

Sistemas de custeamento do serviço público: estudo comparativo entre dois modelos de custos em uma Universidade Pública Federal

Antonio Erivando Xavier Junior (UFERSA) - eri_jr@hotmail.com

Ravênia Bruna Paula Ribeiro (UFERSA) - raveniabruna@hotmail.com

Renato Henrique Gurgel Mota (UFERSA) - renatohenriq@gmail.com

LUIZ CLAUDIO OLIVEIRA RAFAEL (UFERSA) - luizcrafael@live.com

Resumo:

A gestão de custos é uma ferramenta indispensável dentro de uma instituição, tendo em vista que por meio dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, permitindo que os gestores consigam analisar por meio dos resultados se o recurso foi aplicado da melhor forma. Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar qual sistema de custeamento é mais exequível dentro do contexto atual da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). Para a execução desse objetivo foi apurado os custos dos cursos de graduação e pós-graduação oferecidos pela instituição, por meio de dois modelos de custeios, sendo eles: Machado e Holanda (2010) e Santos (2014). Desta forma foi possível demonstrar qual o modelo é mais exequível para execução. A metodologia consiste em pesquisa descritiva e bibliográfica, com a abordagem qualitativa. Após a demonstração dos custos pelos dois modelos, foi feita a comparação de um modelo com o outro com o objetivo de verificar as distorções. Os resultados da pesquisa constataram, após a apuração dos custos uma diferença de 7,13% entre o custo total dos modelos, sendo o de Machado e Holanda (2010) apresentou um custo maior do que o apurado pelo modelo de Santos (2014). Nessa pesquisa o termo exequível representa o sistema que produzirá a informação de custo de forma mais prática e fidedigna, utilizando os dados disponíveis, dessa forma, o modelo de Santos (2014) foi considerado mais exequível.

Palavras-chave: Modelos de custeios. Gestão. Exequível.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Sistemas de custeamento do serviço público: estudo comparativo entre dois modelos de custos em uma Universidade Pública Federal

Resumo

A gestão de custos é uma ferramenta indispensável dentro de uma instituição, tendo em vista que por meio dela é possível obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão, no planejamento e na execução dos gastos, permitindo que os gestores consigam analisar por meio dos resultados se o recurso foi aplicado da melhor forma. Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar qual sistema de custeamento é mais exequível dentro do contexto atual da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). Para a execução desse objetivo foi apurado os custos dos cursos de graduação e pós-graduação oferecidos pela instituição, por meio de dois modelos de custeios, sendo eles: Machado e Holanda (2010) e Santos (2014). Desta forma foi possível demonstrar qual o modelo é mais exequível para execução. A metodologia consiste em pesquisa descritiva e bibliográfica, com a abordagem qualitativa. Após a demonstração dos custos pelos dois modelos, foi feita a comparação de um modelo com o outro com o objetivo de verificar as distorções. Os resultados da pesquisa constataram, após a apuração dos custos uma diferença de 7,13% entre o custo total dos modelos, sendo o de Machado e Holanda (2010) apresentou um custo maior do que o apurado pelo modelo de Santos (2014). Nessa pesquisa o termo exequível representa o sistema que produzirá a informação de custo de forma mais prática e fidedigna, utilizando os dados disponíveis, dessa forma, o modelo de Santos (2014) foi considerado mais exequível.

Palavras-chave: Modelos de custeios. Gestão. Exequível.

Área Temática: Custos Aplicados ao Setor Público.

1 Introdução

É um direito previsto pela lei nº 12.527/11, lei da transparência, o acesso às informações acerca das destinações dos recursos realizadas pelas instituições públicas, onde por meio de publicação, a sociedade pode acompanhar a utilização do dinheiro público. Sendo assim, se torna indispensável que as publicações dos dados sejam completas, neutras e livre de erros, ou seja, represente de forma fidedigna a aplicação dos recursos, e para atender essa realidade é essencial que a gestão utilize de um sistema de custeio adequado. Santos (2014) apresenta a ideia de que, a população está cada vez mais buscando acesso as informações relacionadas aos custos das ações praticadas pelos responsáveis por gerir os recursos públicos. Machado e Holanda (2010) justificam que a necessidade de um sistema de custeio no setor público se torna necessária para que as políticas públicas sejam cumpridas de forma eficiente, eficaz e efetiva.

O Sistema de informações de custos do Governo Federal (SIC) é o modelo de custeamento proposto por Machado e Holanda (2010), se refere a um sistema de apoio à gestão pública, tendo como principais finalidades: maior eficiência do processo alocativo; maior eficiência operacional e fixação de preços públicos e taxas. Já o sistema proposto por Santos (2014) é o Subsistema de Mensuração e Acumulação de Informações de Custos dos Serviços Públicos (SAMAIC-SP), um subsistema que tem como objetivo permitir condições para a realização de mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos, tomando como base informações patrimoniais pelo regime de competência, nos quais serão disponibilizadas informações de custo por objeto, auxiliando o gestor na tomada de decisão, na prestação de contas e na instrumentalização do controle social.

A principal diferença entre os dois modelos de custeio utilizados na pesquisa é que o de Machado e Holanda (2010) se inicia da informação orçamentária e faz ajustes para chegar aos custos, enquanto o modelo proposto por Santos (2014) tem como ponto de partida a informação patrimonial, por meio das variações patrimoniais diminutivas (VPD's). Uma instituição de ensino superior recebe um grande volume de recursos públicos, sendo assim precisa aplicá-los de forma eficiente e com custo adequado, mostrando para a administração e sociedade, quanto cada curso de graduação e pós-graduação consome dos recursos recebidos. Dessa forma, visto a importância da utilização de um sistema de custos adequado para uma instituição pública, surge o seguinte questionamento: Qual sistema de custeamento é mais exequível dentro do contexto atual da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA)?

O presente trabalho tem como objetivo geral: Analisar qual sistema de custeamento é mais exequível dentro do contexto atual da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA). Para atender o objetivo geral foi apurado o custo dos cursos de Graduação e pós-graduação da UFERSA utilizando dois modelos de custeamento, o de Machado e Holanda (2010) e o de Santos (2014).

O estudo poderá contribuir tanto no aspecto teórico como prático. De acordo com Machado e Holanda (2010), as informações proporcionadas pelos custos são fundamentais para subsidiar a tomada de decisão referente a alocação mais eficiente dos recursos, proporcionando um desenvolvimento econômico melhor. Santos (2014) defende que a aplicação do seu modelo de custos pode apoiar a gestão pública no planejamento, no processo de avaliação e gestão dos custos, publicando o resultado das ações com eficiência e eficácia, dentro da legalidade, bem como auxiliando na tomada de decisão.

A pesquisa poderá contribuir para discussões acerca da aplicabilidade de um método de custeio dentro de uma instituição pública de ensino superior. Ademais, verifica-se por meio de pesquisa que os estudos sobre comparação dos sistemas de custeamento são escassos, sendo encontrados na literatura estudos que utilizam os dois modelos de forma individualizada, como, por exemplo, o estudo dos autores Xavier Jr, Queiroz, Miranda (2014) e a pesquisa realizado por Xavier Jr, Santos, Silva, Souza (2015) que adotam o modelo de custeio de Machado e Holanda (2010), sendo assim a presente pesquisa também irá contribuir para validar o modelo de Santos (2014) e compará-los, tendo em vista que não foram localizados trabalhos que realizassem uma comparação entre os dois modelos de custeios.

2 Referencial Teórico

2.1 Sistemas de custos

A contabilidade de custos no setor público foi abordada pela Lei federal nº 4.320/1964, esta estabelece normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos balanços e orçamentos dos entes federativos. No art. 85 a lei normatiza que “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da composição orçamentaria, patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. No entanto, o reforço desta norma se deu com a instituição da Lei complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo com esta a administração pública deve manter sistema de custos que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentaria, financeira e patrimonial.

Entretanto, foi por meio da NBC T 16.11 que a contabilidade de custos ganhou força no setor público, em que o CFC publicou a resolução nº 1.366/2011, tratando do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), sistema esse obrigatório em todas as entidades do setor público. Esse sistema tem como função registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços oferecidos pela administração pública à sociedade. Além disso é

capaz de apoiar a tomada de decisão, apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, apoiar programas de redução de custos e melhoria dos gastos, dentre outros.

Contudo, até 2010, a administração não adotava de um sistema de custos, salvo aqueles órgãos que por iniciativa própria adotavam o seu sistema de custeio. A limitação para a criação de um sistema é que ele precisava ser sistemático e uniforme para que atendesse a realidade da administração pública como um todo. Porém, em 2010, o governo federal homologou o SIC, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional e do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), sob a coordenação da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, e somente em 9 de março de 2011 publicou a portaria nº 157/2011, que dispõe da criação deste sistema.

O SIC é o modelo adotado pela administração pública federal, sendo um sistema de apoio a gestão que por meio de sistemas auxiliares, estabelece relações voltadas para os objetos de custos. Sendo suas principais finalidades: a maior eficiência do processo alocativo, maior eficiência operacional, fixação de preços públicos e taxas, apoiar as decisões sobre a produção de bens, serviço ou atividade, melhorar as informações gerenciais, dentre outras (MACHADO e HOLANDA, 2010).

2.1.1 Modelo conceitual de custos de Machado e Holanda (2010)

O modelo proposto por Machado e Holanda (2010), foi iniciado na tese de doutorado de Machado (2002), e esse modelo é o mesmo utilizado no Sistemas de Informações de Custos do Governo Federal. Tal modelo sugere a utilização do método de custeio direto e utiliza as informações da despesa liquidada, que depois de passar por novas classificações e ajustes conceituais podem se transformar em custos, conforme demonstrado no quadro 1.

Quadro 1: Modelo Conceitual de Custos

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada
Ajustes Orçamentários	(-) Despesa executada por inscrição em restos a pagar não processados
	(+) Restos a pagar liquidados no exercício
	(-) Despesas de exercícios anteriores
	(-) Formação de estoques
	(-) Concessão de adiantamentos
	(-) Investimentos/Inversão Financeira/Amortização da dívida
Ajustes Patrimoniais	(+) Consumo de estoques
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização
Contabilidade Patrimonial	Custo Ideal

Fonte: Machado e Holanda (2010)

Segundo Machado e Holanda (2010) a fase de liquidação se refere a verificação dos critérios de realização da despesa e os valores liquidados diz respeito ao direito do que o credor tem de receber, além de atestar que este cumpriu com as obrigações previstas no contrato. A despesa liquidada funciona como elo conceitual e metodológico para a apuração dos custos, por esse motivo o setor público realiza os ajustes conceituais a partir dela para chegar na informação de custos. Dessa forma é necessário que os valores liquidados sejam tratados de maneira especial para serem enquadrados adequadamente ao conceito de custos de produtos ou serviço. Alguns dos ajustes necessários estão explícitos na pesquisa de Machado e Holanda (2010), sendo estes: liquidação forçada, compra de materiais para estoques e despesas de exercícios anteriores.

Machado e Holanda (2010) justificam que a necessidade de ajuste é devido à fragilidade da contabilidade, pois essa ainda é muito influenciada pelo controle orçamentário em detrimento do controle patrimonial.

Machado e Holanda (2010) apontaram a Integração entre o SIC e os demais sistemas de informações: orçamento e contabilidade. Os dados dos sistemas orçamentário e contábil são absorvidos pelo sistema de informação de custo, diante disto, é necessário efetuar ajustes contábeis, transformando a despesa em custo. É fundamental que o sistema de informação de custo registre, apenas, os dados relativos aos produtos e às atividades executadas. Vale salientar que os objetos de custo se utiliza das mesmas regras de acumulação das despesas orçamentárias.

2.1.2 Modelo conceitual de custos de Santos (2014)

Santos (2014) apresenta em sua dissertação o modelo de subsistema SMAIC-SP. De acordo com a NBC T 16.11 a adoção dos princípios contábeis é obrigatória, dentre esses está o da competência, onde os registros que forem feitos diferentemente do que o princípio estabelece, deverá ser ajustado.

Segundo Santos (2014), o SMAIC-SP deverá permitir a efetuação da mensuração e acumulação das informações sobre custos aos seus respectivos objetos. Ainda nesse contexto, afirma que o SMAIC-SP poderá contribuir na adoção do sistema SICSP, sendo que as normas deste norteiam a ideia de que os custos dos serviços públicos serão mensurados com base nas informações patrimoniais, devendo obedecer ao princípio da competência, e que sejam acumulados aos objetos de custos relacionados. O subsistema SMAIC-SP é dividido em três módulos, sendo eles: estudos e planejamento das ações; procedimentos operacionais para implantação das ações; análise e gestão das informações de custos.

O modelo sugerido por Santos (2014) objetiva dá suporte na mensuração e na apuração dos custos dos serviços fornecidos pelas entidades públicas, sendo capaz de auxiliar na tomada de decisão, para que os gestores consigam avaliar a eficiência e eficácia na destinação dos recursos, prestação de contas e instrumentalização do controle social, podendo ainda ser utilizado pela gestão no processo de análise e gestão de custos.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa se caracteriza no que diz respeito a natureza é uma pesquisa aplicada, no que se refere aos objetivos é exploratória e descritiva, com relação aos procedimentos é uma pesquisa documental e bibliográfica, e quanto a análise dos dados é um estudo qualitativo.

O presente estudo foi realizado em uma instituição pública de ensino superior, se caracterizando como estudo de caso na UFERSA. A instituição possui 46 cursos de graduação e 17 cursos de pós-graduação, distribuídos em 4 Campus, sendo: 39 cursos em Mossoró/RN; 7 cursos em Angicos/RN; 8 cursos em Caraúbas/RN; e 9 cursos em Pau dos Ferros/RN. A pesquisa apurou os custos dos cursos de graduação e pós-graduação da universidade.

Os dados utilizados nessa pesquisa foram do ano de 2018, pois esse é o último exercício financeiro fechado da instituição. As informações sobre os cursos de graduação, pós-graduação e quantitativo de alunos foi coletada do sitio eletrônico da UFERSA. Os dados necessários para apuração dos custos foram coletados no Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos (SIPAC); Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo federal (SIAFI); Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE); Relatório de Gestão; e a Matriz de Distribuição de recursos orçamentários da UFERSA. As informações foram solicitadas a instituição estudada por meio do Sistema de Informação ao Cidadão (SIC).

A pesquisa utilizou dois modelos de custeamento para apurar os custos dos cursos de graduação e pós-graduação da instituição. A escolha do modelo de Machado e Holanda (2010) foi motivada por ser adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional, já o modelo proposto por Santos (2014) a escolha foi motivada por ser um modelo mais atualizado, onde se utiliza as informações patrimoniais. O objetivo geral desse trabalho é a comparação entre os dois modelos de custeio e identificar qual deles é mais exequível dentro do contexto atual.

Para essa pesquisa o termo exequível representa o sistema que produzirá a informação de custo de forma mais prática e fidedigna, utilizando os dados disponíveis.

A pesquisa utilizou como insumo apenas as informações que são consideradas custos dos cursos de graduação e pós-graduação, aquela que representa esforço na prestação do serviço da instituição, sendo estes: Remuneração a pessoal (3.1.1.0.0.00.00); Encargos patronais (3.1.2.0.0.00.00); Benefícios a pessoal (3.1.3.0.0.00.00); Outros benefícios previdenciários e assistenciais (3.2.9.0.0.00.00); Uso de materiais de consumo (3.3.1.0.0.00.00); Serviços (3.3.2.0.0.00.00); Depreciação, amortização e exaustão (3.3.3.0.0.00.00); Contribuições (3.7.2.0.0.00.00); e Incentivos (3.9.4.0.0.00.00).

A apresenta a Variação Patrimonial Diminutiva consolidada da UFERSA no ano de 2018 e não foram considerados na apuração dos custos os seguintes itens: aposentadorias e reformas (3.2.1.0.0.00.00); pensões (3.2.2.0.0.00.00); juros e encargos de mora (3.4.2.0.0.00.00); transferências intragovernamentais (3.5.1.0.0.00.00); transferências intergovernamentais (3.5.2.0.0.00.00); transferências a instituições privadas (3.5.3.0.0.00.00); desincorporação de ativos (3.6.5.0.0.00.00); diversas variações patrimoniais diminutivas (3.9.9.0.0.00.00).

No modelo de Santos (2014), a execução das atividades de apuração e mensuração dos custos foi realizado na seguinte sequência: extração de valores dos relatórios, sendo as informações patrimoniais por insumos; rateio desses insumos por centros de responsabilidades e objetos de custos; e junção desses valores por Centro e por curso. Para dois dos insumos foi possível identificar o valor exato destinado a cada centro, utilizando o Relatório de Inventário do Patrimônio e o Relatório de Requisições de Materiais.

O quantitativo de servidores foi utilizado como critério de rateio para os seguintes insumos: remuneração a pessoal; encargos patronais; benefícios a pessoal; outros benefícios previdenciários e assistenciais. E nesse rateio, o valor do insumo foi dividido pelo total de servidores ativos e temporários de todos os campi e o resultado foi multiplicado pelo quantitativo de servidores de cada centro, assim encontrando o valor desse insumo para cada centro. O valor restante refere-se aos servidores que não estão lotados nesses centros, sendo destinados ao centro administrativo. O custo de cada centro foi dividido pelo quantitativo de alunos equivalentes, e o valor unitário foi multiplicado pela quantidade de alunos equivalentes de cada curso, assim encontrando o custo por curso de graduação e pós-graduação. Esse método de rateio, para encontrar os custos dos cursos de graduação e pós-graduação, foi utilizado em todos os insumos.

Para o insumo Uso de Materiais de Consumo foi utilizado o valor total de materiais solicitados pelos centros no ano de 2018, que consta no relatório de requisições de materiais do SIPAC. Portanto, foi possível apropriar de forma direta esse insumo a cada um dos centros, sendo necessário o rateio apenas para destinar os insumos dos centros para os cursos. O valor restante do insumo foi destinado para o centro administrativo. A matriz de distribuição dos recursos orçamentários da UFERSA, na qual consta o quociente de rateio de custeio, empregado para a distribuição do orçamento da universidade, foi utilizada para o rateio dos seguintes insumos: Serviços e Contribuições. Os valores encontrados desses insumos por centro, que foi realizada a partir da multiplicação do valor do insumo pelos percentuais (quociente) pertencentes a cada centro, sendo que o valor do centro administrativo se refere ao que não foi aplicado aos demais centros.

No insumo Depreciação, Amortização e Exaustão foram utilizadas as informações dos Relatórios de Inventário de cada centro do ano de 2018, não necessitando de rateio. Havendo a necessidade de rateio apenas para destinar os insumos dos centros para os cursos de graduação e pós-graduação. Com a informação de cada centro, o valor restante desse insumo foi alocado para o centro Administrativo. Por fim, o insumo Incentivos utilizou o quantitativo de alunos equivalentes no rateio para encontrar o custo dos centros. Foi somado o total de

alunos equivalentes da graduação e pós-graduação em 2018, e depois dividiu o valor do insumo por esse quantitativo, encontrando seu valor unitário. A partir desse valor unitário, multiplicou-se pelo total de alunos equivalentes do centro, onde foi possível chegar ao valor desse insumo para cada centro. É importante lembrar que o método de rateio para os cursos de graduação e pós-graduação é o aluno equivalente, assim como para todos os insumos.

No modelo de Machado e Holanda (2010) foi utilizada a informação da execução orçamentaria, após realizado os ajustes orçamentários e patrimoniais que estão demonstrados no quadro 1 encontrou o custo ideal consolidado. Foram excluídas do cálculo as seguintes contas: aposentadorias e pensões civis da união; obrigações tributárias e contribuições intra-orçamentaria (taxas, contribuição para o PIS/PASEP e as multas indedutíveis) e Auxílio-funeral inativo civil. Para obter o custo de cada curso foi dividido o valor do custo total pela quantidade de alunos equivalente total e por fim multiplicado o pelo valor do número de alunos equivalentes de cada curso.

Os dados que foram coletados do SIAPE, Relatório de gestão e da Matriz de Distribuição foram utilizados para ratear os custos. Já os dados extraídos do SIAFI, SIPAC fornecem as informações dos custos propriamente dito. No entanto, quando foi realizada a apuração utilizou-se critérios de rateios para encontrar os custos dos cursos de graduação e pós-graduação, pois devido à ausência de um sistema de custos na universidade estudada, todos os custos foram considerados como indireto. Os critérios de rateios que foram utilizados e o que foi rateado é informado no quadro 4.

Quadro 4: Critério de rateio para direcionar os custos aos cursos de graduação e pós-graduação

Insumos rateados	Critério de rateio
Todos os insumos aos cursos de graduação.	Aluno Equivalente
Todos os insumos aos cursos de pós-graduação	Média anual dos alunos atribuído o peso de um curso de graduação equivalente
Remuneração a pessoal; encargos patronais; benefícios a pessoal; outros benefícios previdenciários e assistenciais.	Quantitativo de servidores
Serviços e Contribuições.	Matriz Interna de Distribuição de Recursos orçamentários

Fonte: Elaborado própria (2019)

4 Análise dos Resultados

4.1 Apuração dos Custos

O quadro 5 demonstra o valor bruto de cada insumo que foi considerado custos no cálculo do modelo de Santos (2014).

Quadro 5- Insumos pelo valor bruto

	Código Insumo – Classificação	Descrição do Insumo	Valor Bruto (R\$)
Pessoal e Encargos	3.1.1.0.0.00.00	Remuneração a pessoal	R\$ 148.204.726,71
	3.1.2.0.0.00.00	Encargos patronais	R\$ 31.903.120,68
	3.1.3.0.0.00.00	Benefícios a pessoal	R\$ 12.289.967,3
Benefícios Previdenciários e Assistenciais	3.2.9.0.0.00.00	Outros benefícios previdenciários e assistenciais	R\$ 93.836,81
Uso de bens, serviços e cons. de capital fixo	3.3.1.0.0.00.00	Uso de materiais de consumo	R\$ 3.004.971,11
	3.3.2.0.0.00.00	Serviços	R\$ 29.947.014,64
	3.3.3.0.0.00.00	Depreciação, amortização e exaustão	R\$ 6.322.383,59
Tributárias	3.7.2.0.0.00.00	Contribuições	R\$ 26.745,60
Outras variações patrimoniais diminutivas	3.9.4.0.0.00.00	Incentivos	R\$ 6.987.620,66
Total			R\$ 238.780.387,10

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

No quadro 6 apresenta o processo utilizado para distribuição e alocação dos custos até os cursos de graduação e pós-graduação. Contudo, para a representação do modelo foi apresentado apenas o cálculo realizado no insumo Remuneração a Pessoal (3.1.1.0.0.00.00) do centro acadêmico Centro de Ciências Agrárias (CCA).

Quadro 6: Insumo – Remuneração a Pessoal (3.1.1.0.0.00.00)

Fórmula: Valor total do insumo/ N° de servidores = Insumo por Servidor (R\$) Valor total: R\$ 148.204.726,71/1351= R\$ 109.700,02 por servidor									
	Insumo por Servidor (R\$) (a)	Centro Acadêmico (b)	Servidores – Unidade (c)	Insumo por Unidade (R\$) (d = a x c)	Alunos – Unidade (e)	Insumo por Aluno (R\$) (f = d / e)	Objeto Custo – Cursos (g)	Alunos – Curso (h)	Insumo – Objeto de Custo (R\$) (i = f x h)
CAMPUS MOSSORÓ	109.700,02	CCA	166	18.210.203,28	3.108	5.859,14	Agronomia	564	3.304.554,26
							Eng. Pesca	217	1.271.433,11
							Eng. Florestal	217	1.271.433,11
							Veterinária	864	5.062.295,89
							Zootecnia	383	2.244.050,62
							Fitotecnia (Mestre)	108	632.786,99
							Fitotecnia (Doutor)	146	855.434,44
							Man. Solo (Mestre)	46	269.520,38
							Man. Solo (Doutor)	76	445.294,55
							Produção animal	103	603.491,29
							Ciência Animal (Mestre)	112	656.223,54
							Ciência Animal (Doutor)	234	1.371.038,47
							Amb. Tec e Soc.	38	222.647,27

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na pesquisa, para a apuração do custo da UFERSA no ano de 2018, foi utilizado também o modelo proposto por Machado e Holanda (2010). Foi realizado os ajustes orçamentários e patrimoniais proposto pelo modelo de machado e Holanda (2010) para chegar ao custo ideal consolidado. No entanto, foram excluídas do cálculo as seguintes contas: aposentadorias e pensões civis da união; obrigações tributárias e contribuições intra-orçamentaria (taxas, contribuição para o PIS/PASEP e as multas indedutíveis) e Auxílio-funeral inativo civil. Depois foi rateado o custo total de cada campus pelo quantitativo de alunos equivalentes para obter o custo por aluno.

Quadro 7: Apuração dos custos Machado e Holanda (2010)

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada)	260.389.791,89
Ajustes Orçamentários	(-) Despesa executada por inscrição em restos a pagar não processados	21.099.017,38
	(+) Restos a pagar liquidados no exercício	14.814.859,76
	(-) Despesas de exercícios anteriores	161.240,12
	(-) Formação de estoques	1.805.823,02
	(-) Concessão de adiantamentos	-

	(-) Investimentos/Inversão Financeira/Amortização da dívida	4.470.761,96
Ajustes Patrimoniais	(+) Consumo de estoques	3.004.971,11
	(+) Despesa incorrida de adiantamentos	-
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização	6.322.383,59
Contabilidade Patrimonial	Custo Ideal	256.995.163,87

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Quadro 8: Custo por aluno

Custo Total (A)	Nº de alunos equivalentes (B)	Custo por aluno (A/B)
R\$ 256.995.163,87	14.054	R\$ 18.286,26

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O quadro 9 demonstra os valores de custos de forma detalhada dentro de cada centro de responsabilidade, que nesse estudo são as unidades: Campus Mossoró (Administração, Centro de Ciências Agrárias, Centro de Ciências Biológicas e da Saúde, Centro de Ciências Exatas e Naturais, Centro de Engenharias, e Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas); Campus Angicos; Campus Pau dos Ferros; Campus Caraúbas.

Quadro 9: Matriz de Objeto de Custos da UFERSA e análise vertical – ano 2018

	Santos (2014) (a)		Machado e Holanda (2010) (b)		Diferença (b-a)	
	Em R\$	Em %	Em R\$	Em %	Em R\$	Em %
1. ÓRGÃO	238.672.325,58	100,00%	256.995.163,87	100,00%	18.322.838,29	7,13%
1.1 Universidade Federal Rural do Semi-Árido	238.672.325,58	100,00%	256.995.163,87	100,00%	18.322.838,29	7,13%
2. UNIDADE	238.672.325,58	100,00%	256.995.163,87	100,00%	18.322.838,29	7,13%
2.1 Campus Mossoró	168.943.257,86	70,79%	170.958.288,53	66,52%	2.015.030,67	1,18%
2.1.1 Administração	56.770.647,93	23,79%	-	-	-	-
2.1.2 Centro de Ciências Agrárias	30.258.438,04	12,67%	56.833.710,65	22,11%	26.575.272,61	46,76%
2.1.3 Centro de Ciências Biológicas e da Saúde	18.555.368,15	7,77%	10.697.464,84	4,16%	-7.857.903,31	-73,46%
2.1.4 Centro de Ciências Exatas e Naturais	16.742.910,40	7,01%	40.997.805,42	15,95%	24.254.895,02	59,16%
2.1.5 Centro de Engenharias	26.887.215,91	11,26%	44.984.211,12	17,50%	18.096.995,21	40,23%
2.1.6 Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas	19.728.677,43	8,26%	17.445.096,50	6,79%	-2.283.580,93	-13,09%
2.2 Campus Angicos	23.290.478,19	9,76%	35.182.773,25	13,69%	11.892.295,06	33,80%
2.3 Campus Pau dos Ferros	20.915.416,78	8,76%	14.153.568,87	5,51%	-6.761.847,91	-47,77%
2.4 Campus Caraúbas	25.523.172,75	10,69%	36.700.533,22	14,28%	11.177.360,47	30,46%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Campus que representa o maior custo é o de Mossoró com 70,79% no modelo de Santos (2014), sendo a maior parte desse custo representada pelo administrativo com 23,79%. No entanto, no modelo de Machado e Holanda não foi distribuído valor de custo para o

administrativo, ficando assim, um maior custo atribuído aos centros, o Centro de Ciências Agrárias (CCA) representou 22,11% do custo total, e o campus de Mossoró apresentou 66,52% do custo total. Já o Campus Pau dos Ferros representa apenas 8,76% no primeiro modelo e 5,51% no segundo, sendo o campus que consome a menor parcela do custo total. O Centro de Ciências Agrárias (CCA) foi o centro de responsabilidade com o maior custo no ano de 2018 entre os Centros Acadêmicos no campus de Mossoró, representando 12,67% no primeiro modelo e 22,11% no segundo, do custo total, isso pode ser justificado pelo maior número de alunos equivalente no centro e o número de pós-graduação presentes no CCA.

Quadro 10: Matriz de Objeto de Custos por cursos da UFRSA e análise vertical – ano 2018

	Santos (2014) (a)		Machado e Holanda (2010) (b)		Diferença (b-a)	
	Em R\$	Em %	Em R\$	Em %	Em R\$	Em %
1. OBJETO DE CUSTO – CURSOS	238.672.325,58	100,00%	256.995.163,87	100,00%	18.322.838,29	7,13%
1.1 Campus Mossoró	168.943.257,86	70,79%	170.958.288,53	66,52%	2.015.030,67	1,18%
1.1.1 Cursos de graduação	99.270.751,69	41,59%	148.246.747,79	57,68%	48.975.996,10	33,04%
1.1.1.1 Agronomia	5.490.913,35	2,30%	10.313.453,28	4,01%	4.822.539,93	46,76%
1.1.1.2 Engenharia de Pesca	2.112.638,65	0,88%	3.968.119,44	1,54%	1.855.480,79	46,76%
1.1.1.3 Engenharia Florestal	2.112.638,65	0,88%	3.968.119,44	1,54%	1.855.480,79	46,76%
1.1.1.4 Medicina Veterinária	8.411.611,94	3,52%	15.799.332,69	6,15%	7.387.720,75	46,76%
1.1.1.5 Zootecnia	3.728.759,01	1,56%	7.003.639,37	2,73%	3.274.880,36	46,76%
1.1.1.6 Biotecnologia	5.297.002,53	2,21%	3.053.806,20	1,19%	-2.243.196,33	-73,46%
1.1.1.7 Ecologia	4.726.068,13	1,98%	2.724.653,44	1,06%	-2.001.414,69	-73,46%
1.1.1.8 Medicina	7.326.991,53	3,07%	4.224.127,14	1,64%	-3.102.864,39	-73,46%
1.1.1.9 C&T Integral	9.476.696,39	3,97%	23.205.269,88	9,03%	13.728.573,49	59,16%
1.1.1.10 C&T Noturno	4.346.286,29	1,82%	10.642.606,05	4,14%	6.296.319,76	59,16%
1.1.1.11 Computação	1.082.837,65	0,45%	2.651.508,38	1,03%	1.568.670,73	59,16%
1.1.1.12 Engenharia Agrícola e Ambiental	1.759.691,77	0,73%	2.944.088,61	1,15%	1.184.396,84	40,23%
1.1.1.13 Engenharia Civil	7.093.415,90	2,97%	11.867.785,78	4,62%	4.774.369,88	40,23%
1.1.1.14 Engenharia de Petróleo	786.942,90	0,33%	1.316.611,06	0,51%	529.668,16	40,23%
1.1.1.15 Engenharia de Produção	4.065.871,67	1,70%	6.802.490,46	2,65%	2.736.618,79	40,23%
1.1.1.16 Engenharia de Energia	273.244,06	0,11%	457.156,62	0,18%	183.912,56	40,23%
1.1.1.17	5.126.058,64	2,14%	8.576.258,14	3,34%	3.450.199,50	40,23%

Engenharia Elétrica						
1.1.1.18 Engenharia Mecânica	3.005.684,71	1,25%	5.028.722,79	1,96%	2.023.038,08	40,23%
1.1.1.19 Engenharia Química	4.207.958,59	1,76%	7.040.211,90	2,74%	2.832.253,31	40,23%
1.1.1.20 Administração	6.100.586,84	2,55%	5.394.448,08	2,10%	-706.138,75	-13,09%
1.1.1.21 Ciências Contábeis	4.032.591,30	1,69%	3.565.821,61	1,39%	-466.769,69	-13,09%
1.1.1.22 Direito	6.700.305,54	2,80%	5.924.749,76	2,31%	-775.555,78	-13,09%
1.1.1.23 Licenciatura em Educação do Campo	2.005.955,67	0,84%	1.773.767,67	0,69%	-232.188,00	-13,09%
1.1.2 Cursos de pós-graduação	12.901.858,24	5,41%	22.711.540,74	8,84%	9.809.682,50	43,19%
1.1.2.1 Fitotecnia (Mestre)	1.051.451,49	0,44%	1.974.916,59	0,77%	923.465,10	46,76%
1.1.2.2 Fitotecnia (Doutor)	1.421.406,83	0,59%	2.669.794,64	1,04%	1.248.387,81	46,76%
1.1.2.3 Man. Solo (Mestre)	447.840,45	0,18%	841.168,18	0,33%	393.327,73	46,76%
1.1.2.4 Man. Solo (Doutor)	739.910,31	0,31%	1.389.756,12	0,54%	649.845,81	46,76%
1.1.2.5 Produção animal	1.002.773,18	0,42%	1.883.485,26	0,73%	880.712,08	46,76%
1.1.2.6 Ciência Animal (Mestre)	1.090.394,14	0,45%	2.048.061,64	0,80%	957.667,50	46,76%
1.1.2.7 Ciência Animal (Doutor)	2.278.144,90	0,95%	4.278.985,94	1,67%	2.000.841,04	46,76%
1.1.2.8 Ecologia, Man e Conservação	1.205.305,97	0,50%	694.878,06	0,27%	-510.427,91	-73,46%
1.1.1.9 Ciência da Computação	448.070,75	0,18%	1.097.175,88	0,43%	649.105,13	59,16%
1.1.2.10 Sist. Comunicação e Automação	568.347,65	0,23%	950.885,76	0,37%	382.538,11	40,23%
1.1.2.11 Amb. Tec e Soc.	369.955,15	0,15%	694.878,06	0,27%	324.922,91	46,76%
1.1.2.12 Ciência. e Eng. materiais	358.456,60	0,15%	877.740,70	0,34%	519.284,10	59,16%
1.1.2.13 Mestrado em mate	507.813,52	0,21%	1.243.466,00	0,48%	735.652,48	59,16%
1.1.2.14 Ensino de Física	522.749,21	0,21%	1.280.038,53	0,50%	757.289,32	59,16%
1.1.2.15 Administração Pública	413.599,11	0,17%	365.725,29	0,14%	-47.873,82	-13,09%
1.1.2.16 Cognição, Tec. e instituições	475.638,97	0,19%	420.584,09	0,16%	-55.054,88	-13,09%
Administração (Unidade)	56.770.647,93	23,78%	-	-	-	-
1.2 Campus Angicos	23.290.478,19	9,76%	35.182.773,25	13,69%	11.892.295,06	33,80%

1.2.1 Cursos de graduação	21.611.794,37	9,06%	35.182.773,26	13,69%	13.570.978,89	38,57%
1.2.1.1 C&T Integral	8.289.763,12	3,47%	13.495.263,34	5,25%	5.205.500,22	38,57%
1.2.1.2 C&T Noturno	3.100.236,61	1,29%	5.047.009,05	1,96%	1.946.772,44	38,57%
1.2.1.3 Computação	685.197,22	0,28%	1.115.462,15	0,43%	430.264,93	38,57%
1.2.1.4 Eng. Civil	5.492.810,52	2,30%	8.941.983,43	3,48%	3.449.172,91	38,57%
1.2.1.5 Eng. Produção	1.550.118,31	0,64%	2.523.504,53	0,98%	973.386,22	38,57%
1.2.1.6 Pedagogia	561.637,07	0,23%	914.313,23	0,36%	352.676,16	38,57%
1.2.1.7 Sistema de Informação	1.932.031,51	0,80%	3.145.237,53	1,22%	1.213.206,02	38,57%
Administrativo (Unidade)	1.678.683,82	0,70%	-	-	-	-
1.3 Campus Pau dos Ferros	20.915.416,78	8,76%	14.153.568,87	5,51%	-6.761.847,91	-47,77%
1.3.1 Cursos de graduação	19.404.924,82	8,13%	14.153.568,87	5,51%	-5.251.355,95	-37,10%
1.3.1.1 Arquitetura	3.083.728,36	1,29%	2.249.210,56	0,88%	-834.517,80	-37,10%
1.3.1.2 C&T Integral	0	0,00%	0	0,00%	0,00	0,00%
1.3.1.3 C&T Noturno	6.092.243,84	2,55%	4.443.562,32	1,73%	-1.648.681,52	-37,10%
1.3.1.4 Eng. Ambiental	1.253.548,12	0,52%	914.313,23	0,36%	-339.234,89	-37,10%
1.3.1.5 Eng. Civil	3.459.792,80	1,44%	2.523.504,53	0,98%	-936.288,27	-37,10%
1.3.1.6 Eng. Computação	952.696,57	0,39%	694.878,06	0,27%	-257.818,51	-37,10%
1.3.1.7 Eng. Software	-	0,00%	0	0,00%	0,00	-
1.3.1.8.Tec. Da Informação	4.562.915,14	1,91%	3.328.100,17	1,30%	-1.234.814,97	-37,10%
Administrativo (Unidade)	1.510.491,96	0,63%	-	-	-	-
1.4 Campus Caraúbas	25.523.172,75	10,69%	36.700.533,22	14,28%	11.177.360,47	30,46%
1.4.1 Cursos de graduação	22.231.265,61	9,31%	34.359.891,34	13,37%	12.128.625,73	35,30%
1.4.1.1 C&T Integral	6.838.569,20	2,87%	10.569.460,99	4,11%	3.730.891,79	35,30%
1.4.1.2 C&T Noturno	2.662.072,78	1,11%	4.114.409,55	1,60%	1.452.336,77	35,30%
1.4.1.3 Eng. Civil	3.845.216,24	1,61%	5.943.036,02	2,31%	2.097.819,78	35,30%
1.4.1.4 Eng. Elétrica	1.407.940,72	0,59%	2.176.065,50	0,85%	768.124,78	35,30%
1.4.1.5 Eng. Mecânica	5.430.628,48	2,27%	8.393.395,49	3,27%	2.962.767,01	35,30%
1.4.1.6 Letras/ Inglês	473.257,38	0,19%	731.450,59	0,28%	258.193,21	35,30%
1.4.1.7 Letras/ Língua Portuguesa	638.897,47	0,26%	987.458,29	0,38%	348.560,82	35,30%
1.4.1.8 Letras/ Português	934.683,33	0,39%	1.444.614,91	0,56%	509.931,58	35,30%
1.4.2 Cursos de pós-graduação	1.514.423,63	0,63%	2.340.641,88	0,91%	826.218,25	35,30%

1.4.2.1 Mestrado em Ensino	1.514.423,63	0,63%	2.340.641,88	0,91%	826.218,25	35,30%
Administrativo (Unidade)	1.777.483,51	0,74%	-	-	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os cursos de graduação que tiveram a maior parcela dos custos da UFERSA – Campus Mossoró foram: Medicina Veterinária com 3,52% no primeiro modelo e 6,15% no segundo, C&T Integral com 3,97% no primeiro e 9,03% no segundo. Podendo estar relacionado ao quantitativo de alunos vinculados ao curso e também ao peso do curso, e esse último influencia no cálculo do aluno equivalente. O curso de Medicina Veterinária tem peso 4,5 e C&T Integral possuía no ano do estudo 1.269 alunos equivalentes (peso do curso 2). Nos campi de Caraúbas e Angicos o curso com maior parcela dos custos é C&T Integral, com 2,87% e 3,47% no primeiro modelo e 4,11% e 5,25% no segundo, respectivamente, se justificam pelo mesmo motivo acima, o maior quantitativo de alunos equivalentes, já o campus de Pau dos Ferros o curso de C&T Noturno, com 2,55% no modelo de Santos (2014) e 1,73% no modelo de Machado e Holanda (2010), representa a maior parcela dos custos. Entre os cursos de pós-graduação o que representa maior parcela dos custos é o doutorado em ciência animal com 0,95% e 1,67%, isso se justifica pelo quantitativo de alunos.

Em contrapartida, os cursos de Engenharia de Software e C&T Integral no campus de Pau dos ferros representaram 0,00% dos custos, pois os cursos não possuem alunos equivalentes. Os cursos que possuem número de alunos equivalentes que representaram o menor percentual dos custos no ano de 2018 foram: Engenharia de energia com 0,11% no modelo de Santos (2014) e 0,18% no de Machado e Holanda (2010); o curso de pós-graduação Ciência e Engenharia materiais no modelo de Santos (2014) apresentou 0,15%, porém no modelo de Machado e Holanda (2010) outro curso obteve um percentual inferior, sendo este o curso de pós em administração pública com 0,14%.

Percebe-se que o maior impacto nos custos, nesse estudo, está relacionado com as despesas de pessoal. Os insumos relacionados à pessoal foram rateados por servidores, no modelo de Santos (2014), consequentemente a unidade com o maior quantitativo de servidores absorve a maior parcela do custo de pessoal, e o rateio para os cursos utiliza a quantidade de alunos equivalentes. O curso de Medicina Veterinária possui o segundo maior quantitativo de alunos equivalentes, sendo um total de 864 alunos equivalentes, gerando um custo elevado com pessoal para esse curso de graduação. Apenas o curso de C&T Integral no campus de Mossoró tem mais alunos equivalentes que Medicina Veterinária, com um total de 1.269, mas acontece que o Centro de Ciências Exatas e Naturais, no qual C&T Integral pertence, possui um quantitativo inferior de servidores, assim esse Centro absorve um custo menor com pessoal. No modelo de Machado e Holanda (2010) não é levado em consideração o quantitativo de servidores, porém como os dois cursos citados apresentam maior número de alunos equivalentes, consequentemente absorvem maior parcela dos custos.

4.3 Comparação entre os dois modelos

Com a análise dos dois modelos é possível perceber a diferença de valores no custo total, enquanto o modelo de Santos (2014) apresentou 238.672.325,58 o de Machado e Holanda após as deduções chegou ao custo ideal de 256.995.163,87, dessa forma o custo de Machado e Holanda (2010) é 7,13% maior que o custo apurado no modelo de Santos (2014). Sendo assim, é possível chegar à conclusão de que os dois modelos não chegam ao mesmo resultado.

Os cursos de graduação e pós-graduação que representaram a maior diferença foram os do Centro de Ciências Exatas e Naturais, ou seja, o modelo de Machado e Holanda apresentou um custo 59,16% maior que o apurado pelo modelo de Santos (2014). Essa diferença é motivada pelo quantitativo de servidores do centro ao qual o curso pertence, como

no modelo de Santos (2014) ocorre o rateio de servidores por centro o valor consumido pelo curso foi muito inferior ao apresentado no modelo de Machado e Holanda (2010) que leva em conta apenas o quantitativo de alunos equivalentes, absorvendo assim uma parcela maior dos custos, como o número de servidores do centro é o menor e o quantitativo de alunos é um dos maiores se comparado aos outros centros houve essa distorção.

Já os valores dos cursos do Centro de Ciências Biológicas e da Saúde apresentaram uma diferença de -73,46%, sendo possível observar que o modelo de Santos (2014) apresentou um custo maior do que o de Machado e Holanda (2010). Vale ressaltar que o centro possui o menor número de alunos equivalentes, mas não é o menor em número de servidores.

O centro de Ciências sociais aplicadas e humanas apresentaram uma diferença de -13,09%, sendo o valor apurado por Santos (2014) maior que o apurado em Machado e Holanda (2010), dessa forma foi o centro que apresentou menor discrepância entre os demais centros no Campus de Mossoró, pois tanto o número de servidores quanto o quantitativo de alunos representam o terceiro menor comparado com as demais unidade.

O campus de Mossoró foi o que mais se aproximou no valor dos custos, apresentou uma diferença de apenas 1,18%, sendo o modelo de Machado e Holanda(2010) maior, pois tanto o número de servidores como de alunos equivalente é o maior se comparado com os outros Campus. Já o campus Pau dos ferros apresentou -47,77% considerando que o valor do modelo de Santos (2014) foi superior ao custo apurado pelo de Machado e Holanda (2010), visto que tem o segundo menor quantitativo de alunos, mas o número de servidores é o quarto menor.

O ponto positivo que pode ser destacado no modelo de Santos (2014) está na distribuição dos custos, o modelo consegue atribuir valores por servidores, inclusive os do administrativos, tirando assim o peso somente dos custos de graduação e pós-graduação. O ponto negativo desse modelo está na execução, pois demanda muito tempo para ser finalizado o que pode não ser interessante para o serviço público. Em contrapartida o modelo de Machado e Holanda (2010) demanda menos tempo que o modelo de Santos (2014), porém a forma de rateio faz com que os cursos fiquem com um custo maior, já que não distribui nada para o setor administrativo.

A diferença apresentada pelo custo total dos dois modelos corresponde a 7,13%, sendo o modelo de Machado e Holanda com um custo total maior. No entanto, apesar da diferença ser pequena no custo total, os custos de alguns cursos apresentam uma grande discrepância entre os dois modelos. Dessa forma, o modelo de Santos (2014) por ser mais completo, pois possibilita a utilização de diversos critérios de rateios, como o quociente das unidades que é critério de rateio para os custos dos serviços e das contribuições, ele também distribui parte dos custos para o setor administrativo pois utiliza o número de servidores como critério de rateio, retirando assim uma boa parte do que seria atribuído aos cursos, além disso é um modelo mais recente, que tem com ponto de partida a VPD, é mais exequível do que o modelo de Machado e Holanda (2010), apesar desse chegar a informação de uma maneira mais prática, utilizando a informação executada partindo da despesa liquidada e realizando os devidos ajustes até atingir o valor do custo, demandando menos tempo e tornando a informação do custo mais tempestiva, o modelo de Santos (2014) representa uma informação mais fidedigna.

5 Considerações Finais

O objetivo dessa pesquisa foi analisar qual sistema de custeamento é mais exequível dentro do contexto atual da UFERSA. Nessa pesquisa o termo exequível representa o sistema que produzirá a informação de custo de forma mais pratica e fidedigna, utilizando os dados disponíveis. Considerando os resultados encontrados, conclui-se que os objetivos do trabalho

foram atingidos e para alcançá-los, primeiro foi realizada a apuração dos custos da UFERSA no ano de 2018, utilizando dois modelos de custeamento, sendo estes: o de Santos (2014) e o modelo de Machado e Holanda (2010). Na apuração, foram realizados os rateios dos valores de cada insumo para os cursos (objetos de custos), utilizando o número de alunos equivalentes.

O estudo apresentou os custos de todos os cursos de graduação e pós-graduação da UFERSA para o ano de 2018, tendo entre seus resultados o curso de C&T integral no campus de Mossoró como o curso com o maior custo sendo R\$ 23.205.269,88 no modelo de Machado e Holanda (2010) e R\$ 9.476.696,386 em Santos (2014). Já os cursos de C&T integral e Engenharia de Software no campus de Angicos não apresentaram nenhum custo, pois o número de alunos equivalentes é zero. Fatores determinantes para esse resultado foram os custos de pessoal e o quantitativo de alunos equivalentes. O curso de C&T integral no campus de Mossoró possui o maior quantitativo de alunos equivalentes 1.269. Os cursos de C&T integral e Engenharia de Software apresentou 0 no quantitativo de alunos equivalentes.

Vale salientar que a diferença entre os modelos de custeio é a maior contribuição desse trabalho, mesmo a diferença entre o custo total dos modelos de custeio representando apenas 7,13%, sendo o modelo de Machado e Holanda (2010) com um custo total maior do que o de Santos (2014), a diferença em alguns cursos de graduação e pós-graduação são significantes, como, os cursos do Centro de Ciências Exatas e Naturais (CCEN) que apresentaram uma distorção de 59,16% de um modelo para o outro. Os cursos do Centro de Ciências Agrárias (CCA) com 46,76%, o Centro de Engenharias (CE) com 40,23%, o campus de Angicos com 33,08% e o campus de Caraúbas com 30,46% também apresentaram uma diferença expressiva entre os dois modelos de custeio. No processo de apuração dos custos o modelo de Santos (2014) leva em consideração outros critérios de rateio como o número de servidores de cada unidade (utilizado nos custos com pessoal), o quociente de cada unidade (aplicado nos custos serviços e contribuições), além do número de alunos equivalentes.

Dessa forma, o centro com menor número de servidores ou menor quociente ficaram com uma parcela menor dos custos para serem rateados pelo número de alunos equivalentes, a unidade CCEN, por exemplo, possui o menor número de servidores, mas não é o menor em alunos, por esse motivo se justifica a discrepância entre os modelos, pois o modelo de Machado e Holanda (2010) só considera como rateio o número de alunos equivalentes. Como os servidores e o quociente de cada unidade representam um fator importante na distribuição de alguns custos, o modelo de Santos (2014) é mais exequível, pois fornece uma informação mais fidedigna, partindo da VPD, já o modelo de Machado e Holanda (2010) mesmo demandando menos tempo na execução, ele não fornece uma informação tão confiável, pois não considera os servidores e os quocientes de cada unidade como critério de rateio.

As limitações do trabalho foram: ausência de sistema de custos; e dissociação entre os custos diretos e indiretos na apuração do custo. E recomenda-se que a instituição adote mecanismos que permitam uma melhor apuração dos custos, para que não seja necessário a adoção de tantos critérios de rateio para encontrar o custo dos seus cursos de graduação, sendo essa a maior dificuldade na apuração desses custos. Para futuros estudos, sugere-se a realização da comparação dos dois modelos de custeio utilizando mais de um exercício financeiro ou a utilização de mais de uma instituição como objeto de estudo.

Referências

BRASIL. **Lei n.º 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá

outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 05 fev. 2019.

_____. **Lei Complementar n.º 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 União. Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 05 fev. 2019

_____. **Lei n.º. 4320/64**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em 05 fev. 2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprovar a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1366.pdf. Acesso em: 04 fev. 2019.

MACHADO, N.; DE 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, 2010.

RIBEIRO, R. P. **Demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento**: Um estudo sobre a eficiência na aplicação dos recursos públicos em uma universidade pública federal. Dissertação (Mestrado profissional em Administração Pública) – Universidade Federal Rural do Semi-árido (UFERSA), Mossoró, 2018.

DOS SANTOS, E. F. **Subsistema de mensuração e acumulação de custos no setor público**: uma contribuição, em conformidade com a NBC TSP 16.11. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2014.

XAVIER JR, A. E.; DOS SANTOS, L. L.; DA SILVA, W. V.; SOUZA, A. Demonstração do resultado econômico: um estudo de caso em duas universidades públicas. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos...** Foz do Iguaçu: CBC, 2015.

_____; QUEIROZ, D. B., MIRANDA, K. F. Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: Uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal. **Revista UNIABEU**, Belford Roxo, v. 7, n. 16, maio./ago. 2014.