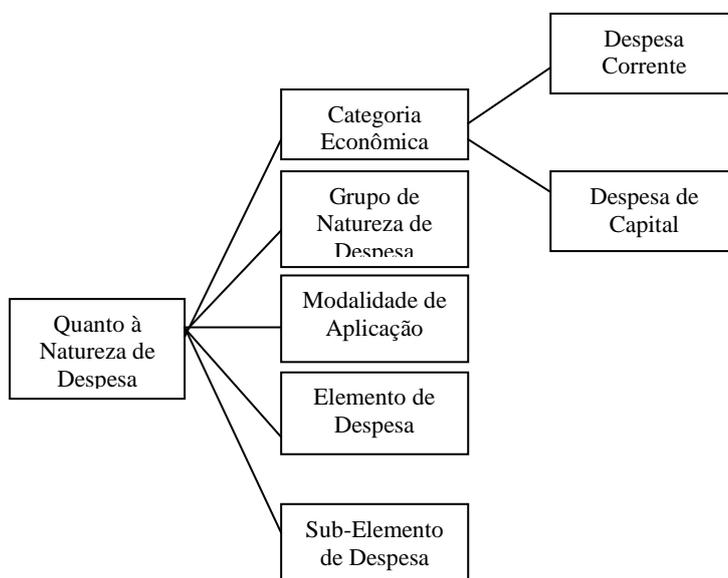
Métodos de Custeio	Características
Custeio por absorção	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todos os custos são passíveis de serem imputados aos produtos;</li> <li>• Orientado para controle da produção;</li> <li>• Produção como elemento gerador de riqueza;</li> <li>• Lucro unitário como parâmetro de análise;</li> <li>• Projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.</li> </ul>
Custeio direto ou variável	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Só os custos variáveis são imputados aos produtos;</li> <li>• Custos fixos são considerados despesas do período;</li> <li>• Orientado para as funções financeiras e de marketing</li> <li>• Vendas como elemento gerador de riqueza</li> <li>• Margem de Contribuição unitária como parâmetro de análise;</li> <li>• Ênfase na análise da relação custo-volume-lucro.</li> </ul>
Custeio ABC	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades;</li> <li>• Identifica as atividades que agregam valor aos produtos;</li> <li>• Rateia os custos indiretos com critérios multidimensionais;</li> <li>• Identifica a responsabilidade pelas atividades que mais consomem recursos.</li> </ul>

Fonte: Stark, 2007 – adaptado pelos autores

Quadro 1: Principais características dos Métodos de Custeio

Conforme apresentado no quadro 1, verificam-se vários métodos de custeio e suas características. De acordo com Machado e Holanda (2010), a escolha do método de custeio no setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos.

Na a figura 2 destaca-se a classificação da despesa orçamentária, segundo sua natureza:



Fonte: elaborado pelos autores

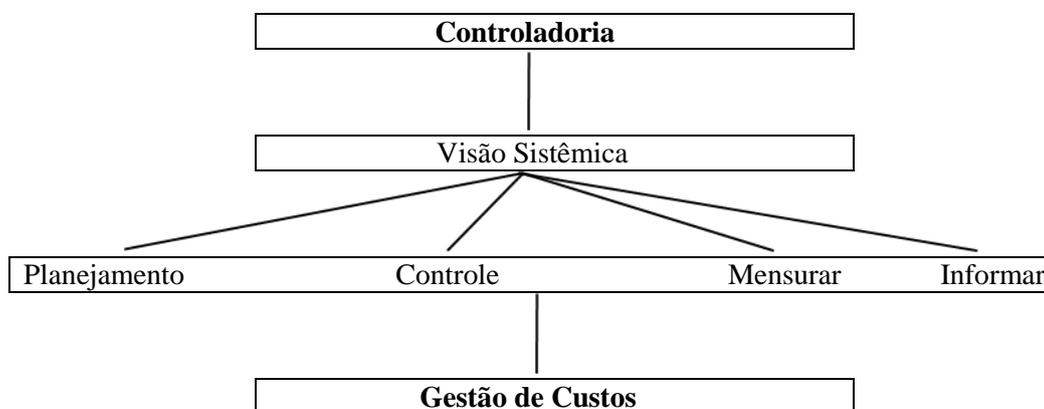
Figura 2 – Despesa Orçamentária – Classificação

Como pode ser verificado na Figura 2, a despesa orçamentária, segundo sua natureza, poderá ser agrupada por: categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de

despesa. A natureza da despesa será complementada por uma informação gerencial denominada Modalidade de Aplicação, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgão ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades.

Já o Elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gastos, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, entre outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins. (BRASIL, 2008). Em relação à categoria econômica, a despesa orçamentária classifica-se em despesa corrente e despesa de Capital. De acordo com Kohama (2010), despesas correntes são todos os gastos de natureza operacional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento de seus órgãos, e as despesas de capital são aquelas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Do exposto, é elaborado de acordo com a revisão da literatura o modelo conceitual para atingir o objetivo do estudo, conforme a Figura 3.



Fonte: Elaborada pelos autores

Figura 3 – Modelo conceitual

O modelo conceitual elaborado busca evidenciar as contribuições da controladoria na gestão de custos nas organizações. O conceito de visão sistêmica possibilita conhecer a composição e o interrelacionamento das partes da organização, as atividades desenvolvidas, bem como os aspectos do ambiente interno e externo onde a organização está inserida. A atribuição de planejamento contribui para a definição das ações para a mensuração e alocação dos custos. O controle visa verificar se as ações realizadas estão de acordo com o planejado. A atribuição mensurar permite definir o método de custeio, identificar os custos e a forma de alocação ao objeto em estudo. E, por fim, a atribuição informar busca gerar informações para toda de decisão no sentido de manter ou corrigir a situação evidenciada.

A seguir será apresentada a metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente estudo.

### 3 Metodologia

Define-se a pesquisa a ser desenvolvida em virtude do objetivo do trabalho como sendo de natureza exploratória, pelo fato de ter como intuito principal a busca de um maior conhecimento sobre as atribuições da controladoria visando a mensuração e alocação de custos no setor público. Para Gil (1999), as pesquisas exploratórias visam “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir

hipóteses. Pode-se dizer que essas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

Fundamenta-se este estudo por meio de pesquisa bibliográfica, a qual, de acordo com Colauto e Beuren (2006, p. 135), “constituem contribuições já publicadas sobre o tema estudado”, em que se utiliza livros, teses, dissertações e artigos publicados. Também executa-se a aplicação de estudo de caso, classificado por Ruiz (1989), como a formulação real de uma investigação planejada e estruturada que segue as normas metodológicas articuladas pela ciência, em função da necessidade de aprofundamento da investigação sobre o problema.

O recorte para este estudo compreende uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), localizada no Sul de Minas Gerais, mais especificamente em um *campus* fora de sede.

A estratégia de pesquisa utilizada é a de estudo de caso, em função da necessidade de aprofundamento da investigação sobre o problema. Para Yin (2005), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. O objeto a ser estudado por esse método pode ser o indivíduo, a empresa, uma organização ou uma situação (SILVA, 2003).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa proposta apresenta enfoque qualitativo dos dados. A abordagem qualitativa, segundo Richardson (1999), descreve a complexidade de determinado problema e analisa a influência mútua de certas variáveis, além de compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Em síntese, a pesquisa a ser desenvolvida classifica-se como exploratória, utilizando como estratégia de pesquisa o estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados.

Para a consecução do objetivo proposto, optou-se por adotar como instrumento de coleta de dados a entrevista e análise documental, com o intuito de caracterizar e analisar a estrutura organizacional, as atividades e os gastos relacionados ao caso estudado.

A entrevista é realizada com a direção, com os coordenadores e técnicos envolvidos na gestão da instituição em estudo, com aplicação de questionário semi-estruturado.

E a análise documental contempla o estudo de regimentos, registros de gastos e o orçamento anual da IFES em estudo.

#### **4 Caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior**

Nesta seção, apresentam-se os resultados da pesquisa em duas subseções, em termos: da contextualização e especificação do Caso estudado e mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria.

##### **4.1 Contextualização e especificação do Caso estudado**

Para atingir o objetivo do trabalho, que busca estudar a mensuração e alocação de custos no público de acordo com as atribuições da controladoria, foi feito um estudo em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), localizada no Sul de Minas Gerais, mais especificamente em um *campus* fora de sede.

As IFES são consideradas pessoas jurídicas de direito público, em forma de autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Educação, com autonomia didático-científica, administrativa, disciplinar, de gestão financeira e patrimonial, na forma da lei, regendo-se pela legislação federal vigente, por seu Estatuto, pelo Regimento Geral e pelas resoluções e normas internas. Sendo os seus recursos orçamentários e financeiros aplicados com estrita observância das disposições legais.

O *campus* avançado é uma estrutura organizacional de descentralização da administração geral, vinculada diretamente à Reitoria, localizada em município que não o da sede, mas no mesmo Estado da Federação. Destina-se a representar a Reitoria e a planejar, supervisionar, controlar, gerir despesas, acompanhar e avaliar as atividades da IFES, no município, por ação delegada pela Reitoria ou por meio de medidas regulamentares cabíveis.

Com relação ao *campus* em estudo, o mesmo encontra-se em fase de implantação, possui controle global dos seus gastos, possui alguns controles internos como controle de chamadas telefônicas, controle de requisição de materiais, não possui um método mensuração e alocação dos seus custos, não conhece os custos por setor. Para os próximos anos o *campus* terá sua matriz orçamentária própria, com isso, torna-se imprescindível a gestão de custos, visto que a mesma possibilitará conhecer seus custos e produzir informações para apoio às decisões e na elaboração dos orçamentos futuros.

#### 4.2 Mensuração e alocação de custos de acordo com as atribuições da controladoria

De acordo com o modelo conceitual, o Quadro 2 apresenta de forma resumida uma descrição das atribuições da controladoria para a mensuração e alocação dos custos.

Atribuições	Mensuração e Alocação de Custos
Visão Sistêmica	Setores, atividades, gastos, ambiente interno e externo
Planejamento	Definição das ações para mensuração e alocação dos custos
Controle	Verificação do realizado versus planejado
Mensurar	Definição do Método de Custeio, identificação e cálculo dos custos
Informar	Geração de informações para tomada de decisão

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2- Atribuições da controladoria

De acordo com os dados coletados com a pesquisa, o Quadro 3 evidencia a estrutura organizacional do *campus*, o grupo de natureza da despesa e a classificação dos custos.

Estrutura Organizacional	Grupo de Natureza da Despesa
Direção	<b>Despesas Obrigatórias</b>
Administração	Despesas de Pessoal e Benefícios
Registro Acadêmico	<b>Despesas de Funcionamento</b>
Biblioteca	Despesas de Terceirização
Informática	Demais Despesas de Custeio
Serviços Gerais	<b>Despesa de Capital</b>
Serviços de Apoio	Investimentos

Fonte: Elaborado pelos Autores

Quadro 3 – Resumo da estrutura organizacional e grupo de natureza da despesa

O grupo de natureza da despesa permite identificar se os custos são de natureza econômica corrente ou de capital. As despesas de funcionamento, corrente, contemplam serviços terceirizados como segurança, motorista, faxineira, fotocópias e demais despesas de funcionamento não terceirizados.

Os dados do Quadro 3 permitem conhecer as partes que compõem a instituição em estudo, ou seja, contribuem para obter uma visão sistêmica da organização.

Para a mensuração e alocação dos custos será utilizado, dentre os métodos de custeio estudados, o método de custeio por absorção, o qual identifica os custos diretos e indiretos para alocar ao objeto de custo.

Com relação ao planejamento as seguintes ações são definidas: (i) identificar o objeto de custo; (ii) identificar os grupos de natureza da despesa, bem como os elementos de despesas relacionados ao objeto de custo; (iii) levantar os valores totais dos elementos de despesa; (iv) classificar os elementos de despesa em direto e indireto; e (v) definir o critério de rateio dos custos indiretos e identificar o controle existente para alocação dos custos diretos para mensuração e alocação ao objeto de custo em estudo.

Os Quadros 4 e 5 apresentam os resultados das ações definidas no planejamento.

#### Objeto de Custo - Biblioteca

Custos Diretos	Controles Alocação	R\$ - Ano
<b>Obrigatórios</b>		
<b>Pessoal</b>		
Um Bibliotecário		35.868,00
Dois Assistentes em Administração		43.704,00
<b>Benefícios</b>		
Despesas com Assistência Médica		3.024,00
<b>Funcionamento</b>		
<b>Terceirizados</b>		
Um Auxiliar em Administração		17.676,00
<b>Demais custeios</b>		
Telecomunicações - Telefone	Controle de Chamadas	540,00
Material de Expediente	Controle de Requisições	1.260,00
Depreciação	Bens Móveis	1.200,00
<b>Total dos Custos Diretos</b>		<b>103.272,00</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 4– Mensuração e alocação dos custos diretos

De acordo com o Quadro 4, apresentam-se os principais custos diretos e os controles existentes para a alocação ao objeto de custo. A energia elétrica interna é alocada em função dos KW consumidos pelas lâmpadas e computadores. As despesas com telefonia e material de expediente são alocadas em função do controle de chamadas e controle de requisições de materiais, respectivamente. E a depreciação considerada direta é mensurada e alocada em função dos bens móveis pertencentes a Biblioteca do *campus*.

De acordo com o Quadro 5, são apresentados os custos indiretos, que necessitam da definição de um critério de rateio para mensuração e alocação ao objeto de custo.

Conforme os dados coletados, os custos com pessoal e benefícios representam o maior montante dos custos, por isso o critério de rateio utilizado com maior frequência é o número de pessoas pertencentes ao setor em estudo. Os custos com serviços gerais, vigilância, energia elétrica e aluguel utilizam como critério a metragem da área ocupada pela Biblioteca e o custo com Internet é aplicado como critério de rateio os pontos de Internet disponíveis no setor, relacionado com o total de pontos disponíveis no *campus*.

**Objeto de Custo - Biblioteca**

<b>Custos Indiretos</b>	<b>Critério de Rateio</b>	<b>R\$ - Ano</b>
<b>Obrigatórios</b>		
<b>Pessoal</b>		
Diretoria do <i>Campus</i>	Número de Pessoas	5.600,00
Administração do <i>Campus</i>	Número de Pessoas	1.600,00
<b>Benefícios</b>		
Despesas com Assistência Médica	Número de Pessoas	134,40
<b>Funcionamento</b>		
<b>Terceirizados</b>		
Portaria	Número de Pessoas	640,00
Motorista	Número de Viagens	320,00
Serviços Gerais	Área Ocupada	640,00
Vigilância	Área Ocupada	640,00
<b>Demais custeios</b>		
Energia Elétrica	Área Ocupada	480,00
Telecomunicações - Internet	Ponto de Rede	85,00
Aluguel	Área Ocupada	12.000,00
Outros Custos da Administração	Número de Pessoas	1.250,00
<b>Total dos Custos Indiretos</b>		<b>23.389,40</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 5– Mensuração e alocação dos custos indiretos

O objeto de custo em estudo apresentou um total de custos diretos anual no valor de R\$ 103.272,00, e um total de custos indiretos anual no valor de R\$ 23.389,40, perfazendo um total anual de custos da Biblioteca no valor de R\$ 126.661,40.

A identificação dos custos diretos e indiretos, definição dos critérios de rateio, identificação dos controles existentes, seguiram as atribuições visão sistêmica, planejamento, controle e mensuração, evidenciados com o estudado sobre controladoria. E na elaboração da forma de apresentação dos resultados está de acordo com a atribuição de informar da controladoria, buscando gerar informações para auxiliar na decisão dos usuários, contribuindo para a otimização dos resultados no setor público.

## 5 Considerações finais

A gestão pública visa à promoção do bem-comum, busca melhor servir aos interesses públicos e às necessidades da sociedade. Os benefícios para a sociedade são gerados com a gestão eficiente e eficaz dos recursos públicos, compostos com os recursos humanos, financeiros e físicos.

A controladoria tem como principais atribuições mensurar os eventos econômicos relativos aos produtos, serviços e áreas da organização, e gerar informações, contribuindo dessa forma, para o processo decisório. Com isso, a controladoria pode contribuir para otimizar a utilização dos recursos para a sociedade como um todo.

Nesse sentido, o trabalho buscou estudar a mensuração e alocação de custos no setor público de acordo com as atribuições da controladoria.

Para a consecução do objetivo proposto, com base na literatura, o estudo identificou algumas atribuições da controladoria, como visão sistêmica, planejamento, controle, mensurar, informar, além do referencial teórico abordando a gestão de custos, e elaborou um modelo conceitual para mensuração e alocação de custos.

Com isso, o estudo permitiu visualizar a estrutura organizacional, os grupos de natureza de despesas, os elementos de despesas, a classificação em custos diretos e indiretos, definição de critérios de rateio e identificação de controles para alocação dos custos.

Além disso, o estudo do Caso buscou contribuir para conhecer seus custos por setor, auxiliando no processo decisório e no planejamento orçamentário futuro.

Ressalta-se ainda, com o estudo, a necessidade de aprimoramento dos controles internos para identificação dos custos, aperfeiçoamento na coleta e registro dos dados gerando com isso, informações mais precisas que contribuam para atingir as principais funções da controladoria, ou seja, mensurar e informar para auxiliar no processo decisório e proporcionar uma melhor gestão dos recursos públicos.

## Referências

ANTHONY, R. N. e GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12. ed., São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BRASIL. **Decreto Lei nr. 200/1967**. Dispõe Sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes, Para a Reforma Administrativa, e da Outras Providências. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 jul.2011

BRASIL. **Lei Complementar nº 101/2000**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 jul. 2011.

BRASIL. **Lei nº 4.320/1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 jul. 2011.

BRASIL. **Manual de despesa nacional**: aplicado à União, Estados Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

CFC – Conselho Federal De Contabilidade. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.2** – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 03 jul.2011.

CFC – Conselho Federal De Contabilidade. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6** – Demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 03 jul. 2011.

CHAVES, R. S. **Auditoria e controladoria no setor público**: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. Curitiba: Juruá, 2009.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

FERNANDES, J. C. C. . O uso da informação de custos na busca pela excelência da gestão pública. In: IV Congresso CONSAD de Gestão Pública, 2011, Brasília-DF. CD de Conteúdo do Congresso, 2011.

FREZATTI, F., ROCHA, W., NASCIMENTO, A. R., JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GODÓI-DE-SOUSA, E. ; SOARES, M. A. ; LEAL, E. A. . A Controladoria e as Inovações Tecnológicas na Gestão Pública: o Caso Governança Eletrônica na Prefeitura Municipal de Uberlândia.. In: 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. 5º Congresso USP Controladoria e Contabilidade 2005, 2005.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Nelson; HOLANDA,Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública – RAP. 44(4) : 791 -820, Jul/Ago.2010.

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

MEC – Ministério da Educação. Disponível em: <http://www.mec.gov.br/>. Acesso em: 05 abr. 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2ª. ed., São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MONTEIRO, G. B. ; RIBEIRO, J. C. ; FERREIRA, J.O.L. . Custos na Administração Pública: Abordagem de Inclusão Social. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos, 2006. Gestão de Custos no Setor Governamental, 2006.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, A. M., REGINATO, L. **Controladoria: Instrumento de Apoio ao Processo Decisório**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria governamental: governança e controle econômico na implementação das políticas públicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, M. L.; PEREZ Jr., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2005.

PETER, M. G. A. ; PESSOA, M. N. M. ; CAVALCANTE, M. C. N. ; SANTOS, S. M. ; PETER, F. A. . **A Controladoria e a Gestão pública: a experiência do Governo do Estado do Ceará**. In: Sandra Maria dos Santos; Maria Náula Monteiro Pessoa; Terezinha de Jesus Pinheiro Maciel. (Org.). Experiências Recentes em Controladoria. 1 ed., Fortaleza: Editora UFC, 2005, v. 1, p. 195-226.

REBIÉN, A. R. ; AMORIM, A. V. . **Controladoria na Administração Pública Municipal: Estidp de modelo para prefeitura de Nova Santa Rita/RS**. In. 18º Congresso Brasileira de Contabilidade, 2008, Gramado/RS. Contabilidade Gerencial, 2008.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1989.

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

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 8 ed., São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos, Contabilidade, Controle e Análise.** São Paulo: Atlas, 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** 1ª. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

STARK, José Antonio. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.