

## **Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

---

**Edivaldo Vieira**

Mestrado em Administração Pública pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR  
Contador na Universidade Federal de Rondônia – UNIR  
Campus Universitário José Ribeiro Filho BR 364, km 9,5. Sentido Acre. Porto Velho/RO. CEP: 78.900-000  
*E-mail:* edivaldo.vieira@unir.br

**Éliton da Silva Souza**

Mestrado em Administração Pública pela Universidade Federal de Rondônia - UNIR  
Contador na Universidade Federal de Rondônia - UNIR  
Campus Universitário José Ribeiro Filho BR 364, km 9,5. Sentido Acre. Porto Velho/RO. CEP: 78.900-000  
*E-mail:* eliton@unir.br

**Marlene Valerio dos Santos Arenas**

Doutorado em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS  
Professora na Universidade Federal de Rondônia (UNIR)  
Campus Universitário José Ribeiro Filho BR 364, km 9,5. Sentido Acre. Porto Velho/RO. CEP: 78.900-000  
*E-mail:* marlenearenas@unir.br

**Valmir Batista Prestes de Souza**

Doutorado em Ciência da Informação pela Universidade de São Paulo - USP  
Professor da Universidade Federal de Rondônia - UNIR  
Campus Universitário José Ribeiro Filho BR 364, km 9,5. Sentido Acre. Porto Velho/RO. CEP: 78.900-000  
*E-mail:* valmir@unir.br

### **RESUMO**

O modelo de planejamento estratégico analisado através de índices, normalmente baseia-se em informações mensuradas pelos sistemas que compõem a administração pública, o que requer buscas constantes nas plataformas de governança, para dar suporte aos dados demonstrados em qualquer estudo. O estudo tem como objetivo geral analisar como a gestão de custos é mensurada e utilizada no planejamento estratégico de uma instituição de ensino superior federal - IFES, buscou-se então levantar dados gerenciais da instituição de ensino superior, adotando o método de análise de conteúdo, consolidando-os com pesquisa bibliográfica, tendo como fontes de dados documentais artigos e livros de autores especializados na temática. Os achados constituíram elementos característicos do

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

processo de planejamento da instituição federal de ensino superior, permitindo deduzir a melhor forma de aplicação de metodologia de custos, em suporte à decisão na gestão dos recursos públicos desta instituição. Apresentou-se os resultados por meio de figuras explicativas e quadros especificativos o caminho ideal para adequação de apuração dos custos, a fim de verificar se os resultados obtidos com essa apuração de custeio refletem de forma compreensível nas entregas dos bens e serviços à sociedade. Os resultados mostram que os normativos relacionados aos sistemas de custos na administração pública tratam de forma enfática que o tratamento de dados ofertados pelos sistemas gerenciais, podem oferecer informações importantes para o planejamento das IFES, integrando-os em uma só plataforma de informação, facilitando a análise e oferecendo aos interessados dados que auxiliem a elaboração do planejamento estratégico na melhoria da aplicação dos recursos nessa IFES.

Palavras-chave: Controle de Custos. Gerenciamento Estratégico. Orçamento Público. Plano de Gestão.

**Costs control and measurement aid for strategic planning within a federal institution of higher education.**

**ABSTRACT**

The strategic planning model analyzed through indexes is usually based on information measured by the systems that make up the public administration, which requires constant searches in governance platforms to support the data demonstrated in any study. The study's general objective is to analyze how cost management is measured and used in the strategic planning of a federal higher education institution - IFES. We then headed to collect management data from the higher education institution, by adopting the content analysis method, and consolidating it with a bibliographic research. Documentary data articles and books by authors specialized in the subject were the main sources of investigation. The findings constitute characteristic elements of the planning process of the federal higher education institution, allowing us to deduce the best way to apply cost methodology, to support the decision in the management of public resources of this institution. The results are presented through explanatory figures and specific tables as an ideal way to adapt the calculation of costs, in order to verify whether the results obtained with this cost calculation reflect in an understandable way the delivery of goods and services to society. The results show that the regulations related to cost systems in public administration emphatically address the fact that the processing of data offered by management systems can provide important information for planning IFES, by integrating them into a single information platform, what facilitates analysis and offers interested parties data that assist in the preparation of strategic planning to improve the application of resources in this IFES.

Keywords: Cost Control. Strategic Management. Public Budget. Management Plan.

**Control y medición de costos para apoyar la planificación estratégica dentro de una institución de educación superior federal**

## **RESUMEN**

El modelo de planificación estratégica analizado mediante índices suele basarse en información medida por los sistemas que conforman la administración pública, lo que requiere búsquedas constantes en plataformas de gobernanza para respaldar los datos presentados en cualquier estudio. El objetivo general del estudio es analizar cómo se mide y utiliza la gestión de costos en la planificación estratégica de una institución federal de educación superior (IFES). El objetivo fue recopilar datos de gestión de la institución mediante el método de análisis de contenido, consolidándolos con investigación bibliográfica y utilizando como fuentes de información documental artículos y libros de autores especializados en el tema. Los hallazgos constituyeron elementos característicos del proceso de planificación de la institución federal de educación superior, lo que permitió deducir la mejor manera de aplicar la metodología de costos para respaldar la toma de decisiones en la gestión de los recursos públicos de esta institución. Los resultados se presentaron mediante figuras explicativas y tablas específicas, la forma ideal de adaptar el cálculo de costos, con el fin de verificar si los resultados obtenidos con este cálculo reflejan de forma comprensible la prestación de bienes y servicios a la sociedad. Los resultados muestran que la normativa relacionada con los sistemas de costos en la administración pública aborda con énfasis que el procesamiento de los datos ofrecidos por los sistemas de gestión puede ofrecer información importante para la planificación de los IFES, integrándolos en una única plataforma de información, facilitando el análisis y ofreciendo a los interesados datos que auxilien en la elaboración de la planificación estratégica para mejorar la aplicación de los recursos en estos IFES.

Palabras clave: Control de Costos. Gestión Estratégica. Presupuesto Público., Plan de Gestión.

## **1 INTRODUÇÃO**

A definição de orçamento abrange não apenas a elaboração e aprovação anual ou plurianual. Esses são apenas atos que antecede sua execução, as fases seguintes chamada de execução e controle do orçamento definem características técnicas que envolvem na prática a dinâmica estratégica que o gestor público deve ter para realizar as ações propostas naquele orçamento. “Em geral a parte técnica do orçamento é interpretada com mais especificidade nos aspectos contábeis e financeiros” (Giacomini, 2019).

Para que o debate no processo de planejamento dos gastos públicos seja eficaz, os gestores devem se atentar para o equilíbrio orçamentário. A discussão apenas em cima do que foi previsto a ser repassado, por meio das receitas orçamentárias em detrimento ao que foi limitado a gastar, em função das contingências das despesas orçamentárias, sinaliza a necessidade de investigação sobre essa prática, para apontar medidas mais pragmáticas.

Em assim sendo, averiguar como as práticas de gerenciamento e controle dos gastos devem ser previamente analisadas, com ações detalhadas, a fim de obter parâmetros para previsões orçamentárias futuras pode agregar mais valor ao debate, além de ser mais condizente com princípio da continuidade dos serviços públicos. Sabe-se que essas informações são geradas pelos diversos recursos tecnológicos disponíveis para a execução orçamentária. Esses artefatos são capazes de mensurar como um todo, os custos dos serviços públicos, os quais cada instituição se propõe a entregar à sociedade.

Nesse sentido, ter sistemas interligados que geram as informações de custeio em detalhes, oriundos da execução orçamentária, pode permitir que a equipe de planejamento conheça os dispêndios feitos, a exemplo: pagamento de pessoal, serviços de terceiros, materiais de expediente, depreciações de bens, dentre outros custos, que são indispensáveis para alcançar os resultados dos planos de ações predeterminados.

Em vista disso, o gestor responsável, pela tomada de decisão, de posse dessas informações gerenciais, pode planejar ações mais efetivas em diferentes setores da instituição. Ademais é possível medir posteriormente os resultados alcançados. Em patamar mais elevado, essa integração de informações é capaz de subsidiar a administração em decisões mais assertivas no gerir os recursos públicos, conforme aponta o autor a seguir: “o sistema de custo tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisão” (Martins, 2006).

Nessa esteira, Messias, Ferreira e Soutes (2018), destacam que o uso dos dados e informações de custos, como estratégia de planejamento se insere em um momento contemporâneo que os gestores públicos são demandados a serem mais eficientes e efetivos na administração dos recursos públicos. Além disso, a mensuração dos reais custos na administração pública pode assegurar o cotejo entre os custos de várias instituições e entes, e até com aqueles incorridos em

organizações privadas que guardam similitudes na prestação de serviços, caso das instituições de ensino privadas e públicas, além de favorecer a governança da sociedade sobre as entidades públicas.

Diante desse quadro, surge a pergunta de pesquisa deste artigo: como mensurar os custos em uma organização que não visa o lucro, em face do planejamento estratégico? Na expectativa de uma resposta, o objetivo geral deste estudo é: Analisar como a gestão de custos é mensurada e utilizada no planejamento estratégico de uma instituição de ensino superior federal.

Para alcançar esse objetivo e responder a pergunta de estudo, estabeleceu-se como objetivos específicos: analisar a vinculação do planejamento estratégico adotado pelos gestores públicos em uma instituição federal em face dos custos gerados (1); descrever o impacto do uso do sistema de custos no planejamento estratégico em face da literatura científica (2); destacar medidas de inovação com a integração dos instrumentos que fornecem os dados de custeio para auxiliar o planejamento (3); apontar os avanços ocorridos ao longo do tempo nos sistemas gerenciais da Universidade para o aprimoramento dos planos de ações (4).

Este artigo é constituído desta introdução, de uma estrutura teórico-conceitual, da metodologia do preparo, da análise dos dados e discussão, das considerações finais e das referências que deram suporte à construção deste estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Este estudo tem base na Teoria da Nova Gestão Pública (NGP), a qual alavancou reformas importantes na administração pública com objetivo central de eficiência da gestão, por meio da persecução da redução dos custos e do alcance dos resultados, focalizada nos princípios do Gerencialismo, (Abrucio, 2007).

Para Saraiva (2020), a Nova Gestão Pública promove um deslocamento um tanto brusco e conflitante do estado providência para um Estado menor, gestor, gerencialista, adotando características oriundas da iniciativa privada. Como na iniciativa privada a busca por qualidade com menor custo possível é a base principal de seu planejamento, o modelo sugerido para a gestão pública é nessa direção. Esse modelo é baseado em uma gestão por resultados, na criação e ampliação dos

mecanismos de avaliação externa e na produção de indicadores que aproximam o conceito de qualidade da noção de desempenho.

## **2.1 Planejamento estratégico em uma instituição federal em face dos custos gerados**

Para Silva Teixeira, Figueiredo e de Albuquerque (2022), no que tange ao planejamento, ter um sistema de custos é essencial como medida de inovação, pois esse viabiliza a aquisição de informações contábeis confiáveis. Ademais, funciona como base de tomada de decisão dos gestores, possibilitando fazer comparações de desempenho e fornece medida realista de controle atuando como um espelho para que a instituição observe os custos das entregas à sociedade.

Em seus estudos Martins (2003), descreve custo como um gasto relativo à bens ou a serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, assim custo é reconhecido como um gasto, no momento da utilização dos fatores de produção bens e serviços, para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Ele destaca cinco métodos de utilização de mensuração de custos adotados no Brasil que são: por absorção, plenos, por atividades, variável e direto. Como na instituição de ensino superior o produto fabricado é o ensino e pesquisa, há divergências de como aplicar essa mensuração dos custos nessas instituições.

Nesse caminho, Machado (2002), discorre sobre as dificuldades na escolha do método de custeio mais adequado ao setor público, considerando que existem boas razões para a adoção do método de custeio direto. Entre afirmações mencionadas para justificar essa direção estão: a alocação dos custos diretos envolvidos nos programas e ações, sem a necessidade de rateios e transferências de custos; a contabilização de despesas nos programas e ações que comporta as atividades e projetos do qual é uma prática tradicional, o que favorece a incorporação do cálculo de custos; há também a relação custo-benefício da informação que é vantajosa pela rapidez de implantação do método e pela maior familiaridade por parte dos gestores e dos funcionários.

Por sua vez, Morh (2017) ressalta a escassez de estudos que tragam evidências sobre o sistema de custos influenciando o processo de tomada de decisões gerenciais em instituições públicas. Destaca, contudo, que as pesquisas, as quais incentivam a disseminação do conhecimento relacionado ao orçamento

público e ao processo de execução e controle público são de uma visão futurística que sempre estará na atualidade, uma vez que o melhoramento e aperfeiçoamento na qualidade das despesas públicas são potencializados quando há a contribuição de atores políticos e agentes com conhecimento técnico para auxiliar nos desafios enfrentados para obter essas melhorias. A preocupação com eficiência das atividades deve estar em foco quando se trata de mecanismos de geração de informações que auxiliem os gestores nas tomadas de decisões, visando obter os resultados positivos.

## **2.2 Conceitos e normatização para o uso do sistema de custos no planejamento estratégico**

Para Marion (2014), com base no Institute of Management Accountants (IMA – Instituto dos Contadores Gerenciais), dos Estados Unidos, principal organização do mundo com conceito e dedicação a capacitação da contabilidade gerencial e finanças profissionais, a contabilidade gerencial é um processo contínuo que visa identificar, mensurar, analisar, preparar, interpretar e comunicar todas as informações geradas pelos sistemas informacionais a disposição de seus operadores, auxiliando a administração gestora no ato de planejar, avaliar e controlar a organização, assegurando o uso adequado e responsável dos recursos sob sua responsabilidade. Assim, usando-a, pode-se conhecer e entender que informação de custeio se encontra em todas essas etapas do ciclo da execução orçamentária. Nesse sentido, essas informações podem auxiliam os administradores públicos nas tomadas de decisão, face ao planejamento estratégico em elaboração.

Aponta Monteiro, Pereira, dos Santos e de Holanda (2010), que as informações gerenciais da administração pública baseiam-se em dados mensurados pelos mais diversos sistemas, como o sistema de custos. As diretrizes normativas disponíveis para esse controle e acompanhamento dos custos estão dispostas na Lei 4.320/1964, mais precisamente no seu Art. 99, o qual dispõe sobre a determinação de a administração pública manter uma contabilidade especial para a mensuração e determinação dos custos.

Por sua vez Martins (2018), na perspectiva de agregar ferramentas de mensuração de dados eficazes distingue dois tipos de direcionadores para aferição de dados nos custeios das atividades; os de primeiro estágio, chamados de

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

direcionadores de atividades, sendo esse para custear as atividades, que identifica como consomem os recursos; e os de segundo estágio, que serve para custear os produtos, pois identifica como os produtos consomem atividades. Esses direcionadores, nos sistemas de custos públicos, podem auxiliar a gestão a interpretar os dados adequadamente.

O Quadro 1 detalha os principais eventos ligados ao desenvolvimento do sistema de custos na Administração Pública Federal, com vista a situar um panorama geral.

<b>ANO</b>	<b>NORMATIVO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>1964</b>	Lei nº 4.320	A temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública.
<b>1967</b>	Decreto-lei nº 200	As informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de uma forma mais ampla o processo de tomada de decisão.
<b>1986</b>	Decreto Presidencial	Detalhou a forma como a contabilidade deveria apurar os custos dos serviços, bem como determinou punição para as unidades que não disponibilizassem as informações pertinentes para permitir sua mensuração.
<b>2000</b>	Lei Complementar nº 101 (lei de responsabilidade fiscal)	Um dos marcos legais mais importantes desse contexto, determinou que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
<b>2001</b>	Lei 10.180	Esta lei concedeu à Secretaria do Tesouro Nacional a competência para tratar de custos na Administração Pública Federal.
<b>2004</b>	Acórdão nº 1078/TCU	Determinou que fossem adotadas providências para que a administração pública federal possa dispor com maior brevidade possível de sistema de custos que permita, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis.
<b>2009</b>	Decreto nº 6.944	Destaca necessidade de efetuar a unificação dos cadastrados de órgãos dos Sistemas existentes no governo, como SIAFI, SIAPE e SIGPLan.
<b>2011</b>	Portarias 157 e 716	Foi implantado o Sistema de Custos do Governo Federal com a definição das suas atribuições e abrangência, normatizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

**Quadro 1. Principais normativos relativos a Custos no setor público.**

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012.

Observa-se, em especial, no Quadro acima, um lapso temporal de mais de 40 anos entre a Lei n. 4.4320/64 até o advento das Portarias de implantação do Sistema de Custos do Governo Federal, indicando um processo lento entre o que prevê a lei e a estruturação de um sistema para efetivar a interligação das

informações de custos.

### **2.3 Medidas de inovação nos instrumentos de geração de dados de custeio integrado à estrutura de planejamento**

A inteligência de idealizar e conceber sistemas que operem bem, é importante para eficácia das organizações e para a sociedade. Essa abordagem tem relação com a moderna teoria dos sistemas que, para sua realização prática requer análise e planejamento de onde quer chegar. Nesses sistemas se encontram os seguintes elementos: ambiente, objetivos, componentes, processos e administração e controle, (MAXIMIANO, 2017). Entre esses componentes destacados, embora todos tenham pertinência para entender a teoria, a administração e controle são essenciais, pois produzem um ciclo de informações capazes de fornecer autossuficiência para ajustar o sistema aos seus objetivos.

Nagano, Stefanovitz e Vick (2014) estudaram como a inovação atua nas organizações, destacam que só processos bem arranjados não são capazes de sustentar a inovação; pois esses processos estão sempre a cargos de indivíduos, assim é preciso compreender como essas pessoas e as organizações se relacionam. Nesse sentido, o contexto social e cultural da organização tem levado muitos gestores a implantar procedimentos de integração em processos e sistemas corporativos. Dessa forma, conceber uma estrutura de planejamento eficaz é medida necessária para aperfeiçoar a continuidade dos serviços públicos.

No que tange ao planejamento, ter um sistema de custos é essencial como medida de inovação, pois esse viabiliza a aquisição de informações contábeis confiáveis. Ademais, funciona como base de tomada de decisão dos gestores, possibilitando fazer comparações de desempenho e fornece medida realista de controle e atua como um espelho para que a instituição observe os custos das entregas à sociedade, (Teixeira e Vasconcelos 2022). Diante das características apresentadas pelos autores mencionados no presente estudo, sugere-se que o processo orçamentário é o elemento inicial e decisivo das ações de planejamento, e para que esse momento decisivo seja eficiente, tal orçamento deve ser elaborado a partir de informações confiáveis advindos de um sistema fidedigno de informações.

Assim sendo, o gestor deve conhecer as fases e as características do sistema orçamentário, desde sua elaboração até sua execução final, adaptando-se

as modificações exigidas nas legislações e aquelas advindas de decisões políticas, para o melhor aproveitamento de suas ações, reduzindo ao máximo as despesas desnecessárias por falta de planejamento, evitando gastos em cima da hora, em especial aqueles no encerramento do exercício, frutos de ações mal planejadas.

#### **2.4 Os avanços ocorridos ao longo do tempo nos sistemas gerenciais da Universidade para o aprimoramento dos planos de ações**

Sistema de Informação pode ser retratado como um método de conversão de dados em informações, que podem ser empregadas no processo decisório de uma organização com vistas a dar validade às decisões administrativas na consecução dos resultados almejados, (Rezende e Abreu, 2003).

Várias situações concorrem para que uma organização busque ter processos cada vez mais ágeis e para isso é fundamental ter informações confiáveis e tempestivas. Assim, as organizações precisam ter sistemas de informações para tomada de decisões estratégicas. Nesse contexto, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) não podem fugir desse paradigma, pois essas organizações manejam uma quantidade significativa de dados que precisam ser tratados para produzirem e disponibilizarem informações que sejam capazes de trazer resultados e inovar nesse ambiente, (Monteiro et al., 2010).

Nessa senda, Pereira et al. (2014) sustentam a partir da declaração do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras (CRUB) de 1986, que IFES brasileiras carecem de sistemas de informações que lhes permitam modernização administrativa. Ressaltam que esses sistemas devem garantir a essas instituições planejar com base em dados quanti e qualitativamente melhor.

Miranda et al. (2016) informam que o uso de Sistema de Informação pelas Instituições Federais de Ensino teve um avanço importante entre os anos de 1996 e 2008, advindo de mudança nos aspectos de missão e valores dessas organizações, principalmente face a necessidade de melhor gerir os insuficientes recursos de forma eficiente.

Durante a elaboração deste estudo, observou-se que o Governo Federal já dispõe de diversos sistemas de informações gerenciais, que são compartilhados com os órgãos setoriais, como as universidades federais, em especial os seguintes sistemas: SIOP, SIAFI, SIPEC, SISG, SIADS, SIASG e SPUnet, os quais têm

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

contribuído para gerar informações tempestivas. Contudo, ainda não estão completamente interligados. Quando isso for possível, as informações podem ser reunidas, em tempo real, para posteriormente serem analisadas, com o objetivo de orientar e auxiliar o setor de planejamento da instituição.

Desse modo, podem atender as demandas dos gestores de planejamento no que tange à análise e a montagem dos planejamentos concatenados naquelas informações, não apenas para divulgações dos balanços e demonstrativos, mas para o auxílio de desenvolver o planejamento estratégico e o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da Universidade. O Quadro 2 detalha esses sistemas e os atos normativos de criação.

SISTEMAS	NORMATIVO	DESCRIÇÃO
<b>SIOP</b> – Sistema de Planejamento e Orçamento	Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências
<b>SIAFI</b> – Sistema de administração financeira federal	Decreto nº 3.590, de 6 de setembro de 2000	Compreende as atividades de programação financeira da União, de administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e de orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira.
<b>SIAPE</b> – Sistema de Pessoal Civil Administração Federal	Decreto nº 99.328, de 19 de junho de 1990	Processa o pagamento de servidores, regidos tanto pelo Regime Jurídico Único Federal (Lei 8.112/90). Atualmente foi incorporado ao Sistema Estruturante de Gestão de Pessoal da Administração Pública Federal. Decreto nº 10.715, de 08 de junho de 2021.
<b>SISG</b> – Sistema de Serviços Gerais	Decreto nº 1.094, de 23 de março de 1994	Compreende a organização das atividades de administração de edifícios públicos e imóveis residenciais, material, transporte, comunicações administrativas e documentação
<b>SIADS</b> – Sistema Integrado de Administração Patrimonial	Decreto nº 1.094, de 23 de março de 1994	Operacionaliza a gestão e automatiza o registro contábil de bens móveis, de consumo e permanentes, dos bens intangíveis e da frota de veículos
<b>SIASG</b> – Sistema Integrado de Serviços Gerais	Decreto nº 1.094, de 23 de março de 1994	Tem o objetivo de facilitar e agilizar os processos de compra e aquisição de materiais e serviço do Governo Federal. É uma ferramenta para a modernização da área de serviços gerais, em especial no cadastramento de fornecedores, do catálogo de aquisições e no registro de preços de bens e serviços. É gerido pelo órgão central do SISG
<b>SPUnet</b> – Sistema de Gerenciamento dos Imóveis da	Decreto nº 3.858, de 04 de julho de 2001	Responsável pelos cadastros e atualizações de informações financeiras dos bens imóveis da União bem como suas depreciações.

**Quadro 2. Principais Sistemas de Informação do Governo Federal.**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados coletados no estudo.

Embora os sistemas, apresentados no Quadro 2, foram desenvolvidos para uso da estrutura administrativa das entidades públicas, a interligação do sistema de custos a outras bases é uma exigência trazida nas Normas Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), abaixo.

Em novembro de 2021 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprova a norma NBC TSP 34 – Custos no Setor Público que entrará em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024, que revogará a Resolução n. 1.366/2011, na norma que entrará em vigor está contido nos itens 59 ao 62 referências a integração de outras bases de dados:

59. O sistema de informação de custos deve promover a integração das bases de dados necessárias à geração da informação de custos, e, quando couber, a conciliação dos dados se oriundos de base não contábil. Esse sistema deve utilizar as bases de dados para extrair os inputs, que devem ser tratados e transformados nas informações de custos que permitam compreensibilidade e análise. É recomendável, por exemplo, utilizar o sistema que efetua o processamento da folha de pagamento para extrair informações de custos e quantitativo de pessoal e o sistema que faz a gestão do patrimônio para extrair informações de consumo de material e depreciação dos bens.

60. Nada impede que a entidade utilize procedimentos manuais para alimentar o sistema de informação de custos, quando esse sistema for alicerçado em base simplificada, por exemplo, planilhas eletrônicas, desde que garantidas a conformidade e a rastreabilidade dos dados.

61. É relevante, mas não restritivo, que as bases de dados da entidade possibilitem a geração da informação física, pois, além de permitir a mensuração do custo unitário, auxiliam no cálculo de indicadores de desempenho.

61. A entidade deve avaliar continuamente suas bases de dados e incentivar melhorias para permitir evolução gradual e consistente das informações de custos.

Além disso, em estudos publicados lá em 2012, à época da edição da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), n.º 1.366/2011, alguns autores e a própria norma mencionavam a integração dos sistemas de informações de custos disponíveis, para auxílio do planejamento estratégico da instituição. “O Sistema de Custos do Setor Público (SICSP) deve estar integrado com o processo de planejamento e orçamento e fazer da informação de custos um vetor de alinhamento e aperfeiçoamento do planejamento e orçamento futuros” (De Freitas, da Silva Neto, Locks & dos Santos, 2012).

### **3 METODOLOGIA DO PREPARO**

Nesta seção informa-se sobre o método aplicado a este estudo. Adota-se nessa tarefa o uso do Método da Análise de Conteúdo, o qual, conforme leitura em Schiavini e Garrido (2018), permite confirmar, refutar proposições e investigar as causas a partir dos efeitos. Nesse sentido, funciona como função de prova. Ademais, esse método pode ser utilizado tanto para estudos qualitativos, quanto quantitativo, demonstrando uma versatilidade importante para os objetivos do pesquisador. Gil (2022) informa que essa técnica poder ser usada para o reconhecimento de peculiaridade em muitos campos das ciências. Ressalta que os procedimentos de análise podem sofrer mudanças a depender do modelo utilizado.

Quanto à abordagem da pesquisa, utilizou-se o método qualitativo já que as etapas necessitaram da realização da coleta e a análise dos dados em seu ambiente natural, sem influência do pesquisador e sem qualquer utilização de fórmulas estatísticas na coleta de dados. De acordo com Bruchêz, Ciconet, Possamai, Remussi e Tondolo (2014) as características dos elementos disponíveis em fontes de pesquisa, como nos documentos disponibilizados nos sítios eletrônicos institucional, permitem qualificá-la, quanto à abordagem do problema, como predominantemente qualitativa, na medida em que não busca enumerar ou medir os eventos estudados, não se aplicando instrumento estatístico na análise dos dados, mas sim, analisando questões de interesses amplos, seja qual for a temática.

Em relação aos procedimentos técnicos de coleta de dados, optou-se por acervos bibliográficos como publicações de artigos científicos, periódicos, teses e livros que tratam sobre o tema da pesquisa, disponibilizados nas bases de dados em plataformas de acesso público como, SPELL, Scielo, Periódicos CAPES, e Google Acadêmico. A coleta documental foi obtida por meio de normas e legislações sobre o assunto, estabelecidas pelas autoridades competentes, documentos oficiais de acesso público da instituição pesquisada, como as demonstrações contábeis, e consulta nos arquivos disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional e Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

Quanto à finalidade a pesquisa é descritiva, pois procurou caracterizar seus

resultados da temática sistema de custos frente a norma regulatória e a prática desses custos no âmbito institucional, descrevendo os achados sem ambições inferenciais. Sendo caracterizada por pesquisa bibliográfica na literatura e documental, em decorrência das fontes de dados serem compostas por documentos e relatórios disponíveis nos sítios eletrônicos de interesse público, além de normas e estudos de pesquisadores conceituados na temática proposta como aborda Creswell (2021).

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO**

Nesta seção são apresentados e discutidos os achados deste artigo, no intuito de debater o problema desta pesquisa com o referencial teórico.

##### **4.1 Vinculações do planejamento estratégico adotado pelos gestores públicos em uma instituição federal em face dos custos gerados**

Em sentido amplo, observou-se que o planejamento fica dependente basicamente de informações cruciais para manter e avançar nas ações públicas, e essas informações sustentam a base de todas as expectativas geradas para alcançar os objetivos pretendidos no orçamento aprovado. Na falta de uma ferramenta de geração consistente e detalhada dessas informações, o gestor se limita ao acompanhamento e a programação da execução orçamentária. Essa situação destoa da encontrada no referencial deste artigo, quando se observa que as informações da contabilidade gerencial, entre essas as de custos, podem auxiliar os gestores na tomada de decisão face ao planejamento estratégico.

Em estudo com foco nos custos publicados, por meio de boletim informativo, pelo Tesouro Nacional, foi realizada a mensuração de desempenho de transparência de custos em todas as organizações públicas federais do ano de 2022, constam nesse rol as universidades federais, foco do presente estudo. Os autores deste estudo recorreram preliminarmente sobre a dimensão que engloba as contas públicas, e nessa dimensão citam a fiscal e orçamentária, remetendo-as ao planejamento e ao controle das contas públicas, bem como à alocação dos recursos entre as diversas responsabilidades e funções do governo, tal como seus órgãos.

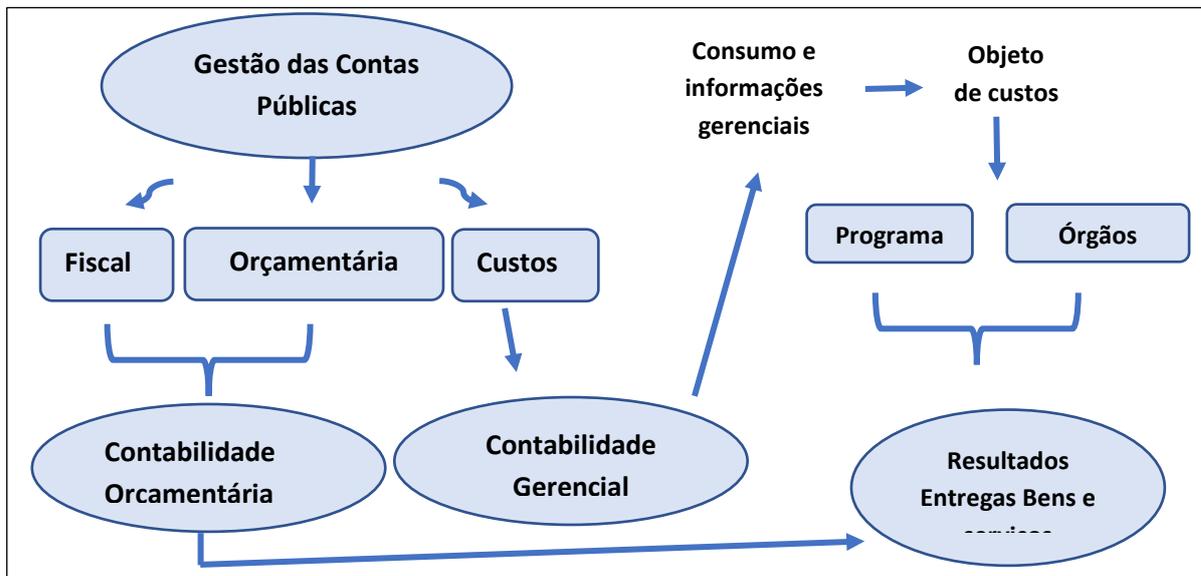
Dessa forma, o Tesouro Nacional tem divulgado a obrigação legal ou por

transparência ativa, uma série de relatórios e demonstrativos elaborados com foco nessas dimensões. Corroborando com a necessidade de se ter sistemas interligados para gerir essas informações nas IFES, com o objetivo de melhorar suas ações, possibilitando realizar consultas e gerar relatórios personalizados sobre as finanças públicas, pesquisas sobre a execução orçamentária e nos dados de custeio, mensurando a precificação das ações, medindo o desempenho da execução das despesas por fonte de recursos, por grupo de natureza de despesa, por órgão e por unidade gestora.

#### **4.2 O impacto do uso do sistema de custos no planejamento estratégico**

No levantamento teórico deste artigo foi mencionada a relevância de se conhecer efetivamente os custos públicos e as implicações que este tem para o planejamento estratégico dos gastos. A informação de custos remete ao consumo dos recursos, que se distingue do fluxo de execução orçamentária da despesa (empenho, liquidação e pagamento), e à mensuração dos bens e serviços prestados à sociedade com o consumo (dos programas e ações de governo, das unidades administrativas, das políticas públicas dentre outras ações).

No caso da Universidade Federal, são chamados planos de ações (PA) e planos internos (PI) que direcionam os recursos ao seu destino, com isso, para os gestores e interessados dessas ações surge o propósito de saber além do dinheiro consumido, identificar o que foi entregue à sociedade, com fim de atender a transparência pública. Assim, o sistema de custos vem ao encontro, por custodiar em sua base de dados tais informações que mensuram o valor das ações públicas. A Figura 1 a seguir, evidencia a dinâmica da gestão de contas públicas.



**Figura 1. Diagrama de Fluxo das dimensões de gestão de contas públicas.**

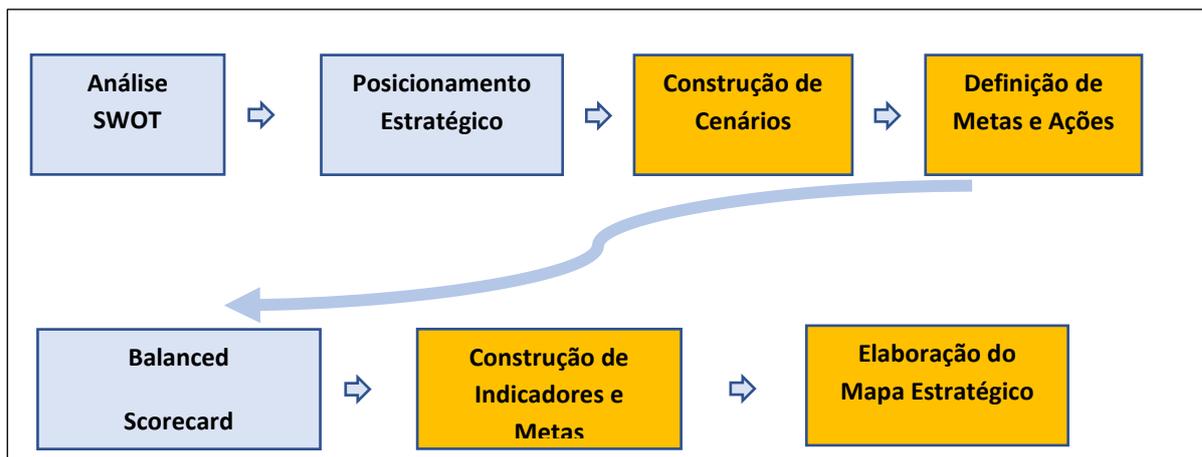
Fonte: Elaborado pelos autores adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim Foco em Custos 2020.

Explicita-se, na Figura 1, que sem a contabilidade gerencial, que engloba os dados mensurados pelos custos, seguem um fluxo de dados baseados apenas na alocação orçamentária, na forma que foi prevista no plano de ação da instituição; assim esses dados sem o tratamento adequado da contabilidade gerencial acabam por comprometer as informações do que foi executado, e como foram executadas, para gerar os resultados pretendidos. Comprometendo assim o planejamento estratégico das ações públicas, além de dificultar o conhecimento do desempenho e dos reais resultados dessas ações.

#### **4.3 Medidas de inovação com a integração dos instrumentos que fornecem os dados de custeio para auxiliar o planejamento**

Na confecção deste estudo foram analisados os dados do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) do período de 2019 a 2024, da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR). Constatou-se que os valores para custeio e investimentos da IFES, detalhados no PDI não são definidos em função de suas demandas e necessidades, mas a partir de critérios previamente estabelecidos pelo Ministério da Educação e demais órgãos responsáveis do Governo Federal e como foco nas ações orçamentárias.

As etapas de desenvolvimento do planejamento estratégico do PDI são definidas por metodologias conforme visto nos dados levantados no portal da UNIR. A Figura 2, evidência a sequência do plano de desenvolvimento institucional (PDI 2019 a 2024).

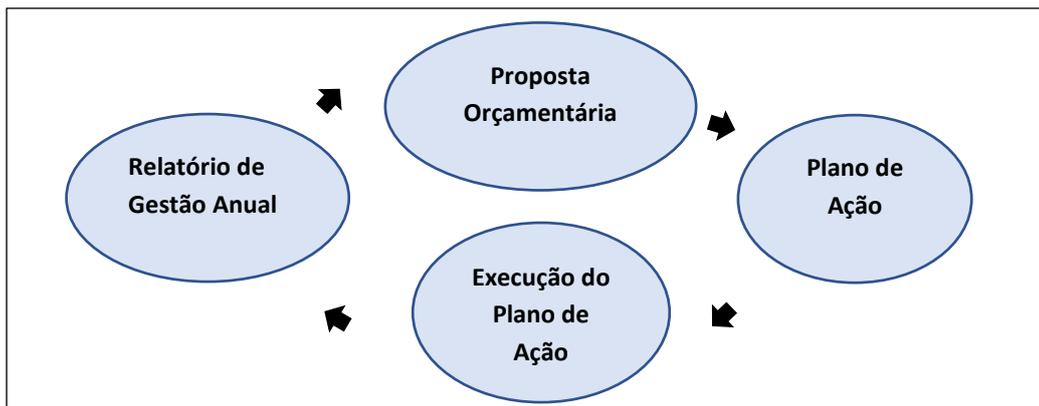


**Figura 2. Etapas metodológicas PDI/UNIR 2019-2024 p.40.**

Fonte: Elaborado pela DPDI/UNIR com adaptações dos autores.

Pode se observar na Figura 2, que o setor de planejamento utiliza esboço de critérios de priorização, caracterizando ainda a definição de objetivos como (Marco Regulatório, Visão, Missão, Princípios e Valores), analisando fatores críticos de sucesso e priorizando necessidades.

Após, há discussão e aprovação do PDI, e são criados anualmente os planos de ações, os quais são estruturados com base nos planos de ações do ano anterior; e segue o seguinte roteiro, disposto no organograma, Figura 3, a seguir.

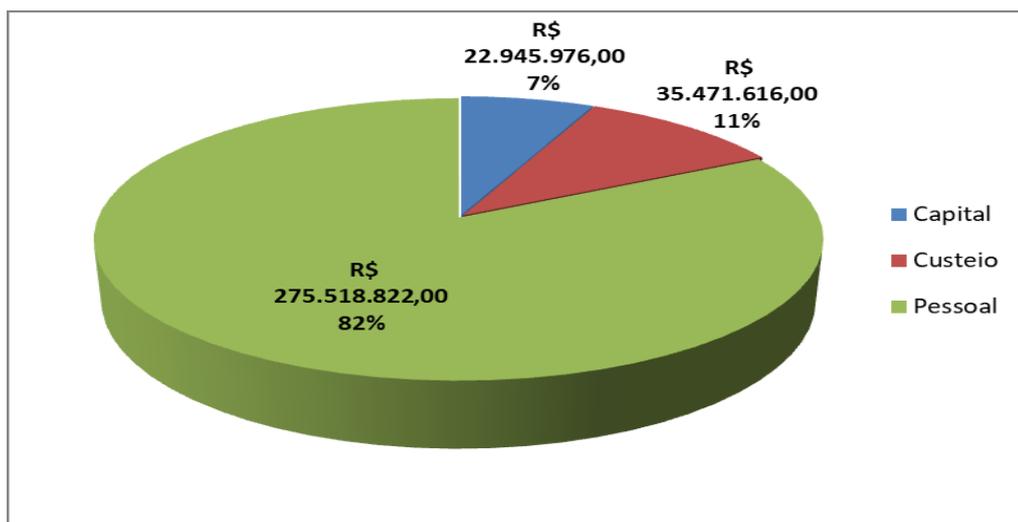


**Figura 3. Ciclo de Planejamento Anual da UNIR**

Fonte: Elaborado pela Cplan/DPDI/PROPLAN.

Durante o ciclo demonstrado na Figura 3, especificamente no plano, ocorre o rateio do custeio intrínseco entre as Unidades Gestoras Responsáveis (UGRs), o qual é realizado por meio de um destaque específico, após dedução das despesas contratuais de manutenção, programas institucionais acadêmicos e outros destaques considerados prioritários. Contudo, sem controle específico de cada atividade desenvolvida por UGR, Brasil (2022).

No Gráfico 1, elaborado pela Diretoria de Planejamento Desenvolvimento e Informações (DPDI), evidencia os valores em percentuais previstos para as despesas de capital, custeio e pessoal, no exercício de 2022.



**Gráfico 1. Limites Orçamentários Totais – Pessoal (Encargos Sociais e Benefícios), Custeio Geral e Pessoal**

Fonte: Elaborado pela DPDI, LOA 2022.

Nota-se que a despesa com pessoal representa o maior custo da Instituição, cerca de 82%, neste rol estão os benefícios ou encargos. Os outros 18% são para fazer frente as despesas de capital e custeio em geral. Essas informações indicam como os recursos para investimento e manutenção são pouco, face às necessidades da IFES. Assim, requer especial dos gestores para gerir esses valores assertivamente. Nesses termos, um sistema de custo que forneça informações de melhor alocação dos recursos pode ajudar o planejamento.

No Quadro 3, demonstra-se, usando-se como referência o exercício de 2022, como é realizado o rateio do orçamento por Campus a partir da Matriz Orçamento de Outros Custeios e Capital (OCC), com distribuição das despesas de capital e custeio, sem detalhamento de como esses recursos são consumidos nas ações específicas.

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

		<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>E = (A+B+C+D)</b>	<b>E</b>
Campus	Participação Matriz OCC	Rateio Orçamentário de capital	Rateio Orçamentário de Custeio	Despesas 2022 Projeção	Orçamento Total Específico por Campus	Participação do Orçamento Discricionário Alocado
Ariquemes	3,96%	R\$ 39.600,00	R\$ 39.600,00	R\$ 1.015.271,97	R\$ 1.094.471,97	4,84%
Cacoal	10,89%	R\$ 108.900,00	R\$ 108.900,00	R\$ 1.354.219,90	R\$ 1.572.019,90	6,95%
Guajará-Mirim	7,50%	75.000,00	75.000,00	R\$ 1.033.408,81	R\$1.183.408,81	5,23%
Ji-Paraná	8,64%	R\$ 86.400,00	R\$ 86.400,00	R\$ 1.748.487,36	R\$ 1.921.287,36	8,50%
Porto Velho	39,21%	R\$ 392.000,00	R\$ 392.000,00	R\$ 10.328.132,19	R\$ 11.112.132,19	49,15%
Presidente Médici	5,96%	R\$ 59.600,00	R\$ 59.600,00	R\$ 1.438.585,92	R\$ 1.557.785,92	6,89%
Rolim de Moura	18,00%	R\$ 180.000,00	R\$ 180.000,00	R\$ 2.718.482,29	R\$ 3.078.482,29	13,62%
Vilhena	5,85%	R\$ 58.500,00	R\$ 58.500,00	R\$ 969.804,73	R\$ 1.086.804,73	4,81%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>R\$ 1.000.000,00</b>	<b>R\$ 1.000.000,00</b>	<b>R\$ 20.606.393,17</b>	<b>R\$ 22.606.393,17</b>	

**Quadro 3. Estimativa Total – Despesas, Rateio por Campus.**

Fonte: Elaborado pela DPDI, 2022.

A distribuição dos recursos no Quadro 3, como alhures relatado, segue os critérios da matriz (OCC), a qual tem como parâmetro o Decreto federal n. 7.233, de 19 de julho de 2010 e a Portaria do MEC n. 651, de 24 de julho de 2013. Em síntese, a matriz parte de três indicadores: aluno equivalente, produto e pesquisa, para fazer o rateio.

Embora o objetivo central da metodologia seja buscar a equidade na distribuição dos recursos, ainda se observa distorções no modelo entre o que é projetado e o efetivamente despendido ou consumido pelas unidades dos campus.

Os dados levantados na IFES em estudo demonstram que os gestores utilizam ferramentas importantes, como matriz *Swot* e *Balanced Scorecard*. Há construção de indicadores, metas, para estruturarem o planejamento estratégico no Órgão. Contudo, as informações utilizadas para se estabelecer os planos de ações advêm daqueles eixos estruturados no Plano de Desenvolvimento Institucional - PDI,

que por sua vez, tem seus valores de custeios e investimentos definidos previamente a partir do Ministério da Educação e demais órgãos responsáveis, com foco estritamente orçamentário.

Ademais, o rateio do custeio específico entre as Unidades Gestoras Responsáveis - UGRs é realizado após a dedução das despesas contratuais de manutenção, de programas institucionais acadêmicos e outros destaques considerados prioritários. Sinalizando-se assim falta de controle específico de custo por cada atividade desenvolvida nas UGR.

Nessa senda, observou-se que a instituição não faz uso de um sistema estruturado e interligado de custos que dimensionem o efetivo consumo nessas unidades. Diante disso, é possível presumir que a falta de um sistema de custo possa estar relacionada à forma como a instituição obtém os recursos para prestar os serviços, os quais provêm essencialmente do orçamento federal, assim sendo, os recursos são direcionados a partir de ente superior.

Nessa rota, a perspectiva de agregar ferramentas de mensuração de dados eficazes, distingue-se dois tipos de direcionadores para aferição de dados nos custeios das atividades: os de primeiro estágio, chamados de direcionadores de atividades, sendo esse para custear as atividades, que identifica como essas consomem os recursos; os de segundo estágio, que serve para custear os produtos, pois identifica como os produtos consomem atividades. Portanto, o modelo de custeio mais adequado para instituições que não auferem lucros é custo baseado em atividades, pois esse possibilita restringir consideravelmente as distorções acarretadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, além de ser um instrumento de gestão de custos, conforme destacado pelos estudiosos no referencial teórico.

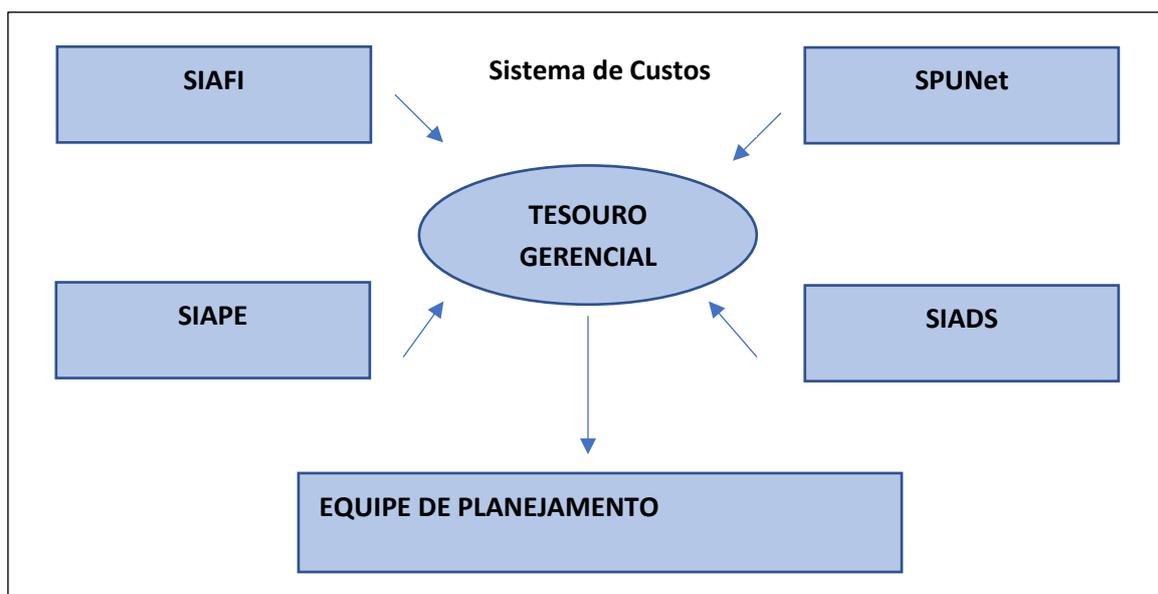
#### **4.4 Avanços nos sistemas gerenciais da Universidade**

Nesse panorama, destaca-se que a implantação de sistemas e controle dos custos, bem como a integração do Sistema de Administração de Serviços – SIADS, pode proporcionar o detalhamento das despesas da Universidade, gerando informações destacadas por unidades organizacionais (UORG), que servem de base de dados para a equipe de planejamento gerar planos de trabalho e ações futuras, com mais eficiência e direcionadas as diversas demandas.

Ainda com as análises obtidas através dos dados coletados, a Figura 3,

percebe-se o ciclo de planejamento da instituição de ensino pesquisada, que são quatro, neste contexto, tem-se os autores que trazem a contextualização literária afirmando que para se obter resultados do que foi planejado é preciso analisar os dados que fizeram o gestor a chegar a aquelas consequências, no caso da IFES pesquisada.

Neste sentido, verifica-se que o planejamento é um ciclo contínuo, que reflete a finalização de um e início de outro ciclo. Na intenção de adequar o que é realizado atualmente nessa IFES, com o que preceitua a literatura catalogada. O estudo propõe incluir o sistema de custos entre a Execução do Plano de Ação e o Relatório de Gestão Anual, sendo que esse sistema de custos trabalharia com as informações geradas pelos diversos sistemas disponíveis na instituição para auferir os dados de custos, conforme apresentado na Figura 4 abaixo:



**Figura 4. Etapas de aferição dos custos consolidadas pelos sistemas disponíveis.**

Fonte: Elaborada pelos autores baseados nas análises literárias.

A Figura 4, proposta, demonstra o fluxo dos sistemas de controle dos custos para consolidar as informações de custeio geradas pelos sistemas de informações em uma só plataforma, no caso o Tesouro Gerencial (TG), a qual é capaz de mensurar detalhadamente e de forma fidedigna as informações que fazem parte do Relatório Anual da Gestão, auxiliando o setor de planejamento a organizar o orçamento disponível, bem como os planos de ações para o exercício.

Como os sistemas de execução orçamentária, financeira e patrimonial são

alimentados por setores diferentes, conforme observado no estudo, a exemplo dos sistemas: SIAPE cujas informações de gastos com pessoal são produzidas pelo setor de recursos humanos e SIADS que contém as informações advindas do setor de patrimônio da instituição. E considerando que as normas contábeis direcionam no sentido de se criar uma ferramenta capaz de reunir os dados gerenciais. Foi estruturado no âmbito do Governo Federal o TG, o qual é a ferramenta de adequação do arcabouço legal e de integração das informações gerenciais.

Por fim, o tratamento e a disponibilidade desses dados pelo setor de custos encontra guarida nos normativos e nas literaturas trazidas neste estudo, no sentido de se ter um sistema de custos dentro das instituições de ensino superior para realizar análises comparativas entre diferentes períodos e identificar variações significativas nos gastos públicos por área de atuação. Essa integração pode permitir uma maior eficiência na gestão dos processos e uma redução dos custos administrativos, além de possibilitar a integridade e a confiabilidade das informações, auxiliando o setor de planejamento a aprimorar os planos de ações e acompanhar os resultados da instituição adequadamente. Assim, tem-se medidas de inovação interessante para os sistemas gerenciais da IFES.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os resultados esperados com essa implantação ajudarão a garantir que os recursos sejam utilizados de forma eficiente e equitativa, evitando desperdícios e garantindo que as necessidades da instituição para o cumprimento de seu papel social sejam atendidas adequadamente, estabelecendo assim um rol de critérios previamente estabelecidos, gerando relatórios mais confiáveis com informações simplificadas e claras para o entendimento e compreensão dos usuários dessa informação. O que de fato responde à pergunta da pesquisa proposta na introdução.

Ademais, a mensuração dos custos efetivos dos serviços prestados pelas instituições públicas se coaduna com os preceitos da Nova Gestão Pública que estabelece uma gestão por resultados, na criação e ampliação dos mecanismos de avaliação externa e na produção de indicadores que aproximam o conceito de qualidade da noção de desempenho.

Dessa maneira, aferir os custos em instituições que não visam lucro, caso da

IFES, insere-se em uma lógica de *accountability* por parte dos gestores públicos. E conforme alhures relatado, o uso do custeio baseado em atividade é uma ferramenta importante para atender esses fins, bem como a interligação dos diversos sistemas ao de custos.

Portanto, busca-se com este trabalho contribuir para o avanço das pesquisas científicas na área gerencial e de planejamento do orçamento e de ações públicas, mais especificamente, sobre as práticas de manipulação dos dados gerados por sistemas gerenciais para auxiliar no desenvolvimento dos futuros planos de trabalhos, ampliando o debate sobre o assunto, contribuindo também com as melhorias das gerações de informações dentro de sistema de custos; auxiliando na parametrização desse sistema aos demais disponíveis, para que essas informações auxiliem não só a equipe de planejamento, mas também a equipe financeira, contábil e de custos da instituição.

Sugere-se para pesquisas futuras a análise das contribuições do sistema de custos para o atendimento da transparência pública, bem como a classificação dos Centros de custos nos diversos exercícios financeiros, utilizando o modelo abordado neste estudo. Com isso será possível fazer um comparativo da aplicação dos recursos nas diversas unidades organizacionais.

## REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L. (2007). Recent trajectory of the Brazilian public management: a critical assessment and the renewal of the reform agenda. *Revista de Administração Pública*, 41, 67-86.
- Foco em Custos - BFC - Anual – (2022) — Tesouro Transparente. Recuperado de: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-foco-em-custos-bfc-nual/2019/114>. Acesso em: 19/maio/2023.
- Bruchêz, A., Ciconet, B., Possamai, L., Remussi, R., & Tondolo, V. A. G. (2016). Análise da utilização do estudo de caso qualitativo e triangulação na Brazilian Business Review. *Revista Espacios*, v. 37, n. 5. p. 24. Recuperado de: <https://www.revistaespacios.com/a16v37n05/16370524.html>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2021). *Projeto de pesquisa-: Métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Penso Editora.

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

- De Freitas C., A., da Silva Neto, J. M., Locks, R., & dos Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 3-22.
- Decreto n.º 99.328, de 19 de junho de 1990. Institui o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos – SIAPE e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. 20 jun. 1990. Seção 1, pt. 4.
- Decreto n.º 1.094, de 23 de março de 1994. Dispõe sobre o sistema de serviços gerais - SISG dos órgãos civis da administração federal direta, das autarquias federais e fundações públicas, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. 23 mar. 1994. Seção 1, p. 4270.
- Decreto n.º 3.590 de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o sistema de administração financeira federal - SIAFI e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. 06 set. 2000. Seção 1, p. 113.
- Decreto n.º 7.579 de 11 de outubro de 2011. Dispõe sobre o sistema de administração dos recursos de tecnologia da informação - SISP, do poder executivo federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. 11 out. 2011. Seção 1, p. 16.
- Fundação Universidade Federal de Rondônia. *Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI: (2019-2024)*. Fundação Universidade Federal de Rondônia – Porto Velho, RO, 2019. 374p.: il. Formato: pdf. Recuperado de: [www.pdi.unir.br](http://www.pdi.unir.br). Acesso em: 19/maio/2023.
- Giacomoni, J. (2019). *Orçamento governamental: teoria, sistema, processo*. São Paulo: Atlas.
- Gil A. C. (2023). *Como elaborar projetos e pesquisa*. (7a ed.). Barueri/SP: Atlas.
- Lei n.º 10.180 de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os sistemas de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do poder executivo federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. 06 fev. 2001. Seção 1, p. 02.
- Machado, D. G., & de Souza, M. A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, 2(1), 42-60.
- Nagano, M. S., Stefanovitz, J. P., & Vick, T. E. (2014). O contexto organizacional como aporte à inovação: um viés comparativo de casos em empresas brasileiras. *Gestão & Produção*, 21, 477-490.

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

- Marion, J. C., & Ribeiro, O. M. (2017). *Introdução à contabilidade gerencial*. Saraiva Educação SA.
- Martins, E. (2006). *Contabilidade de Custos*. (9. ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2010). Contabilidade de custos. In *Contabilidade de custos* (pp. 370-370).
- Maximiano, A. C. A. (2004). *Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital*.
- Messias, D., Ferreira, J. C., & Soutes Olescuk, D. (2018). *Gestão de custos no setor público: um panorama de experiências internacionais*.
- Monteiro, B. R. P., Pereira, M. C. E., dos Santos, W. V., & de Holanda, V. B. (2010). O processo de implantação do sistema de informação de custos do Governo Federal do Brasil. In *Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público* (Vol. 1, pp. 01-14).
- de Almeida P., K., I., Limão, I. P., do Nascimento, P. F. P., do Nascimento, L. S., & de Souza, M. C. L. (2015). Sistemas de informação: um estudo de caso em uma unidade suplementar da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 8(4), 189-199.
- Miranda, M. B., de Mattos, C. A. C., de Almeida, R. H. C., & da Luz Oliveira, E. (2016). Análise da resistência à sistema de informação: Uma investigação no quadro funcional feminino da Universidade Federal Rural da Amazônia. In *Colloquium Exactarum*. ISSN: 2178-8332 (Vol. 8, No. 2, pp. 114-133).
- Mohr, Z. (Ed.). (2017). *Cost accounting in government: Theory and applications*. Taylor & Francis.
- Norma NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado de: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 1/maio/2023.
- Proposta Orçamentária. Fundação Universidade Federal de Rondônia, (2022). Disponível em: <https://transparencia.unir.br/uploads/61631805/Proposta%20Or%C3%A7ament%C3%A1ria%202022.pdf>
- Rezende, D. A., & Abreu, A. F. D. (2000). Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais. *São Paulo: Atlas*, 3, 30.
- Saraiva, A. M. A. (2020). As matrizes normativas da Nova Gestão Pública e o enfrentamento das desigualdades educacionais. *Revista Educação em Questão*, 58(56).
- Schiavini, J. M., & Garrido, I. (2018). Análise de Conteúdo, Discurso ou Conversa?

**Controle e mensuração dos custos no auxílio do planejamento estratégico no âmbito de uma instituição federal de ensino superior**

Edivaldo Vieira, Éliton da Silva Souza, Marlene Valerio dos Santos Arenas, Valmir Batista Prestes de Souza

Similaridades e Diferenças entre os Métodos de Análise Qualitativa. *Revista ADM. MADE*, v. 22, n. 2, p. 112. DOI: <http://dx.doi.org/10.21714/2237-51392018v22n2p001012> Recuperado de: <http://revistaadmmade.estacio.br/index.php/admmade/article/viewFile/5225/47965142>

Silva Teixeira, I., Figueiredo da, S. T. R. C., & de Albuquerque, V. A. M. (2022). A Gestão Estratégica dos Gastos mediante a utilização do Método de Custos Conjuntos para Faculdades. *Amazônia, Organizações e Sustentabilidade*, 11(2).

Data de Submissão: 05/12/2024

Data de Aceite: 17/06/2025