



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS VI POETA PINTO MONTEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANA CLEIDE DE LIMA FORMIGA

**SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA**

**MONTEIRO-PB
2019**

ANA CLEIDE DE LIMA FORMIGA

**SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, Campus Poeta Pinto do Monteiro da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do título de Graduada em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Pública.

Orientador: Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz.

**Monteiro-PB
2019**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

F723s Formiga, Ana Cleide de Lima.
Sistema de custos no setor público [manuscrito] : um estudo de caso na Universidade Estadual da Paraíba / Ana Cleide de Lima Formiga. - 2019.
29 p. : il. colorido.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2019.
"Orientação : Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."
1. Setor público. 2. Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). 3. Centro de Ciências Humanas e Exatas (CCHE). 4. Custo (Campus universitário). I. Título
21. ed. CDD 657.61

ANA CLEIDE DE LIMA FORMIGA

SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO:
UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

Trabalho de Conclusão de Curso
(Artigo) apresentado ao curso de
Ciências Contábeis, Campus Poeta
Pinto do Monteiro da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito
parcial a obtenção do título de
Graduada em Ciências Contábeis.

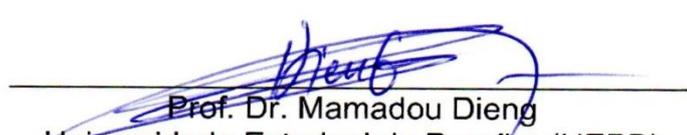
Área de concentração: Contabilidade
Pública.

Aprovada em: 04/06/2019

BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz. (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dr. Mamadou Dieng
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Ismael Gomes Barreto
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, o autor do meu destino e o maior orientador da minha vida, sem ele nada seria possível.

Ao meu pai, Francisco Formiga Filho, as minhas irmãs, Ana Cléia e Ana Cláudia, a minha avó materna, Expedita e as minhas tias, Aristela e Gerlane, pelo apoio, pelas palavras de carinho, pelo sacrifício, pelo amor e pelo incentivo concedido para que eu pudesse realizar este sonho.

Ao meu namorado, Marcos Almeida, pela motivação, pelo companheirismo e, em especial a minha mãe, Edina Maria de Lima Formiga, por ser minha inspiração, é para ela que eu DEDICO as minhas conquistas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Total das Despesas	22
Figura 2 - Pessoal e Encargos Sociais	23
Figura 3 - Outras Despesas Correntes	23
Figura 4 - Despesas de Capital.....	24

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Demonstração de Custos a partir da VPD	16
Tabela 2 - Dados da Instituição.....	25
Tabela 3 - Custo do Aluno.....	25

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 Contabilidade de Custos no Setor Público	11
2.2 Método de Apuração de Custo	13
2.3 Correspondência entre os conceitos da Contabilidade Governamental e os da Contabilidade de Custos	13
2.3.1 Construção do Sistema de Custos a partir das Despesas Orçamentárias Liquidadas	14
2.4 Trabalhos Correlatos	16
3. METODOLOGIA	19
4. SÍNTESE DOS RESULTADOS	21
4.1 Sobre a instituição investigada	21
4.1.1 Campus VI - Monteiro	21
4.2 Resultados e Discussão	21
4.2.1 Execução orçamentária e financeira de 2017	22
4.2.2 Apuração do custo do aluno	24
4.2.3 Total do custo do aluno mensal e anual	26
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
REFERÊNCIAS	28

SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

Ana Cleide de Lima Formiga

RESUMO

A Administração Pública representa um importante papel de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas. O orçamento público constitui-se em uma ferramenta de gestão governamental onde prever as receitas e estima as despesas a serem realizadas pelo governo em um dado exercício, é por meio do mesmo que os recursos públicos são alocados. Entretanto, cada vez mais se vê a necessidade em aprimorar o gerenciamento da estrutura dos gastos públicos, tendo em vista que os administradores públicos necessitam de informações gerenciais que deem subsídio ao processo de tomada de decisões e possam garantir eficiência no desempenho da gestão orçamentária, na elaboração, acompanhamento e análise dos orçamentos. Nesse sentido, a presente pesquisa tem o seguinte problema de pesquisa: como é realizada a apuração de custos na Universidade Estadual da Paraíba, no Campus VI – Monteiro? Tem como objetivo geral analisar como é realizada a apuração de custos na Universidade Estadual da Paraíba, no Campus VI - Monteiro. A fim de alcançar esse objetivo, pretende-se identificar como é realizada a apuração de custos da Universidade Estadual da Paraíba no Campus VI - Monteiro, ressaltar a importância de um sistema de apuração de custos para melhorar a qualidade do gasto público e apurar o custo médio mensal e anual de cada aluno da Universidade Estadual da Paraíba, utilizando o modelo proposto por Nelson Machado, fazendo uma análise comparativa dos resultados com estudos anteriores realizados em universidades públicas. Quanto à metodologia, a pesquisa é classificada como bibliográfica descritiva, onde foi realizado um estudo de caso na universidade Estadual da Paraíba, Campus VI. Na análise identificou-se, que a Universidade Estadual da Paraíba, campus VI, não dispõe um sistema de custos em sua gestão, de acordo com o relatório de atividade da UEPB. Desse modo, foi utilizado o sistema de custo proposto por Nelson Machado, para apurar o custo médio mensal e anual do aluno da UEPB. Tendo como base as informações disponibilizadas pela instituição, incluindo a análise das ações orçamentárias da UEPB, foi possível aplicar o modelo de apuração de custo proposto e obter o custo total anual da entidade, o custo médio mensal e anual por aluno.

Palavras-chave: Sistema de custos. Apuração de custos. Setor público. Gestão.

ABSTRACTE

The Public Administration represents an important role of control and monitoring of public policies and actions. The public budget is a governmental management tool where to predict the revenues and estimates the expenses to be carried out by the government in a certain exercise, it is through the same that the public resources are allocated. However, there is an increasing need to improve the management of the public spending structure, in view of that public administrators need management information that supports the decision-making process and can guarantee efficiency in the performance of budget management, preparation, monitoring and analysis of budgets. In this sense, the present research has the following research problem: how is the cost calculation is carried out at the Universidade Estadual da Paraíba, Campus VI - Monteiro? It has like a general objective to analyze how the costs calculation is performed at the State University of Paraíba, Campus VI - Monteiro. In order to achieve this objective, it is intended to identify how the cost of the Universidade Estadual da Paraíba in Campus VI - Monteiro is carried out, to emphasize the importance of a costing system to improve the quality of public expending and to investigate the cost monthly and annual average of each student of the Universidade Estadual da Paraíba, using the model proposed by Nelson Machado, making a comparative analysis of the results with previous studies carried out in public universities. Regarding to the methodology, the research is classified as a descriptive bibliography, which a study of case was carried out at the Universidade Estadual da Paraíba, Campus VI. In the analysis, it was identified that the Universidade da Paraíba, campus VI does not have a system of costs in its management, according to the activity report of the UEPB. In this way, the cost system proposed by Nelson Machado was used to investigate the average monthly and annual cost of the UEPB student. Based on the information provided by the institution, including the analysis of UEPB budget actions, it was possible to apply the proposed costing model and obtain the total annual cost of the entity, the average monthly and annual cost per student.

Key words: Cost sistem. Costs investigation. Public sector. Management.

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública representa um importante papel de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas. O orçamento público constitui-se em uma ferramenta de gestão governamental que prever as receitas e estima as despesas a serem realizadas pelo governo em um dado exercício. É por meio dele que os recursos públicos são alocados. Entretanto, cada vez mais é possível observar a necessidade em aprimorar o gerenciamento da estrutura dos gastos públicos, tendo em vista que os administradores necessitam de informações gerenciais que deem subsídio ao processo de tomada de decisões e possam garantir eficiência no desempenho da gestão orçamentária, na elaboração, acompanhamento e análise dos orçamentos.

Assim, surge uma nova abordagem na Administração Pública, em que a contabilidade de custos passou a nortear a legislação pública brasileira. A Lei complementar n.º 101 de 4 de maio de 2000, regularmente nomeada Lei da Responsabilidade Fiscal, determina normas de finanças públicas direcionadas para responsabilidade na gestão fiscal. O inciso terceiro do artigo cinquenta desta lei, afirma que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Dessa forma, torna-se maior a exigência quanto à implantação de um sistema de custos na administração dos recursos públicos.

Considerando o papel das universidades públicas no comprometimento com a produção de ensino, pesquisa, extensão e desenvolvimento social da sociedade, é imprescindível que os agentes responsáveis pela gestão das universidades públicas ampliem o conhecimento gerencial, implantando um sistema que forneça informação de custos que possa auxiliar o controle e avaliação dos mesmos, propiciando uma distribuição racional dos gastos públicos e maior proveito no uso dos recursos disponíveis.

A missão de gerir Instituições de Ensino Superior Públicas é desafiadora frente aos obstáculos enfrentados pelos gestores, a exemplo das reduções no valor do repasse para o ensino superior e as decorrentes cobranças da sociedade por retorno de investimentos de recursos públicos no ensino e pesquisa. Além disso, o alcance da excelência na gestão requer conhecimento, competência e inovação no padrão de organização da entidade, dessa forma, torna-se essencial que os gestores tenham ousadia de buscar novos aprendizados e efetuar mudanças no método de gestão da Instituição.

Nesse sentido, a pesquisa tem o seguinte problema de pesquisa: como é realizada a apuração de custos na Universidade Estadual da Paraíba, no Campus VI – Monteiro? Tem como objetivo geral analisar como é realizada a apuração de custos na Universidade Estadual da Paraíba, no Campus VI - Monteiro. A fim de alcançar esse objetivo, pretende-se identificar como é realizada a apuração de custos da Universidade Estadual da Paraíba no Campus VI - Monteiro, ressaltar a importância de um sistema de apuração de custos para melhorar a qualidade do gasto público e apurar o custo médio mensal e anual de cada aluno da Universidade Estadual da Paraíba, utilizando o modelo proposto por Nelson Machado, fazendo uma análise comparativa dos resultados com estudos anteriores realizados em universidades públicas.

O presente trabalho justifica-se pela relevância do conhecimento a respeito do sistema de custos no setor público, de modo que sua aplicação irá elevar a eficiência na gerência dos gastos do Campus VI da Universidade Estadual da

Paraíba, auxiliando o planejamento e controle do processo orçamentário da entidade. Ademais, permitirá que os gestores conheçam o custo das atividades executadas pela universidade, o custo com ensino, pesquisa e com os alunos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade de custos no setor público

Segundo Martins (2010, p.19), a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira na revolução industrial e tinha por objetivo inicial avaliar os estoques de produtos acabados e apurar o resultado do exercício. Sua evolução aconteceu com o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, a qual fez com que a informação de custos fosse aproveitada para fins gerencial nas empresas.

Inicialmente, até a Revolução Industrial, só existia a Contabilidade Financeira, sendo a mesma estruturada para servir as empresas comerciais. Tinha como objetivo apurar o resultado do período, bem como fazer o levantamento dos estoques em termos físicos e realizar o sistema de controle das empresas que não eram complexos. A partir da Revolução Industrial, tornou-se necessária a existência de um controle maior e sistemas complexos. Assim, passou-se a apurar os resultados obtidos na produção das empresas de tal forma que a contabilidade de custos começou a servir de auxílio gerencial nas empresas, sendo primordial para o controle e para as tomadas de decisões.

Antes utilizada apenas para a simples avaliação de estoques, com o crescimento das empresas, a contabilidade de custos passou a ser vista como uma eficiente ferramenta de auxílio gerencial, tendo duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda na tomada de decisões. No que se refere ao controle, sua função é fornecer dados para o estabelecimento de padrões orçamentários e outras formas de previsões, tornando-se uma importante arma de controle e decisões gerenciais (Ibid., p. 21).

A contabilidade de custos tornou-se também um instrumento de gestão essencial no desempenho da administração dos recursos públicos, podendo ser utilizada no setor público como sistema de informações gerenciais, auxiliando o controle e a avaliação do gasto público, subsidiando as melhores tomadas de decisões e atribuindo eficiência à gestão pública.

A implantação do sistema de custos no setor público não é um tema recente. A existência de previsões legais teve início com a edição da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, sendo adotadas por todos os órgãos públicos. As mesmas preveem que toda entidade pública implante uma forma de se apurar seus custos. Uma enorme contribuição se deu com a elaboração do Plano Diretor da Reforma do Estado em 1995, o qual tinha o propósito de reconstruir a administração pública brasileira, dando ênfase a qualidade e produtividade dos serviços públicos, buscando tornar viável a implantação de uma administração pública de caráter gerencial.

[...] A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações. (PDRE, 1995, p. 16).

Na administração pública gerencial, o cidadão é o elemento central, de tal forma que se torna participante das ações e decisões nas políticas públicas, em que a preocupação é voltada para o alcance de melhores resultados e para a busca da eficiência. Os resultados não estariam voltados apenas para os interesses do Estado, mas para o bem estar da sociedade, para atender e satisfazer as

necessidades do cidadão. De acordo com Coutinho (2000, p.40), “dentro do modelo gerencial, a melhoria da qualidade dos serviços prestados ao cidadão assume um papel muito importante”.

O plano diretor do estado cominou em 1998 com a promulgação da emenda Constitucional n.º 19, a qual expressou, em seu art.37, a exigência de obediência ao princípio da eficiência pela administração pública pelas entidades da administração. De acordo com Meirelles (2002, p. 94), o princípio da eficiência é:

O que se impõe a todo o agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento profissional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros, e acrescenta que o dever da eficiência corresponde ao dever da boa administração. (MEIRELLES, 2002, p. 94).

Logo, o conceito de eficiência ganhou destaque na esfera da reforma administrativa do estado. O princípio da eficiência tornou-se um dos fundamentais princípios constitucionais da administração, inserindo, na gestão pública, a busca pelo aperfeiçoamento da qualidade dos serviços governamentais.

Em seguida, nos anos 2000, outra imposição legal veio a reforçar a implantação do sistema de custos na administração pública: a Lei de Responsabilidade Fiscal. Conforme Cruz e Platt (2001, p. 4) “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos”. A Lei de Responsabilidade foi considerada um passo importantíssimo para o processo de inserção do sistema de custos na administração pública e também um avanço no controle e planejamento do gasto público.

Com a finalidade de promover a convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais (IPSAS), foi publicada, em 2008, pelo Ministério da Fazenda, a Portaria nº 184, determinando a convergência da contabilidade pública brasileira para as normas internacionais. Esse processo de convergência contábil trouxe mudanças significativas para a contabilidade pública, as quais marcaram o estabelecimento do sistema de custos no setor público.

Dentre as principais mudanças advindas desse processo, destaca-se a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) realizadas pelo conselho federal de contabilidade (CFC). Inicialmente foram publicadas NBC T 16.1 a NBC T 16.10 e em momento posterior foi publicada a NBC T 16.11, a qual “estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)” (CFC, 2011, p. 46).

Em cumprimento a Portaria MF nº184/2008 e ao Decreto nº 6.976/2009 e em consonância com as diretrizes estabelecidas de desenvolvimento conceitual e as normas internacionais (IPSAS/IFAC), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) como parte de mais uma das mudanças oriundas do processo de transição da contabilidade pública brasileira (MACHADO; HOLANDA; BEZERRA FILHO, 2018, p. 73).

Prosseguindo a abordagem do sistema de custos no setor público, na próxima sessão será abordado o método de apuração de custos adotado para a realização da apuração de custos da Universidade Estadual da Paraíba, mencionando o motivo

da escolha do método de apuração de custos baseado nas despesas orçamentárias liquidadas, proposto pelo autor Nelson Machado.

2.2 Método de apuração de custos

A escolha do método de construção do sistema de custos a partir das despesas orçamentárias liquidadas se deu em decorrência de ser um modelo de sistema de custos que melhor se adequa ao padrão de organização da instituição, visto que a mesma não possui em sua gestão um sistema de custos que disponibilize informações suficientes para apurar os custos das atividades realizadas pela UEPB e o custo por aluno, impossibilitando obter maior grau de detalhamento dos custos da instituição, o que dificulta o alcance da eficiência na gestão das universidades públicas.

Para a compreensão do sistema de custos baseado nas despesas orçamentárias liquidadas é necessário fazer inicialmente uma relação entre a contabilidade governamental e a contabilidade de custos. A próxima sessão irá estabelecer a correspondência entre os conceitos da contabilidade de custos e os da contabilidade governamental, descrita pelos autores Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018).

2.3 Correspondência entre os conceitos da contabilidade governamental e os da contabilidade de custos

Segundo Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018, p. 90), para que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é necessária uma aproximação terminológica e conceitual entre a contabilidade aplicada ao setor público e a contabilidade de custos. É fundamental aliar essas duas vertentes da contabilidade a fim de compreender a atuação do sistema de custos no setor público. Para tanto é necessário analisar alguns dos conceitos fundamentais da contabilidade de custos.

O autor Eliseu Martins destaca estes conceitos, sendo eles:

- Gasto: “Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos” (MARTINS, 1996, p.25).
- Investimento: “Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos” (Ibid., p.25).
- Custos: “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (Ibid.,p.25).
- Despesa: “Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas” (Ibid., p.25).
- Desembolso: “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço” (Ibid., p.25).

Eliseu Martins evidencia que estes conceitos podem ser refletidos como um ciclo. Ele demonstra que “o equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se venda do produto feito, uma despesa” (MATINS, 1996, p.26). O gasto pode ser transformado em despesa ou custo sem passar pela fase do investimento, sendo frequente que o gasto se distribua em investimentos, custos e despesas.

Custos e despesas no contexto da contabilidade empresarial possuem terminologias distintas. Na visão de Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018, p. 90),

quando se objetiva apurar o custo para efeito de avaliação de estoques, todos os gastos ocorridos até o ponto que o produto fique pronto para a venda são custos de produção. A partir desse ponto os gastos são considerados despesas. Sendo assim, os gastos com comercialização são considerados despesas e impactam o resultado do exercício.

Os autores ainda fazem um paralelo entre os mundos empresarial e público, percebendo algumas semelhanças ou correspondências entre os conceitos:

- A fase de fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo-padrão, uma vez que “[...] o custo padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento [...]” (MARTINS, 1996, p.336).

- A fase da liquidação cria os “valores liquidados”, significando que foi analisado o direito de receber do credor e atestado que este cumpriu sua obrigação contratual. Esta fase equivale ao conceito de “gastos”, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço qualquer.

- A fase de pagamento obviamente é identificada com o conceito de desembolso, observando-se apenas que na contabilidade pública o pagamento deve ser precedido normalmente por todas as fases anteriores, enquanto na contabilidade empresarial o desembolso pode ser feito “antes, durante ou após entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do gasto” (Ibid., p.26).

Dando sequência a descrição do modelo de apuração de custos proposto por Nelson Machado, a sessão abaixo apresentará a construção do sistema de custos a partir das despesas Orçamentárias Liquidadas, adaptando as despesas liquidadas ao conceito de custos, de acordo com Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018).

2.3.1 Construção do sistema de custos a partir das despesas orçamentárias liquidadas

No Sistema de custos proposto por Nelson Machado, toma-se a despesa orçamentária líquida como ponto de partida, considerando que o conceito de gastos e valores liquidados se equivale. As despesas orçamentárias líquidas serão custos quando forem relativas a bens ou a serviços utilizados e consumidos no exercício corrente e investimento quando beneficiarem exercícios futuros. E os investimentos da mesma forma que no setor privado, transforma-se em custos.

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

A identificação dos investimentos a partir das despesas liquidadas é relativamente simples. A classificação das despesas orçamentárias por categorias econômicas estabelece desde logo a distinção entre as despesas correntes e as despesas de capital, estando os investimentos destacados dentro das despesas de capital.

Já a identificação dos custos a partir das despesas liquidadas pode ser feita utilizando-se as despesas classificadas como custeio. Assumindo que o objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou valores “liquidados”, classificados como despesas de custeio, são custos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período. No entanto, para que essa afirmação seja verdadeira são necessários os ajustes destacados a seguir.

Os gastos com obras de conservação e adaptação de bens imóveis podem beneficiar mais de um período e, portanto, são investimentos, mas, como estão classificados como despesas de custeio, é necessário reclassificá-los para não distorcer os custos dos serviços prestados no período.

Os gastos com o pessoal do quadro da entidade, mesmo quando aplicados em investimento, estarão sempre classificados no grupo das despesas correntes. Portanto, é necessário identificá-los e reclassificá-los.

A liquidação forçada é registrada no encerramento do exercício, tendo como contrapartida a conta “restos a pagar não processados”. Seu objetivo é levar todas as despesas legalmente empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro (art. 35 da Lei nº 4.320).

Há duas causas básicas geradoras da liquidação forçada. A primeira é quando os serviços foram prestados. São, portanto, custos do período, mas não há documentação hábil para se processar a liquidação normal. Exemplos dessa situação são os fornecimentos de água, luz e telefone relativos ao mês de dezembro. Nesse caso, como a liquidação forçada é feita por estimativa, é necessário observar o valor efetivamente pago no início do exercício seguinte. Se o valor pago é menor que o da liquidação forçada, então ocorrerá o cancelamento de uma parcela dos restos a pagar não processados, devendo essa parcela ser utilizada para o ajuste dos custos dos fornecimentos em análise. Se o valor a ser pago for maior que o montante da liquidação forçada, será necessário fazer novo empenho utilizando-se a dotação relativa às despesas de exercícios anteriores.

A segunda se refere a fornecimentos de materiais de consumo em trânsito. Como a mercadoria não chegou, obviamente não pode ser consumida. Logo, não é custo do período. Nesse caso, o tratamento mais adequado seria considerar todas as compras em andamento como materiais para estoque, não impactando, portanto, os custos do período.

Despesa de exercícios anteriores. A legislação reconhece a possibilidade de ocorrerem situações em que despesas relativas a exercícios anteriores possam ser empenhadas, liquidadas e pagas no exercício corrente. Essas despesas são escrituradas em contas claramente segregadas e devem ser expurgadas, caso o objetivo seja apurar o custo dos serviços do exercício.

Por fim, é necessário saber que existem custos do período (consumo de insumos) que não estão incluídos nos gastos ou “valores empenhados e liquidados”, que tem natureza patrimonial e não passam pelos registros orçamentários, tais como a depreciação do ativo permanente e provisões de encargos trabalhistas como, por exemplo, as licenças remuneradas, além de despesas de custeio que ocasionalmente não foram empenhadas por motivos diversos. Estas informações são registradas patrimonialmente (sistema patrimonial) e devem ser incorporadas ao custo dos serviços prestados mediante os ajustes necessários, de forma que sejam somadas ao custo efetivo dos bens e serviços produzidos em determinado período.

A estrutura utilizada para fazer a apuração do custo do aluno, foi baseada no modelo de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), uma vez que, foi a que melhor adaptou-se a base de dados disponível pela universidade. A Tabela 1 abaixo apresenta a estrutura do Modelo de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD).

Tabela 1 - Demonstração de Custos a partir da VPD

VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA (CONSUMO DE RECURSOS)	VALOR (R\$)
VDP – Liquidação da Despesa Orçamentaria Empenhada no Exercício (I)	
Pessoal e Encargos	
Serviços	
VDP - Liquidação de Restos a Pagar Não Processados, Oriundos do Exercício Anterior (II)	
Serviços	
VPD – Consumos de Insumos Não Orçamentários (só patrimonial) (III)	
Serviços sem Cobertura Orçamentária	
Consumos de Material do Almoxarifado	
Prestações de Contas de Diárias e Suprimentos de Fundos Validados	
Depreciações de Bens Móveis e Imóveis	
Amortização de Intangíveis	
VDP TOTAL = CUSTO DA ENTIDADE (IV) = (I) + (II) +(III)	
NÚMERO MÉDIO ALUNOS MATRICULADOS POR ANO (V)	
CUSTO ALUNO POR MÊS (VI) = (IV) / (V)	
CUSTO ALUNO POR ANO (VII) = (VI) / 12	

Fonte: Machado, Holanda e Bezerra Filho (2018, p. 96).

A cerca do tema Sistema de Custos no Setor Público, o mesmo tem sido recorrente nas leis e resoluções que regem a administração pública, e também em trabalhos acadêmicos. Alguns estudos foram encontrados destacando a relevância da utilização da contabilidade de custos no setor público, cabendo destacá-los na sessão a seguir.

2.4 Trabalhos correlatos

O trabalho de Moura e Silva (2017) teve como objetivo descobrir como são apurados os custos na Universidade Estadual de Feira de Santana, instituição pública de ensino superior do Estado da Bahia. A metodologia utilizada foi a pesquisa de caráter descritivo, com a realização de um estudo de caso na universidade.

Os resultados mostraram que a Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) possui o Sistema de Apropriação de Custos Públicos para controle de seus custos. Porém, o sistema não vem sendo utilizado do modo recomendado. Além disso, a maneira como o mesmo está estruturado não disponibiliza informações que seriam relevantes para a gestão da IES, como o custo de cada atividade realizada ou o custo por aluno ou por curso. Sugere-se que a Universidade volte a alimentar o seu sistema de custos e que o faça atendendo à Portaria n.º 804, de 26 de dezembro de 2005. Além disso, para um melhor controle do custo de suas atividades e de seus resultados, será preciso alterar a estrutura atual do Sistema de

Apropriação dos Custos Públicos (ACP), para que esse passe a abranger níveis menores, apropriando valores aos níveis de atividades.

Magalhães *et al.* (2006) buscou realizar uma análise das diversas metodologias de apuração do custo por aluno existentes, de modo a tentar identificar qual metodologia é mais completa e atende melhor as necessidades das IFES. O trabalho caracteriza-se como exploratório, pois busca conhecer de forma mais aprofundada um assunto ainda não muito pesquisado. Quanto aos meios de investigação, caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e documental. Caracteriza-se ainda como pesquisa qualitativa, visto que buscou-se realizar uma discussão teórica a respeito das metodologias de apuração do custo por aluno propostas para as universidades federais pelos órgãos governamentais, e também aquelas criadas por estudiosos da área, de modo a identificar e analisar as suas principais características.

Constatou-se que as metodologias propostas até então podem ser consideradas um avanço no que se refere à apuração dos custos das instituições públicas de ensino, porém, apresentam algumas limitações. Em função da complexidade das IFES, mesmo com alguns refinamentos destas metodologias, torna-se difícil a comparação do custo por aluno entre as universidades públicas. Além disso, concluiu-se que não há uma metodologia superior a outra e que atenda a todas as instituições de ensino, mas sim, algumas mais completas, que servem de base para as IFES desenvolverem suas próprias metodologias.

Medeiros e Duarte (2018) propõem apresentar um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins – UFT. A pesquisa é um estudo de caso de natureza qualitativa, pois buscou estudar a teoria existente e aplicar a uma dada realidade. O modelo foi fundamentado no Activity based Cost (ABC) para a geração de informações como instrumento de apoio à Gestão. A técnica de cálculo de custos ABC prevê o monitoramento das atividades que acarretam os maiores custos, sendo estes alocados aos produtos, possibilitando, dessa forma, a análise dos custos.

O desenvolvimento do modelo de apuração de custos ocorreu a partir do levantamento bibliográfico, em que foram analisados doze métodos de apuração de custos para universidades públicas. A partir deste estudo, foi possível desenvolver uma proposta para a UFT a partir de suas especificidades e estrutura organizacional. Os autores concluíram que o objetivo foi alcançado ao serem apresentados conceitos, informações e um modelo de sistemas de custos, fundamentado em atividades. O método ABC, além de permitir a gestão dos recursos, possibilitou a identificação das macroatividades da universidade e, por consequência, pôde identificar as atividades mais relevantes para a concretização de seus objetivos e alcance da missão institucional. Os resultados obtidos oferecem condições para que se estabeleçam comparações entre o custo das diversas atividades secundárias (apoio e de suporte) e as atividades primárias (acadêmicas), proporcionando uma visão de toda a estrutura de custo da UFT, não somente se preocupando em calcular o custo do aluno.

O trabalho de Magalhães *et al.* (2010) buscou apurar o custo por aluno do ensino de graduação em uma instituição federal de ensino superior, especificamente, na Universidade Federal de Viçosa, no ano de 2004, de modo a determinar as variáveis que compõem o custo do ensino, bem como identificar as que explicam esse custo. A pesquisa desenvolvida tem natureza exploratória e bibliográfica. A investigação foi também documental, pois foram utilizados documentos internos à UFV, que tratam do objeto de estudo.

O cálculo do custo do ensino de graduação da UFV foi realizado tendo como base o ano de 2004. Os dados foram coletados junto ao estatuto da instituição, por balancete contábil, discriminado por rubrica orçamentária e relatório gerado pelo sistema da central de processamento de dados (CPD). O custo anual por aluno dos departamentos variou de R\$ 3.948,59 (curso de matemática) a R\$ 17.022,79 (curso de zootecnia). As variáveis que mais influenciaram o custo por aluno foram os números de matrículas, de bens móveis, de docentes e de servidores técnico-administrativos.

Cabe ainda ressaltar que os resultados encontrados não podem ser generalizados para outras Instituições Federais de Ensino Superior Pública, pois é um estudo de caso, e outras instituições apresentam realidades diferentes e características específicas. Assim, sugere-se que sejam realizadas pesquisas em outras IFES, a fim de verificar se as variáveis que compõem o custo por aluno na UFV são semelhantes às demais instituições de ensino. Recomenda-se que os esforços das pesquisas sejam utilizados pelos gestores de recursos públicos para o desenvolvimento de modelos e seu aprimoramento, visando a otimização no uso desses recursos e a efetiva contribuição para melhoria do bem-estar da sociedade brasileira.

3 METODOLOGIA

Botelho e Cruz (2013, p. 68) descrevem o termo metodologia como sendo “o estudo dos métodos, da forma ou dos instrumentos usados para a realização de uma pesquisa científica; é o conhecimento dos métodos que auxiliam o pesquisador na elaboração do trabalho científico”. Ou seja, é o estudo de métodos para se chegar a um determinado conhecimento, utilizando para isso, um conjunto de procedimentos. Objetivando analisar as características dos diversos métodos, descrevendo de forma detalhada os métodos e procedimentos usados para o desenvolvimento da pesquisa.

O trabalho tem como objetivo geral identificar como é realizada a apuração de custos por discente na Universidade Estadual da Paraíba de Monteiro. A pesquisa é classificada como bibliográfica descritiva. Köcher (2006, p.122) afirma que o objetivo da pesquisa bibliográfica é “conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável a qualquer tipo de pesquisa”. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. Gil (2008, p. 28) afirma que “as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis”.

No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é de caráter qualitativo, sendo analisados os dados a fim de identificar os aspectos qualitativos a respeito da metodologia de apuração de custos da instituição, como também os principais aspectos qualitativos que influenciaram os resultados. Para Martins e Théophilo (2007, p. 135), as pesquisas qualitativas “[...] pedem descrições, compreensões e análises de informações, fatos, ocorrências que naturalmente não são expressas por números”. Segundo Botelho e Cruz (Ibid., p. 54) “a pesquisa qualitativa é basicamente aquela que busca entender um fenômeno específico em profundidade”.

Por fim, o tipo da pesquisa é caracterizado como estudo de caso, visto que se trata de uma investigação no método de sistema de custo utilizado pela UEPB, em que a amostra do estudo é especialmente o Campus VI. Gil (Ibid., p. 73) caracteriza esse tipo de pesquisa como um “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo”. Para Yin (2001, p. 33) “Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

O universo da pesquisa é a Universidade estadual da Paraíba e a amostra o campus VI. As fontes consultadas para o levantamento dos dados foram secundárias, como informações fornecidas pela universidade através de acesso ao relatório de atividade de 2017, incluindo relatórios de acompanhamento das despesas e o orçamento previsto e executado em 2017 da instituição.

Para compor o montante dos dados, realizou-se uma entrevista semiestruturada, dirigida a Pró-reitoria de Gestão da UEPB. Foram feitas perguntas relacionadas ao orçamento previsto e executado de 2017; ao controle interno utilizado pela universidade; sobre a gestão de controle de custos e seu modo de funcionamento, como também a quantidade de alunos total, por curso e por campus. De acordo com Botelho e Cruz (Ibid., p. 74), a entrevista semiestruturada é uma técnica de pesquisa flexível, na qual o entrevistador tem liberdade para adaptar o roteiro, não sendo necessário segui-lo fielmente, fato esse que facilita para o

entrevistado responder as perguntas de forma espontânea, podendo assim contribuir e influenciar o conteúdo da pesquisa.

De posse dos dados, foi realizada a apuração do custo anual e mensal de cada aluno da UEPB, utilizando como base o método de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) proposto por Nelson Machado, fazendo uma análise comparativa dos resultados com estudos anteriores realizados em universidades públicas.

4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

4.1 Sobre a instituição investigada

A Universidade Estadual da Paraíba – UEPB foi criada em 11 de outubro de 1987, por meio da Lei nº 4.977, tendo sido fruto do processo de estadualização da Fundação Universidade Regional do Nordeste, a qual foi criada pela Lei Municipal nº 23, de 15 de março de 1966. O reconhecimento pelo MEC veio quando a UEPB celebrava 30 anos de criação daquela que lhe deu origem, a UEPB foi credenciada pelo Conselho Federal de Educação para atuar na modalidade multicampi.

A Universidade está distribuída em oito campi e possui um total de 52 cursos, dos quais 29 são no Campus I, 1 no Campus II, 6 no Campus III, 2 no Campus IV, 3 no Campus V, 4 no Campus VI, 4 no Campus VII e 3 no campus VIII. O campus I da Universidade Estadual da Paraíba está localizado em Campina Grande. O campus I é a sede da Reitoria e da Administração Central da UEPB, onde funcionam suas pró-reitorias e principais coordenações. Abriga cinco centros: CCT, CCBS, CCSA, CCJ e CEDUC. Conforme o relatório de atividades da UEPB, a universidade possui um total de 17.324 alunos matriculados, distribuídos em seus oito campi, estando 10.684 no Campus I, 181 no Campus II, 2541 no Campus III, 376 no Campus IV, 725 no Campus V, 993 no Campus VI, 1.137 no Campus VII e 687 no Campus VIII, dados referentes ao período 2017.1.

4.1.1 *Campus VI - Monteiro*

O Centro de Ciências Humanas e Exatas (Campus VI) foi criado por meio da Resolução/UEPB/CONSUNI/026 de 07 de junho de 2006. A partir da resolução UEPB/CONSUNI/023 de 22 de junho de 2006, o CCHE passou a ser denominado de Campus Pinto do Monteiro, em homenagem ao bardo do cariri, ícone da cultura popular. O campus VI está localizado na região do cariri ocidental e atua em nível de graduação e pós-graduação, na formação de pedagogos, bacharéis em Ciências Contábeis e de professores de Língua Portuguesa, de Língua Espanhola, de Matemática e de Educação Física.

Um aspecto da região que merece destaque são os traços da cultura popular, o que torna especial a presença da Universidade Estadual no Cariri paraibano, a qual tem sido polo para várias manifestações culturais através de suas parcerias realizadas pelo Núcleo de Arte e cultura Zabé da Loca. A chegada do campus VI à Monteiro fomentou o desenvolvimento econômico e educacional da região, fortalecendo a cultura local e oferecendo educação superior não apenas para a população do Cariri mas para pessoas de diversas localidades.

Atualmente o Centro de Ciências Humanas e Exatas – CCHE da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB) conta com novas instalações para desenvolver suas atividades acadêmicas dos respectivos cursos que compõem o campus VI. A área do novo prédio possui cerca de 4.465 metros quadrados e a nova estrutura do campus de Monteiro beneficiara milhares de alunos (UEPB, 2018a).

4.2 Resultados e Discussão

Identificou-se no estudo que a Universidade Estadual da Paraíba Campus VI não dispõe de um sistema de custos em sua gestão, de acordo com o relatório de atividades da UEPB, o qual permite avaliar a execução orçamentária, financeira,

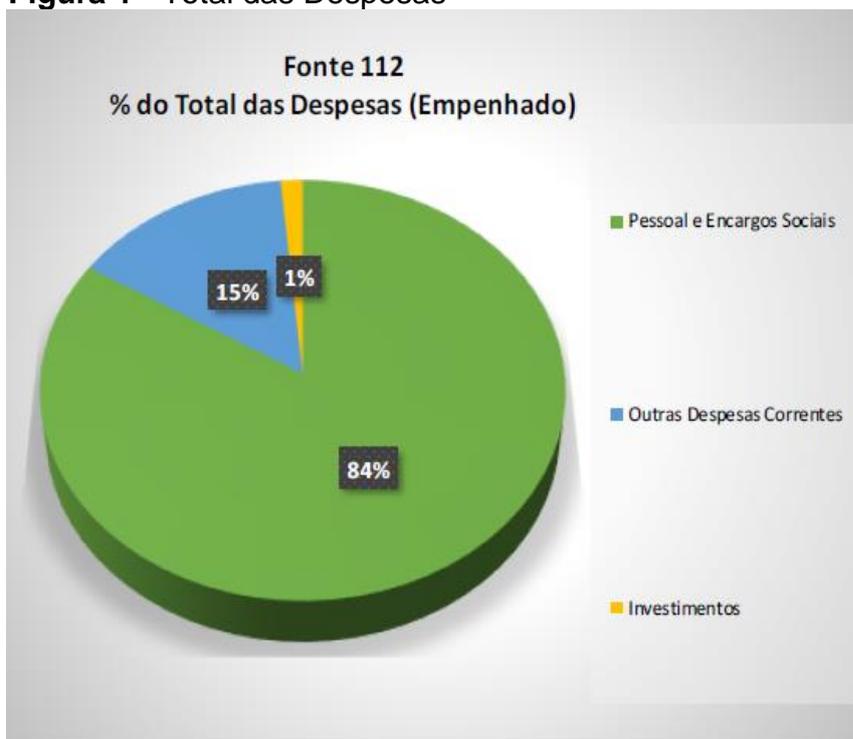
contábil e patrimonial da entidade, como também monitorar o gasto com aluno. Desse modo, foi utilizado o sistema de custo proposto por Nelson Machado, para apurar o custo médio mensal e anual do aluno da UEPB.

4.2.1 Execução orçamentária e financeira de 2017

Nas Figuras 1, 2, 3, e 4 é possível visualizar, na execução orçamentária e financeira de 2017 os percentuais das despesas orçamentárias empenhadas.

A Figura 1 apresenta o percentual total das despesas empenhadas.

Figura 1 - Total das Despesas

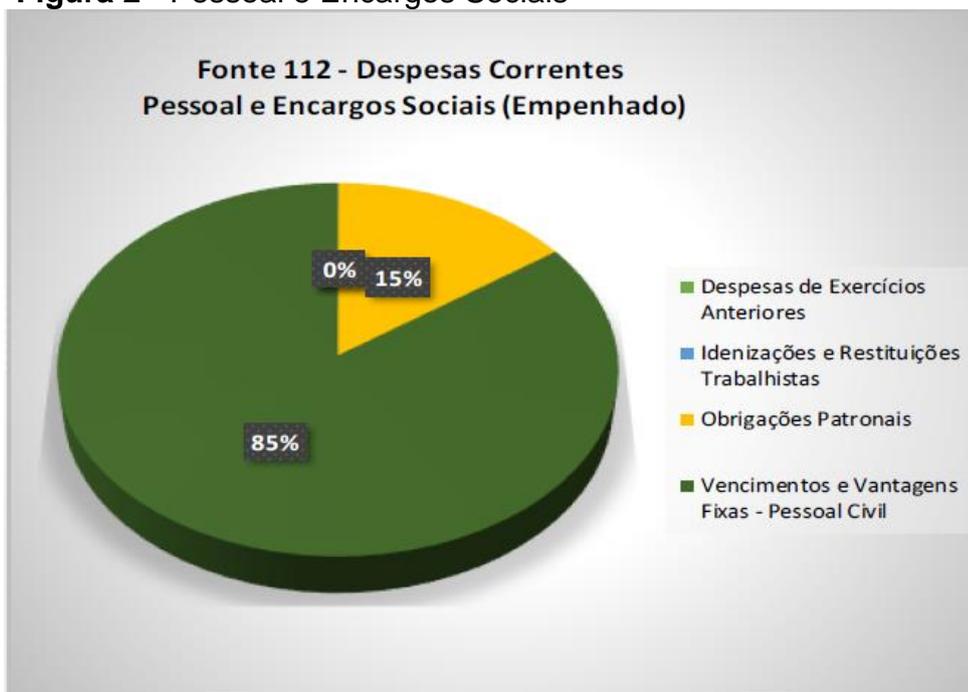


Fonte: UEPB (2018b).

Visualizou-se que 84% correspondem às despesas gastas com pessoal e encargos sociais, 15% corresponde às outras despesas correntes e 1% corresponde às despesas com investimentos. O maior percentual refere-se às despesas com pessoal e encargos sociais e o menor percentual refere-se aos investimentos. Analisando agora as despesas correntes com pessoal e encargos sociais empenhadas, 0% corresponde às despesas de exercícios anteriores, 15 % às obrigações patronais e 85 % aos vencimentos e vantagens fixas – pessoa jurídica.

A Figura 2 apresenta os percentuais das Despesas Correntes referentes à Pessoal e Encargos Sociais empenhadas.

Figura 2 - Pessoal e Encargos Sociais

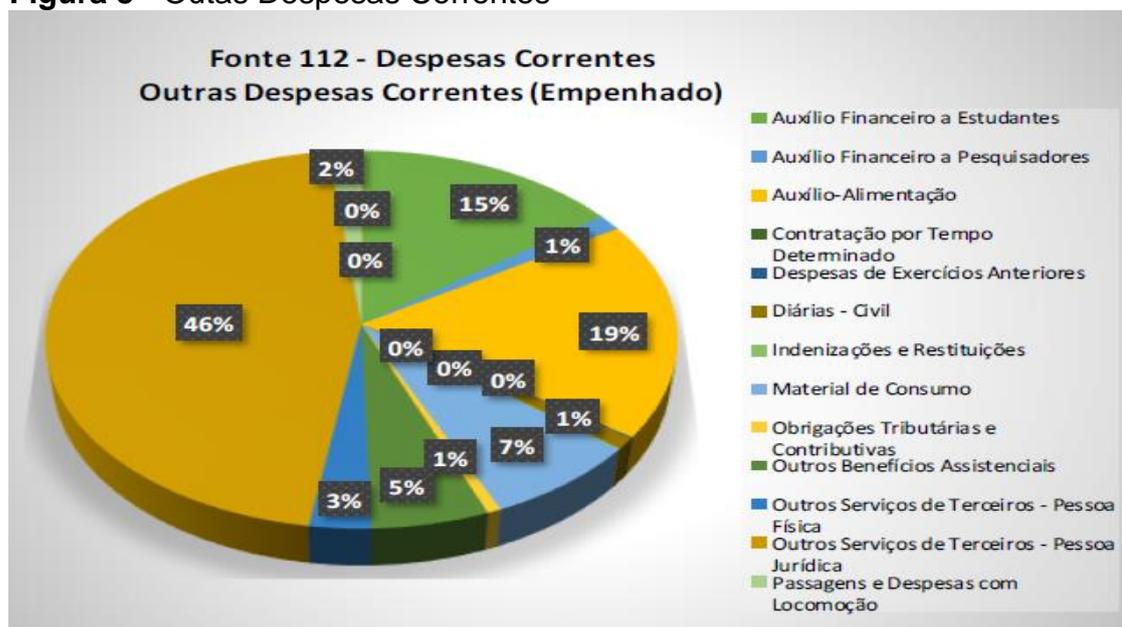


Fonte: UEPB (2018b).

Conforme apresenta a Figura 2, 0% corresponde às despesas de exercícios anteriores, 0% corresponde às indenizações e restrições trabalhistas, 15% por cento às obrigações trabalhistas e 85% aos vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil. O maior percentual das despesas correntes com pessoal e encargos sociais é referente a vencimentos e vantagens – pessoal civil e o percentual menor (15%) refere-se às obrigações patronais.

A Figura 3 apresenta os percentuais das Despesas Correntes referentes a Outras Despesas Correntes.

Figura 3 - Outras Despesas Correntes



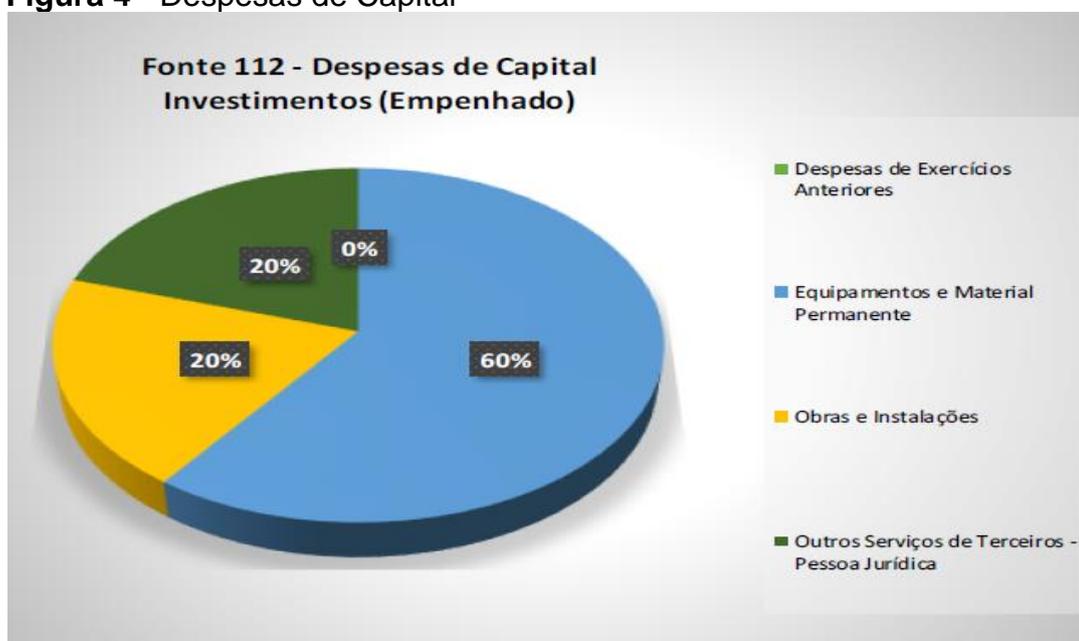
Fonte: (UEPB, 2018b).

Conforme apresenta a Figura 3, 15% correspondem às despesas com auxílio financeiro à estudantes, 1% ao auxílio financeiro para pesquisadores, 19% ao auxílio alimentação, 0% à contratação por tempo determinado, 0% às despesas de exercícios anteriores, 1% às diárias civil, 0% às indenizações e restituições, 7% ao material de consumo, 1% às obrigações tributárias e contributivas, 5% aos outros benefícios assistenciais, 3% aos outros serviços de terceiros – pessoa física, 46 % à outros serviços de terceiros – pessoa jurídica e 2% às passagens e despesas com locomoção.

Os maiores percentuais estão relacionados às despesas com auxílio financeiro à estudantes, auxílio alimentação e outros serviços de terceiros – pessoa física. Enquanto os menores percentuais estão relacionados a auxílio financeiro para pesquisadores, diárias - civil e obrigações tributarias e contributivas.

A Figura 4 apresenta os percentuais das Despesas de Capital referentes a Investimentos.

Figura 4 - Despesas de Capital



Fonte: (UEPB, 2018b).

Observa-se na Figura 4, que 0% corresponde à despesa de exercícios anteriores, 60% aos equipamentos e matéria permanente, 20% às obras e instalações e 20% a outros serviços de terceiros - pessoa jurídica. Nota-se que o maior percentual refere-se a equipamentos e material permanente e os percentuais menores refere-se às obras e instalações e outros serviços terceiros - pessoa jurídica.

4.2.2 Apuração do custo do aluno

A Tabela 2 apresenta o levantamento das informações coletas para apuração dos custos da UEPB.

Tabela 2 - Dados da Instituição

Despesas Orçamentárias	Despesas Empenhadas (R\$)	Despesas Liquidadas (R\$)
Despesas Correntes	290.047.576,10	285.701.569,31
Pessoal e Encargos Sociais	242.540.977,89	242.538.585,56
Outras Despesas Correntes	47.506.598,21	43.162.983,75
Restos a pagar Não Processados, oriundos do exercício anterior		
Despesas Correntes		4.613.740,07
Pessoal e Encargos Sociais		2.739.968,82
Outras Despesas Correntes		1.873.771,25
Ajustes Patrimoniais		
Depreciação / exaustão / amortização		9.498.924,54

Fonte: Elaborado pela autora (2018), montado a partir dos dados extraídos do portal de Transparência da UEPB/ Finanças 2017 (UEPB 2018b).

Ao fazer a apropriação dos custos da entidade referente ao ano 2017 e seguindo o Modelo de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), somaram-se as despesas orçamentárias correntes de R\$ 285.701.569,31 com o valor da liquidação de restos a pagar não processados do exercício anterior igual a R\$4.613.740,07 e com o valor dos insumos não orçamentários (só patrimonial) de R\$9.498.924,54, encontrou-se um gasto total de R\$299.814.233,92.

4.2.3 Total do custo do aluno mensal e anual

O resultado da apuração do custo total da entidade e do custo do aluno pode ser visualizado na Tabela 3.

Tabela 3 - Custo do Aluno

Custo Total da Entidade (R\$) (A)	Total de Alunos Matriculados no Período 2017.1 (B)	Custo do Aluno (R\$) (C)
299.814.233,92	17.324	Anual (A/B) 17.306,29
		Mensal (C /12) 1.442,19

Fonte: A autora (2018), montado a partir dos dados extraídos do portal de Transparência da UEPB/ Finanças 2017 (UEPB 2018b).

Conforme apresentado na Tabela 3, o número médio de alunos matriculados referente ao período 2017.1 é de 17.324. Dessa forma, o resultado da apuração do custo do aluno da instituição apresentou um custo médio anual de R\$17.306,29 e um custo mensal de R\$1.442,19 por aluno.

Na realização da apuração foram considerados como gastos as despesas empenhadas e liquidadas no exercício, como também a liquidação dos restos a pagar não processados, oriundos do exercício anterior, e consumos de insumos não orçamentários (só patrimoniais), ajustados ao conceito de gastos. O resultado total

do gasto anual da universidade revelou que a maior parte dos custos correspondem às despesas correntes com pessoal e encargos sociais e outras despesas correntes.

Ao analisar este estudo, em relação ao trabalho de Magalhães et al. (2010) e de Moura e Silva (2017), pode-se verificar que as variáveis que mais influenciaram o custo do aluno foram o número de alunos matriculados e os valores das atividades-fim das instituições avaliadas.

Ao analisar a metodologia de custos deste estudo com o trabalho de Magalhães et al. (2006), identificou-se que não há metodologia que seja superior a outra, uma vez que, o que difere as mesmas é a complexidade dos modelos, sendo uns mais complexos que outros no que se refere a estrutura de cada um deles, e que embora existam diversos métodos de apuração de custos, ainda assim encontra-se dificuldades em apurar o custos do aluno devido à complexidade das universidades públicas. Porém, existem modelos que melhor se adequam à estrutura de organização da Universidade e que podem servir de base para os gestores construir um sistema de custos a fim de controlar os gastos da instituição ou aprimorar o sistema já existente.

Ao comparar o trabalho de Moura e Silva (2017) com o presente trabalho, nota-se que o valor total do gasto anual da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) é alto se comparado ao total do gasto anual da UEPB, considerando que a variável quantidade de alunos matriculados da UEFS é menor comparado ao número de alunos matriculados da UEPB, e que o custo do aluno da UEFS é elevado se comparado ao custo do aluno da UEPB. Além disso, é viável levar em consideração também que a UEFS já possui um sistema de custos em sua gestão, apesar de não estar sendo alimentado de maneira adequada, e a UEPB não o possui.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou analisar como é realizada a apuração de custos da Universidade Estadual da Paraíba, no campus VI – Monteiro, também buscou ressaltar a importância de um sistema de apuração de custos para melhorar a qualidade do gasto público e apurar o custo médio anual de cada aluno da universidade Estadual da Paraíba, utilizando o modelo proposto por Nelson Machado, fazendo uma análise comparativa dos resultados com estudos anteriores realizados em universidades públicas.

Verificou-se que a UEPB Campus VI não possui sistema de custos para apurar seus custos, a instituição não tem o controle do quanto se gasta com cada aluno, com isso, o estudo propôs a adoção de um sistema de custos para apurar seus custos e oferecer suporte gerencial a administração de seus gastos. A limitação identificada no estudo foi à necessidade de maior detalhamento quanto aos valores das despesas orçamentárias liquidadas no período de 2017, em vista disso, foi utilizado o modelo de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) para apurar o custo do aluno da UEPB, sendo o modelo que melhor se adaptou à base de dados disponível pela universidade.

Tendo como base as informações disponibilizadas pela instituição, incluindo a análise das ações orçamentárias da UEPB, foi possível aplicar o modelo de apuração de custo proposto e obter o custo total anual da entidade – R\$ 299.814.233,92, o custo médio mensal por aluno - R\$ 17.306,29 e o custo médio anual por aluno - R\$ 1.442,19.

Na análise do presente estudo em relação ao trabalho de Magalhães et al. (2010) e de Moura e Silva (2017), pode-se verificar que as variáveis que mais influenciaram o custo do aluno foram o número de alunos matriculados e os valores das atividades-fim das instituições avaliadas.

Ao fazer a análise da metodologia de custos deste estudo com o trabalho de Magalhães et al. (2006), identificou-se que não há metodologia que seja superior a outra, uma vez que, o que difere as mesmas é a complexidade dos modelos, sendo uns mais complexos que outros no que se refere a estrutura de cada um deles. Porém, existem modelos que melhor se adequam à estrutura de organização da Universidade e que podem servir de base para os gestores construírem um sistema de custos a fim de controlar os gastos da instituição ou aprimorar o sistema já existente.

Na comparação do trabalho de Moura e Silva (2017) com o presente trabalho, notou-se que o valor total do gasto anual da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) é alto se comparado ao total do gasto anual da UEPB, considerando que a variável quantidade de alunos matriculados da UEFS é menor comparado ao número de alunos matriculados da UEPB, e que o custo do aluno da UEFS é elevado se comparado ao custo do aluno da UEPB. Sendo viável também levar em consideração que a UEFS já possui um sistema de custos em sua gestão, apesar de não estar sendo alimentado de maneira adequada, e a UEPB não o possui.

Recomenda-se novas pesquisas a cerca do tema para o aprofundamento da discussão sobre a utilização do sistema de custos na gestão das Instituições de Ensino superior Pública e para a criação de um sistema de custos próprio, que atenda as necessidades da gestão da universidade e que melhor se ajuste a estrutura de organização da instituição.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Brasília, DF: Imprensa Nacional, nov. 1995.

BRESSER PEREIRA, L. C. Estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 48, n. 1, Jan./Abr. 1997.

BOTELHO, J. M.; CRUZ, V. A. G. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. Resolução CFC Nº. 1.366/11, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.10 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. Disponível em:
http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/11/setor_publico.pdf. Acesso em 10 nov. 2018.

COUTINHO, M. J. V. Administração pública voltada para o cidadão: quadro teórico conceitual. **Revista do Setor Público**, Brasília, v. 51, n. 3, jul./set. 2000.

CRUZ, F.; PLATT, O. A. As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP - Contabilidade Estatal Municipal Participativa. *In*: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP, 1., 2001, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
JUNIOR, M. M. R.; SILVA, T. P.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos gastos orçamentários de uma universidade. **Revista de Administração Mackenzie**. v. 1, n. 1, p. 88-116, dez., 2013.

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

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B.; BEZERRA FILHO, J. E. **Sistema de informação de custos**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 1. ed. Natal: Instituto Social Iris, 2018.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B.; BEZERRA FILHO, J. E. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *In*: ----- (Org.). **Sistema de informação de custos**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Natal: Instituto Social Iris, 2018. p. 15-185.

MAGALHÃES, E. A.; *et al.* Gestão de Custos nas Instituições Federais de Ensino Superior: Uma Análise das Metodologias de Apuração do Custo por Aluno. *In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA*, 13., 2006, São Paulo/SP. **Anais [...]**. São Paulo: ANPAD, 2006.

MAGALHÃES, E. A. et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**. v. 44, n. 3, p. 637-66, maio./jun. 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. D. A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEDEIROS, A. L.; TROMBINI DUARTE, M. Modelo de Apuração de Custos em Universidades Federais. **Revista Observatório**, Palmas, v. 4, n. 5, p. 813-848, 1 ago., 2018.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MOURA, H. S.; SILVA, J. M. Informações de custos no setor público: um estudo de caso em uma universidade do Estado da Bahia. **REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE**. [S.l.], n. 222, p. 80-93, jan. 2017.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público**. Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016. Aprova a Parte: Geral, I, II, III, IV E V. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 10 nov. 2018.

UEPB. Universidade Estadual da Paraíba. **Campus de Monteiro recebe nova estrutura para as atividades do Centro de Ciências Humanas e Exatas**. Paraíba: UEPB/Notícias, 5 dez. 2018. Disponível em: <http://www.uepb.edu.br/campusdemonteiorrecebenovaestruturaparadesenvolvimento-de-atividades-do-centro-de-ciencias-humanas-e-exatas/>. Acesso em: 15 dez. 2018a.

UEPB. **Portal da UEPB**. Disponível em: <http://www.uepb.edu.br/paginas-do-menu/transparencia/>. Acesso em: 15 dez. 2018b.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. 23. ed. Petrópolis: Vozes, 2006.