Contabilidade de custos no setor público: a proposta de um modelo para a Universidade Federal de Viçosa

RESUMO

Este estudo propõe um modelo de apuração e avaliação de custos dos processos primários da cadeia de valor da Universidade Federal de Viçosa (UFV), alinhado às normas da contabilidade pública, como instrumento de apoio à decisão, à eficiência e à transparência. A pesquisa parte da questão de como mensurar os custos institucionais em uma universidade pública, atendendo às exigências legais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, e contribuindo para a melhoria da gestão com informações gerenciais qualificadas. A metodologia envolve a coleta de dados nas Pró-Reitorias, considerando dimensionamento da força de trabalho, registros institucionais e questionários, incluindo convênios com fundações de apoio. Os critérios de rateio e os centros de custos foram definidos com base na análise da cadeia de valor da instituição. O modelo desenvolvido configura-se como ferramenta estratégica ao identificar atividades com maior consumo de recursos e permitir melhor alocação orçamentária. Além de fortalecer a cultura organizacional orientada a resultados, ao estimular decisões baseadas em evidências. A institucionalização de um sistema informatizado de custos é apontada como essencial para assegurar continuidade, confiabilidade e integração das informações, reforçando o papel da contabilidade de custos na sustentabilidade econômico-financeira e na efetividade das políticas públicas educacionais.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Setor público. Gestão universitária. Cadeia de valor. Universidade Federal de Viçosa.
Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

No setor público, a essência da atividade produtiva é a prestação de serviços para a sociedade por meio de orçamentos financeiros, cuja execução envolve ações de transparência, prestação de contas e responsabilização (Brasil, 2023). Nesse âmbito, as informações de custos subsidiam a gestão pública em duas perspectivas: a estratégica, direcionada ao alcance de resultados dos programas governamentais, e a operacional, que procura avaliar e monitorar a atuação de cada órgão executor (CFC, 2021).

A adoção de um sistema de custos aplicado ao setor público (SICSP) pelas organizações públicas foi exigida perante as crises fiscais e intensificação das demandas sociais pela gestão pública eficaz e transparente (Fontes, Oliveira, & Gurgel, 2020). Essas pressões foram ampliadas pelas transformações decorrentes das reformas administrativas no setor público, que estimularam a busca por instrumentos gerenciais mais modernos e eficientes (Cavichioli, Dall'Asta, Fiirst & Baldissera, 2018).

Nesse cenário, a evolução da administração pública brasileira exigiu a institucionalização de dispositivos legais voltados à mensuração e ao registro de custos, com o propósito de evidenciar os resultados da gestão (Valentim & Lima, 2025). Esse percurso normativo teve seu marco inaugural na Lei nº 4.320/1964, cujo escopo foi posteriormente ampliado pelo Decreto-Lei nº 200/1967 e pela Lei Complementar nº 101/2000 (Dantas, 2014). Em caráter complementar e mais

contemporâneo, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TSP 34, aprovada em 18 de novembro de 2021 pelo Conselho Federal de Contabilidade (2021), consolida esse arcabouço ao instituir diretrizes e padrões voltados à operacionalização de sistemas de custos, convertendo a informação gerencial em instrumento efetivo de governança pública.

No âmbito da administração pública, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) destacam-se por apresentar uma das estruturas operacionais e organizacionais mais complexas do Estado (Sant'Ana et al., 2017). Essa complexidade decorre, fundamentalmente, do princípio constitucional da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão (Brasil, 1988). Diferente de outras organizações públicas que prestam serviços lineares, as universidades gerenciam simultaneamente atividades de formação acadêmica em múltiplos níveis, laboratórios de alta tecnologia, projetos de inovação tecnológica, hospitais universitários e complexos programas de assistência estudantil (UFV, 2024). Essa interdependência de processos finalísticos e de suporte gera uma teia de consumo de recursos humanos e materiais cuja rastreabilidade e apropriação representam profundos desafios metodológicos para a contabilidade gerencial de custos (Cavichioli et al., 2018).

Outro fator relevante para implantação de um SICSP advém do cenário macroeconômico brasileiro que foi imposto pela EC nº 95/2016 onde, alegando crise fiscal, congelou os gastos primários até 2036, limitando os investimentos em educação a simples correções monetárias, criando uma legislação que bloqueia qualquer atuação modificativa (Ferreira & Bertussi, 2024). Dessa forma, nos últimos anos, as IFES têm enfrentado severos cortes orçamentários discricionários que comprometem desde a manutenção básica das instalações até o fomento à pesquisa de ponta (Medeiros, 2024). Essa escassez de recursos necessita de informações precisas sobre o real impacto financeiro de cada macroprocesso para que os gestores universitários tenham subsídios técnicos necessários para tomar decisões estratégicas de alocação de recursos, defender a sustentabilidade econômico-financeira institucional e justificar a eficiência do gasto público perante a sociedade e os órgãos de controle (Souza, Silva, Lima, & Silva, 2024).

Nesse contexto, o trabalho busca responder o seguinte problema de pesquisa: como apurar e avaliar os custos dos processos primários da cadeia de valor da Universidade Federal de Viçosa (UFV)?

Portanto, o objetivo geral é desenvolver um modelo de apuração e avaliação de custos para os processos primários da cadeia de valor da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Com isso, busca-se estabelecer diretrizes para a aplicação de metodologias de custeio na administração pública, visando aprimorar a tomada de decisão e a eficiência dos serviços prestados. Adicionalmente, pretendem-se definir os procedimentos operacionais de implementação do sistema — incluindo a classificação e os métodos de cálculo — para orientar os gestores da instituição.

Diante da crescente atenção da sociedade sobre a eficiência na alocação de recursos públicos, a avaliação de custos nos processos primários da cadeia de valor assume caráter estratégico para a Universidade Federal de Viçosa (UFV). Essa mensuração é indispensável para subsidiar as atividades finalísticas de ensino, pesquisa e extensão, impactando positivamente a qualidade dos serviços entregues à comunidade e o alcance das metas institucionais (Valentim, & Lima, 2025).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de custos aplicada ao setor público

A contabilidade de custos surgiu da necessidade de mensurar os impactos dos fatores de produção introduzidos pela Revolução Industrial, a partir da segunda metade do século XVIII (Ministério da Fazenda [STN], 2025). No entanto, nas últimas décadas, ela passou de mera auxiliar na avaliação dos estoques e lucros para uma atuação importante no controle e na tomada de decisão gerenciais (Martins, 2010).

No setor público, cujo objetivo principal é o bom desempenho e o gerenciamento de recursos para a prestação de serviços ao cidadão, a implantação de um sistema de custos visa aferir a eficiência e aprimorar os mecanismos de gestão (Reis, Ribeiro & Slomski, 2005).

Salienta-se que o ordenamento jurídico brasileiro passou a disciplinar a contabilidade de custos, no âmbito da Administração Pública Federal, com a Lei nº 4.320/1964. Em 1967, surgiu o Decreto-Lei nº 200, que ampliou o campo de aplicação para órgãos voltados à prestação de serviços e determinou que a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados de gestão.

O Decreto nº 93.872/1986 trouxe as diretrizes para obrigar essa sistemática no âmbito federal, garantir a apuração dos custos e assegurar o efetivo cumprimento. Em 2000, a Lei Complementar n° 101, destacou a importância de o sistema de custos para os governantes obedecerem aos limites das finanças, prestarem contas sobre quanto e como gastaram os recursos. Com isso, o sistema de custos permite acompanhar e avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos recursos públicos.

Em 2001, a Lei nº 10.180, impôs que o Sistema de Contabilidade Federal registrasse e evidenciasse os custos dos programas e atividades na esfera federal. O TCU proferiu o acórdão nº 1.078/2004, que recomendou a adoção de providências da administração pública federal para dispor de sistema de custos em cumprimento às diretrizes da Lei de Responsabilidade Fiscal. Posteriormente, em 2009, o Decreto nº 6.976, regulamentou a Lei nº 10.180/2001.

Em 2011, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.366, instituiu os critérios para apurar os custos do setor público em nível nacional e aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Esta norma representa o marco da visão gerencial na contabilidade pública no arcabouço normativo. Além de estabelecer conceituações, objetos, objetivos e regras atinentes à mensuração dos custos no âmbito público e propor um Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). No mesmo ano, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), enquanto órgão central de custos, publicou a Portaria MF-STN nº 157 criando o Sistema de Custos (SIC) do Governo Federal. Em 2021, o CFC aprovou a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público, com as diretrizes e padrões para o desenvolvimento do sistema de custos na área pública, vigente a partir de 1º de janeiro de 2024. A STN aprovou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para padronizar os procedimentos contábeis e a Portaria STN nº 1.131/2021, destacando as informações de custos que devem ser estruturadas e permitir a comparabilidade e a avaliação de programas e unidades dos entes públicos.

A implantação do sistema de custos nos órgãos públicos visa subsidiar a

formação de preços dos serviços prestados; mensurar a eficiência e economia nas atividades; apoiar as decisões sobre terceirização; fornecer informações para financiadores; comparar entidades, exercícios diferentes, os custos previstos e os realizados (Söthe et al., 2010). O sistema mais conhecido é o SIC Brasil, do Governo Federal, que foi instituído pela Portaria da STN nº 157, de 9 de março de 2011, que unifica dados e produz informações extraídos dos seguintes sistemas: Sistemas de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan); Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG); e Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE) (Silva & Miranda, 2022).

2.2 Estudos Correlatos e Desafios da Gestão de Custos no Setor Público

Verifica-se a importância das leis e as orientações técnicas para o cumprimento do sistema de custos na administração pública, diante das diversas especificidades dos órgãos envolvidos (Ferreira & Bertussi, 2024). Alguns estudos anteriores demonstram as particularidades e os ajustes necessários para a geração das informações de custeio.

Luciardo, Souza e Silva (2016) verificaram que o custo de pessoal na prestação de serviços educacionais em Rondonópolis/MT afetou a qualidade e a eficiência dos serviços no município. O estudo propôs um modelo de custeio para melhorar a gestão financeira no setor educacional. Conte (2012) investigou a maturidade da gestão contábil nos municípios da Associação de Municípios do Planalto (AMPLA), com foco na adoção de sistemas de custos no setor público. Mahnic et al. (2013), analisou a governança e o controle dos custos diretos nas escolas de ensino fundamental da educação básica, ressaltando a importância da gestão de custos para a eficiência das escolas e as melhores práticas para garantir o uso adequado dos recursos.

Verbeeten (2011) reforça a adoção da informação de custos no planejamento, orçamento, fixação de preços, avaliação e controle de desempenho governamental. Os estudos anteriores destacaram as dificuldades para implantar um sistema de custos na administração pública por questões culturais e econômicas (Padrones et al., 2017), resistência às mudanças (Monteiro, 2018), receio de detalhar as despesas públicas para a sociedade (Reis & Lavarda, 2017), ausência de um mecanismo de controle para sancionar o não cumprimento na implantação (Pereira & Romão, 2016), falta de pessoal e infraestrutura, complexidade dos processos e dos serviços, ausência de definições de órgãos superiores (Santos & Voese, 2019), dificuldades operacionais de acesso ao Sistema de Custos do Governo Federal (SIC) (Costa et al., 2018), os gestores que utilizam apenas os meios orçamentários (Mohr, 2016).

Souza et al. (2017) descreverem a experiência da Empresa Brasil de Comunicação (EBC) e evidenciaram ser viável adotar metodologias e ferramentas tecnológicas para apurar os custos em órgãos públicos. No entanto, esse processo exige um investimento e esforço contínuo, como a realização de benchmarking com outras entidades públicas, reuniões com equipes internas, busca por conceitos e orientações junto a órgãos técnicos, participação em congressos, seminários e simpósios sobre o tema. Tais ações visam consolidar o modelo de custos ao disponibilizar e tornar acessível aos usuários, assegurando sua plena utilização.

Lima (2021) desenvolveu um modelo de gestão de custos para a Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI) estruturado a partir do mapeamento de

sua cadeia de valor. Essa abordagem permitiu correlacionar as atividades operacionais às respectivas unidades organizacionais da instituição. Para o direcionamento dos custos indiretos, adotou-se a força de trabalho e a área construída como critérios de rateio. O modelo contemplou, ainda, a identificação dos elementos de custo e a consolidação de centros de custos alinhados aos macroprocessos institucionais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa adotou uma abordagem qualitativa, caracterizada pelo aprofundamento da compreensão de fenômenos sociais complexos e pela valorização de seus aspectos subjetivos, simbólicos e contextuais (Vergara, 2005; Gil, 2007). Ramos, Ramos e Busnello (2005) definiram essa vertente pela relação dinâmica entre o pesquisador e a realidade, viabilizando múltiplas interpretações por meio de uma análise indutiva, na qual as conclusões emergiram diretamente da interação com os dados. Essa flexibilidade e profundidade investigativa tornaram o método qualitativo ideal para examinar processos organizacionais intrincados, como a implementação da contabilidade de custos no setor público.

Quanto aos meios, a investigação classificou-se como pesquisa documental, bibliográfica e estudo de caso, assumindo também um caráter descritivo ao evidenciar as propriedades do fenômeno estudado (Vergara, 2005; Gil, 2007). O referencial teórico-bibliográfico sustentou-se em livros, periódicos especializados, teses e dissertações (Gil, 2007), enquanto a pesquisa documental recorreu a diretrizes, leis e atos oficiais de acesso público (Vergara, 2005). Complementarmente, o estudo de caso funcionou como uma investigação empírica que explorou o objeto em seu contexto real e indissociável (Yin, 2001), permitindo compreender dinâmicas e interações institucionais profundas.

A Universidade Federal de Viçosa (UFV) foi delimitada como a unidade de análise para o estudo de caso devido ao seu porte institucional, expressivo orçamento e relevância no cenário das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). A complexidade da UFV, marcada pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, refletiu os desafios estruturais e informacionais comuns à maioria das universidades públicas brasileiras. Assim, a escolha da instituição configurou um campo empírico altamente representativo para a proposição e análise do modelo metodológico de apuração de custos.

O recorte temporal e a amostragem documental concentraram-se entre 10 de setembro de 2024 e 05 de fevereiro de 2025, período que delimitou formalmente a atuação da comissão técnica instituída pela Portaria nº 0164/2024 (atualizada pela Portaria nº 648/2024). Essa comissão foi especificamente designada para formular a metodologia de custos da universidade. Os atos, relatórios e deliberações gerados foram formalizados no processo administrativo nº 23114.903045/2024-31 do Sistema Eletrônico de Informações (SEI), assegurando a contemporaneidade, a imersão técnica e o caráter oficial dos dados coletados.

Por fim, o procedimento de coleta consistiu na extração, organização e sistematização dos relatórios, pareceres, atas e despachos constantes no referido processo do SEI. O tratamento dos dados seguiu os preceitos da análise documental (Gil, 2007), sob uma lógica indutiva em que as categorias analíticas emergiram do próprio exame do material. Essa abordagem permitiu identificar padrões, argumentos e diretrizes, viabilizando a compreensão empírica e fundamentada do processo de institucionalização da gestão de custos na instituição.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 Modelo de gerenciamento de custos proposto para a UFV

O modelo de gerenciamento de custos envolve o conjunto de diretrizes estruturadas de acordo com as fases de planejamento, estruturação, implantação e gestão, segundo a NBC TSP 34 - Custos no Setor Público. O Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal (MPGC), elaborado pela STN, subsidia a NBC TSP 34 e apresenta as etapas de forma estruturada, interligadas sequencialmente, a fim de facilitar a execução do projeto de implantação do sistema de custos no órgão. Essas etapas compreendem: estabelecer as diretrizes do gerenciamento de custos, mensurar os custos, divulgar as informações e controlar os custos.

Os elementos de custos das organizações públicas são representados pelas Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs), que são as “diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários” (MCASP, 2023, p. 164). As VPDs são extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e contribuem para a execução dos serviços e atividades inerentes aos macroprocessos da cadeia primária de valor da UFV. Contudo, existem VPDs que não estão envolvidas com a prestação dos serviços e não constituem elementos de custo, como: aposentadorias e reformas, pensões, juros e encargos de mora, transferências intergovernamentais e a instituições privadas, desincorporação de ativos, auxílio-funeral, dentre outras.

Os objetos de custos compreendem o conjunto de processos organizados, hierarquicamente, a partir da cadeia de valor do órgão e resulta nos bens e serviços entregues aos usuários internos e externos, conforme Figura 1, a informação subsidia a tomada de decisão e resulta no consumo dos recursos públicos (MPGC, 2022).



Figura 1. Cadeia de valor: Processos organizacionais – primeiro nível
Fonte: UFV (2025a)

Com base na cadeia de valor, tem-se os custos finalísticos, que ocorrem na execução dos processos primários relacionados ao cumprimento da missão institucional. Já a área de atuação de suporte executa os processos de apoio ou gerenciais responsáveis por viabilizar e sustentar a finalística. A cadeia de valor é composta por processos organizacionais correspondentes aos macroprocessos de

governança, finalísticos e de suporte. Ressalta-se que os macroprocessos de governança se referem a governança corporativa, ou seja, todo o processo de gestão e monitoramento que considera os princípios da responsabilidade corporativa e interage com o ambiente e públicos estratégicos (Gonzalez, 2012). Deste modo, esses macroprocessos serão caracterizados e incorporados à área de suporte.

O gerenciamento de custos visa identificar e segregar os custos a serem mensurados (NBC TSP 34, 2021). Os elementos desta etapa são: conhecer a estrutura organizacional; mapear os processos internos das atividades; definir o sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração mais adequadas; analisar as fontes de dados ou os sistemas, e apurar os dados de entrada do SIC. Portanto, o sistema de custos deve basear-se na estrutura organizacional composta por unidades setoriais e seccionais para atender a departamentalização dos custos dos insumos consumidos no ambiente produtivo. Deste modo, as unidades setoriais fazem parte dos três macroprocessos da UFV, considerados como centros de custos, que facilitam a relação entre os insumos consumidos e o objeto de custo final. Para isso, verificou-se os dados cadastrais das unidades no cadastro do Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG) e na estrutura do organograma geral (UFV, 2025b).

Na UFV, os principais sistemas internos de geração de informações de custos são o Sistema Integrado de Materiais (Simplus), utilizado como ferramenta de gestão de solicitações de compras e contratações, e o Sistema Planor (Sistema de Planejamento e Orçamento Financeiro), que permite aos gestores acompanharem a execução das dotações orçamentárias distribuídas nas solicitações de material de consumo, prestação de serviços e material permanente. Esses sistemas foram elaborados com uma estrutura de alocação de recursos por unidade gestora, que recebe os recursos conforme a matriz estabelecida na Lei Orçamentária Anual, evidenciando a distribuição orçamentária planejada pela administração da UFV. Para o dimensionamento de pessoal será adotado o Sistema de Consulta de Dados de Servidores (SISREC), que armazena os dados sobre o vínculo dos servidores.

Quanto ao sistema de acumulação de custos, o mais adequado é o de forma contínua, cujos serviços públicos são realizados sob demandas por processos contínuos e os custos acumulados periodicamente nas unidades acadêmicas e administrativas para posterior alocação aos macroprocessos primários da cadeia de valor da UFV. O método adotado será o custeio por absorção por representar melhor a realidade e ser aceito pela legislação fiscal.

O centro de custo permite mensurar e avaliar a acumulação de determinado item e analisar o comportamento de forma analítica ou detalhada. A Macrofunção nº 02.11.33 – Centro de Custos do SIAFI define a estrutura para o registro e apropriação de custos, cujos procedimentos incluem o preenchimento da aba centro de custo, mês referência, ano referência e UG beneficiada ao realizar os registros contábeis no SIAFI. Tais informações permitem identificar todos os custos incorridos, classificá-los como direto ou indireto segundo sua natureza e atribuição; determinar os critérios de rateio mais apropriados para os custos indiretos; aplicar os critérios de alocação entre os centros de custos subsidiado pelas informações de sistemas internos e contábeis; monitorar e revisar periodicamente os critérios para ajustes, se necessário.

Destaca-se que os direcionadores ou critérios de rateio serão adotados nos casos de impossibilidade de alocar os custos diretamente às unidades e demandar por uma medida objetiva de classificação entre direto e indireto. No SIAFI só permite informar um centro de custos para cada liquidação da despesa, os elementos de

custos que forem comuns a mais de uma unidade, como a remuneração de pessoal, terão que passar pelo processo de rateio com base nos direcionadores de custos.

Os elementos de custos poderão, ainda que alocados diretamente às unidades, necessitar de eventuais rateios para serem alocados aos objetos. Por isso, deve-se monitorar e revisar periodicamente os critérios para garantir o reflexo adequado dos custos reais. Afinal, tais critérios ajudam a alocar os custos de maneira justa e eficiente, garantindo que cada processo do setor público contribua para os custos de maneira proporcional ao seu uso e demanda.

4.2 Definição da base de dados e critérios de apuração

Os dados financeiros serão extraídos do Tesouro Gerencial, que é uma base de dados oficial para acompanhamento das finanças públicas. Para a apuração de custos, serão consideradas as liquidações totais (valor efetivamente gasto no exercício) das despesas correntes (excluindo despesas com pessoal cedido, inativos e pensionistas e/ou com o cumprimento de débitos decorrentes de sentenças judiciais), acrescidas de depreciação, amortização e exaustão, quando aplicáveis. Todos os custos relacionados às despesas correntes serão apurados com base nas liquidações totais do exercício de referência.

Destaca-se que serão considerados todos os recursos executados, incluindo o orçamento regular, vinculado à unidade orçamentária da UFV, e os recursos provenientes de termos de execução descentralizada para ampliar a abrangência da apuração. Os recursos oriundos de convênios firmados com as fundações de apoio, consistem em apurações específicas, que podem eventualmente serem tratadas dentro do escopo de sua destinação, como por exemplo, a pesquisa. Essa observação é relevante, sobretudo, para a prestação de informações para órgãos de pesquisa, como o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), responsável pelo Censo da Educação Superior, e para as organizações responsáveis pelo ranqueamento da instituição, que consideram o valor aportado para pesquisa, incluindo fontes externas e/ou privadas de financiamento. A adoção de tal abordagem permitirá rastrear os custos, em cada agrupamento, por sua fonte de recursos.

4.3 Identificação dos grupos de custo

Os custos serão organizados em categorias de gastos que refletem as principais áreas da UFV. A definição desses grupos foi realizada a partir da análise das ações orçamentárias e das naturezas de despesa registradas no SIAFI, complementada por dados secundários e observação participante no ambiente institucional. Essa abordagem permite alinhar a categorização dos custos à estrutura administrativa e orçamentária, garantindo maior aderência à realidade operacional observada. Conforme o quadro 1, os grupos de custo da UFV são:

Grupo de Custo	Descrição dos Insumos e Despesas Incorporadas
Pessoal e Encargos	Servidores, contratos temporários, proventos, 13º, férias, gratificações, encargos previdenciários e FGTS.
Benefícios	Auxílio-alimentação, transporte, creche, moradia e assistência médica/odontológica.
Manutenção e Conservação	Reparos de bens móveis, imóveis e custos de depreciação, amortização e exaustão.
Serviços Públicos e Terceirizados	Água, energia, telefonia, além de mão de obra terceirizada (limpeza, vigilância).
Outros Custos Operacionais	Alimentação estudantil, bolsas de estudo, materiais de consumo, locomoção e locações .

Quadro 1. Categorização dos Grupos de Custo da UFV

Fonte: Elaboração própria

4.4 Apropriação dos custos por elementos de custo

Os elementos de custo são detalhados e categorizados dentro de cada grupo de custo. Para cada tipo de gasto aplicam-se as segmentações semânticas específicas para assegurar que os custos sejam corretamente distribuídos e atribuídos aos devidos elementos. Há basicamente dois casos em que os grupos de custos são detalhados em mais de um elemento de custo: “Pessoal e encargos” e “Concessão de diárias e passagens”.

No caso de “Pessoal e encargos”, os custos são apropriados para cada elemento com base no tipo de cargo, sendo rateados pelos dados de rendimentos totais do SISREC. Já o detalhamento da “Concessão de diárias e passagens” por elemento de custo ocorre pelas naturezas de despesa que compõem cada elemento.

4.4.1 Rateio e alocação dos custos

O rateio inicial dos custos consiste em alocar os gastos em cada elemento de custo para serem absorvidos entre os diferentes processos da instituição. Essa etapa garante que cada processo absorva uma parcela dos custos totais segundo sua participação no consumo dos recursos. O processo de absorção se baseia, essencialmente, na relação entre os elementos de custo e os processos da cadeia de valor. Essa relação é percebida em função das características de cada elemento, cujo impacto para a absorção de custos poderá se basear em condicionantes ou métricas distintas apresentadas no Anexo A.

Os dados serão obtidos junto à Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PGP), à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PPG), à Pró-Reitoria de Extensão e Cultura (PEC), à Pró-Reitoria de Ensino (PRE) e à Comissão Permanente de Pessoal Docente (CPPD) com base no dimensionamento da força de trabalho ou das atividades do Programa de Gestão e Desempenho (PGD) por meio de aplicação de questionário aos servidores ou chefias, do Sistema de Pesquisa e Pós-Graduação (SISPPG), do Registro de Atividades de Extensão (RAEX), do Registro de Atividades de Ensino (RAEN) e do Relatório de Atividades Docentes (Radoc), respectivamente.

Para estimar as cargas horárias utilizadas no cálculo das métricas para a absorção dos custos de pessoal docente, exceto atividades de ensino, recomenda-se adotar como referência as pontuações previstas no Anexo V do Regimento de Admissão, Progressão, Promoção e Aperfeiçoamento do Pessoal Docente

(RAPPAD), referente aos critérios de avaliação de desempenho de docentes na UFV.

A etapa de rateio intermediário pressupõe que os custos absorvidos pelos processos de suporte resultam em custo indireto aos demais processos. Com isso, para cada processo de primeiro nível, dentre os macroprocessos de suporte, aplica-se um critério de rateio para distribuição dos custos a todos os demais, com base nas unidades de lotação dos servidores, conforme Quadro 1.

Macroprocesso de suporte	**Critérios de rateio intermediário**
Gestão de infraestrutura e sustentabilidade	Área útil; Solicitações de transporte; Solicitações de reforma e patrimônio
Gestão de pessoas	Número de servidores
Gestão de tecnologia da informação	Número de chamados
Gestão orçamentária, financeira e organizacional	Número de requisições de compra
Gestão acadêmica	Número de estudantes (aplicável a programas de formação)

Quadro 2. Critérios de rateio intermediário de custos
Fonte: Elaboração própria

A redistribuição dos custos entre os processos têm como referência o indicador de carga horária semanal de servidores dedicada a cada processo. Dessa forma, após a rodada de rateio os custos de cada processo, incluem-se os custos indiretos. Após o cálculo dos custos e a aplicação dos critérios de rateio, os valores são consolidados para fornecer a visão geral dos custos atribuídos exclusivamente aos macroprocessos finalísticos. Para a rodada de rateio, o principal direcionador será a Carga Horária Docente Disponível para atividades finalísticas. Por fim, após apurado o custo de ensino, pesquisa e extensão, há a última rodada com toda a absorção de custos aos processos de formação, que compõem a carga horária docente dedicada aos processos de formação, por nível até curso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposição de um modelo de apuração e avaliação de custos em universidades configura-se como uma ferramenta estratégica para aprimorar a administração pública, diante das exigências contemporâneas por maior eficiência, economicidade e transparência na utilização dos recursos. A mensuração e a análise sistemática dos custos institucionais possibilitam o monitoramento desempenho organizacional, oferecendo subsídios técnicos à formulação, execução e avaliação de políticas públicas. Nesse sentido, o modelo de apuração de custos apresenta-se como um suporte à tomada de decisão, ao viabilizar a produção de informações gerenciais qualificadas, capazes de orientar a alocação racional dos recursos e promover a sustentabilidade econômico-financeira no âmbito das instituições de ensino superior.

Especificamente na UFV, o modelo proposto visa atender às demandas administrativas da instituição, ofertando uma estrutura analítica que favorece decisões baseadas em evidências.

A sistematização das informações de custos permite identificar unidades e atividades com maior consumo de recursos, contribuindo para a definição de estratégias para a melhoria da eficiência operacional e otimização dos gastos. Ademais, a integração dos convênios com fundações de apoio na base de dados do modelo de custos evidencia a importância de se considerar todas as fontes de financiamento disponíveis, ampliando a abrangência e acurácia da gestão.

Ressalta-se a necessidade de implantação de um sistema informatizado de custos que permita a coleta, o tratamento e a alocação apropriada dos dados entre os centros de custos, com atenção especial aos critérios de rateio das despesas compartilhadas. Para garantir a eficácia e a continuidade do modelo, é imprescindível a institucionalização do sistema de custos no âmbito da gestão universitária, com o engajamento da alta administração e a participação ativa dos servidores. Essa institucionalização representa um passo para a consolidação da cultura organizacional orientada para resultados, contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública e a entrega de serviços de maior qualidade à sociedade.

REFERÊNCIAS

Brasil. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2026]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 jul. 2026

Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Brasil. (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm

Brasil. (2025). Manual de informações de custos do Governo Federal (2ª ed.). https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:51563

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: MCASP: Parte Geral e Partes 1 a 5. 10. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2023.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. (2022). Manual do processo Gerenciar Custos do Governo Federal. https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43930

Cavichioli, D., Dall'Asta, D., Fiirst, C., & Baldissera, J. F. (2018). Fatores contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) na percepção dos controllers e contadores municipais. Advances in Scientific and Applied Accounting, 11(2), 188–204. doi.org

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Brasília: CFC, 2021.

Conte, N. C., & Miranda, W. T. (2012). Sistema de custos aplicado ao setor público: Um estudo sobre a maturidade da gestão contábil nos municípios associados à AMPLA. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

Costa, F. C., Silva, J. N., Elias, L. M., & Silva, M. D. (2018). Sistema de custos no setor público: Um estudo nas universidades federais de ensino superior no Pará (pp. 185–203).

Dantas, J. M. M. (2014, março). Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público [Trabalho apresentado]. VII Congresso CONSAD de Gestão Pública, Brasília, DF, Brasil. https://www.researchgate.net/publication/303999963_Sistema_de_custos_para_organizacoes_de_servicos_complexos_o_caso_do_setor_publico

Fontes, J. I. O., Oliveira, T., & Gurgel, A. M. (2020). Avaliação do sistema de informação de custos em uma instituição federal de ensino: propostas de melhorias e aplicabilidade. Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, 10(2), 39-59. https://doi.org/10.18028/rgfc.v10i2.8725

Gil, A. C. (2007). Como elaborar projetos de pesquisa (4ª ed.). Atlas.

Gonzalez, R. S. (2012). Governança corporativa: O poder de transformação das empresas. Trevisan Editora.

Lima, L. C. F. de. (2021). Análise do processo de implantação da apuração de custos em uma instituição federal de ensino superior utilizando o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal-SIC. (Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Itajubá), Itajubá, MG. https://repositorio.unifei.edu.br/jspui/handle/123456789/2798

Lucíardo, R. O. O., Souza, S. M. P., & Silva, A. F. (2016). O custo de pessoal na prestação de serviços educacionais pelo município de Rondonópolis-MT. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

Mahnic, C. D. L. P., Oliveira, J. E., Semprebom, K. T., Negreiros, L. F., Borinelli, B., & Vieira, S. F. A. (2013). Governança e o controle dos custos diretos educacionais nas unidades escolares de ensino fundamental. Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.

Mauss, C. V., & Souza, M. A. (2008). Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração de análise da eficiência e eficácia governamental. Atlas.

Mohr, Z. T. (2016). Performance measurement and cost accounting: Are they complementary or competing systems of control? Public Administration Review, 76(4), 616–625. https://doi.org/10.1111/puar.12503

Medeiros, T. Ensino superior: universidades criticam orçamento previsto para 2025. CNN Brasil, Brasília, 24 ago. 2024. https://www.cnnbrasil.com.br. Acesso em: 10 nov 2025.

Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. (2025, 11 de março). MIC: Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal. Tesouro Nacional Transparente. https://tesouronacionaltransparente.gov.br

Monteiro, R. (2018). Análise exploratória dos fatores de importância e barreiras para a implantação da contabilidade de custos no setor público brasileiro. Revista de Administração, Sociedade e Inovação, 4(1), 71–89. https://doi.org/10.20401/rasi.4.1.167

Padrones, K. G. S. A., Santos, W. J. L., & Colares, A. C. V. (2017). Implantação do sistema de informação de custos no setor público: A experiência do Governo Federal Brasileiro. Science of Human Action, 2(1), 68–98.

Pereira, A. L., & Romão, A. L. (2016). A implementação do sistema de contabilidade de custos nos municípios portugueses. Revista Contemporânea de Contabilidade, 12(27), 165–186. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n27p165

Ramos, P., Ramos, M. M., & Busnello, S. J. (2005). Manual prático de metodologia da pesquisa: Artigo, resenha, projeto, TCC, monografia, dissertação e tese. Acadêmica.

Reis, L. G., & Lavarda, C. E. F. (2017). An analysis of the process of change in accounting at a local government from the perspective of the critical theory. Gestão, Finanças e Contabilidade, 3, 143–158.

Reis, L. G., Ribeiro, P. A., & Slomski, V. Custos no setor público: uma proposta de implementação de sistemas de custeio. In: IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 11, Florianópolis. Anais... Florianópolis. http://www.intercostos.org/documentos/custos_302.pdf. Acesso em: 02 jun. 2025.

Sant'Ana, T. D., Bermejo, P. H. S., Mendonça, L. C., Santos, N. M., Borges, G. H. A., Souza, W. V. B., Pinheiro, I. F., Sanchez, A. M. N., Bermejo, L. P. S., Sousa, M. P., Almeida, E. L., & Melo, G. S. (2017). Plano de Desenvolvimento Institucional PDI: um guia de conhecimentos para as Instituições Federais de Ensino. FORPDI.

Santos, M. R., & Voese, S. B. (2019). Gestão de custos no governo federal brasileiro. Anais do Congresso Brasileiro de Custos. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais

Silva, A. M. da, & Miranda, R. L. de (2022). Implantação do sistema de informação de custos no setor público: Percepção dos contadores públicos do estado de Rondônia. Estudo & Debate, 29(4), 183–199. doi.org.

Söthe, A., Silva, M., Reichert, S. H., & Scarpin, J. (2010). Sistemas de custeio na administração pública municipal: Uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC. ABCustos, 5(2). http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/197.pdf

Souza, G. J. de, Silva, M. V. D. de C., Lima, D. V. de, & Silva, A. C. R. da. (2024). Fatores críticos de sucesso na implementação do sistema de custos no setor público federal. ABCustos, 19(1), 53–78. https://revista.abcustos.org.br/abcustos/article/view/718

Souza, E. A., Soares, C. B., Araújo Filho, A. M., Vilarouca Neto, M., & Rosa, R. S. (2017). Sistematização de custos no setor público com uso de ferramenta de BI (Business Intelligence): Um relato de experiência da implantação de custos na Empresa Brasil de Comunicação SA (EBC). Congresso Internacional de Contabilidade, Custos e Qualidade do Gasto no Setor Público. http://www.socialiris.org/acervo/Anais_VIICongressoCQ.pdf

UFV – Universidade Federal de Viçosa. (2025a). Cadeia de valor. https://ppo.ufv.br/cadeias-de-valor/

UFV – Universidade Federal de Viçosa. (2025b). Organograma geral. https://www.ufv.br/organograma-geral/

UNIVERSIDADE FEDERAL DE VIÇOSA (UFV). **Relatório de Gestão 2024**. Viçosa: UFV, 2025. https://www.ufv.br. Acesso em: 23 jul. 2026.

Valentim, W. F. G., & Lima, A. C. de. (2025). Custos no setor público: um estudo de identificação das características requeridas por um modelo de gerenciamento de custos para se adaptar ao contexto de um instituto federal de educação, ciência e tecnologia. Revista Ambiente Contábil, 17(2), 284–310. doi.org

Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. International Journal of Public Sector Management, 24(6), 492–506. https://doi.org/10.1108/09513551111163620

Vergara, S. C. (2005). Projetos e relatórios de pesquisa em administração (6ª ed.). Atlas.

Yin, R. K. (2001). Estudo de caso: Planejamento e métodos (2ª ed.). Bookman.

ANEXO A

Métricas ou condicionantes propostas para a absorção de custos da UFV

Grupo	Elemento de custo	1.1.1 Métricas para a absorção de custos
Pessoal	Pessoal Técnico administrativo	CHADM_P(x) (Carga Horária Administrativa dedicada ao Processo x) = Carga Horária Semanal de servidores TAE dedicada ao processo "x"
	Pessoal docente	CHDD (Carga Horária Docente Disponível) = Carga Horária Docente Semanal CHEF_P(x) (Carga Horária do exercício de função dedicada ao Processo x) = Carga Horária Semanal do exercício de função dedicada ao processo "x" CHD = Carga horária didática CHDG = Carga horária didática de graduação CHDPG = Carga horária didática de pós-graduação CHDMT = Carga horária didática de ensino médio e/ou técnico fCHD = Fator de incremento à carga horária didática (horas de preparação e correção de provas para cada hora de aula) fCHDG = Fator de incremento à carga horária didática de graduação (horas de preparação e correção de provas para cada hora de aula) fCHDPG = Fator de incremento à carga horária didática de pós-graduação (horas de preparação e

		correção de provas para cada hora de aula) fCHDMT = Fator de incremento à carga horária didática de pós-graduação (horas de preparação e correção de provas para cada hora de aula) CHDP = Carga horária docente dedicada a atividades de pesquisa CHDEx = Carga horária docente dedicada a atividades de extensão CHDEn = Carga horária docente dedicada a projetos de inovação em ensino CHDGA = Carga horária docente dedicada a processos de gestão acadêmica
Manutenção e conservação de bens móveis	Uso, manutenção e conservação de bens móveis	Custo absorvido exclusivamente pelo processo de "Manutenção de bens móveis".
Fornecimento de alimentação	Refeições servidas	Custo absorvido exclusivamente pelo processo de "Serviços de alimentação".
Serviços públicos e utilidades	Energia elétrica, água e saneamento	Custo absorvido exclusivamente pelo processo de "Manutenção de bens móveis e edificações".
	Telefonia, internet e outros serviços de comunicação	Custo absorvido exclusivamente pelo processo de "Serviços de infraestrutura de TI e comunicação".
Serviços de terceirização de mão-de-obra	Cessão de mão de obra terceirizada, como contratos de manutenção de instalações, vigilância, limpeza, entre outros	Custo absorvido aos processos de "Segurança patrimonial e comunitária"; "Manutenção de bens móveis e edificações" e "Meio ambiente", conforme a natureza de despesa e/ou a especificação do Plano Interno.
Grupo	**Elemento de custo**	**Métricas para a absorção de custos**
Bolsas de estudo no país	Auxílios ou bolsas	Custo absorvido aos processos de "Práticas pedagógicas inovadoras"; "Execução de projetos de pesquisa"; "Programas e projetos" (de Extensão e Cultura); "Apoio pedagógico" ou "Concessão de auxílios e bolsas de assistência estudantil e promoção da permanência", conforme especificação do Plano Interno.
Materiais de consumo	Materiais didáticos e de pesquisa, como insumos diversos e reagentes químicos	Custo absorvido exclusivamente pelos processos finalísticos.
	Materiais administrativos, como papelaria e outros	Custo absorvido exclusivamente pelos processos de suporte.
Manutenção de bens imóveis	Manutenção de infraestrutura	Custo absorvido exclusivamente pelo processo de "Manutenção de bens imóveis e edificações".
Custos de locomoção	Diárias e hospedagens. Passagens, transporte e locomoção	Custo absorvido pelos processos finalísticos e de suporte.

Fonte: Elaboração própria.