

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL**

MARCELO MEJOLARO FANTIN

CAXIAS DO SUL

2025

MARCELO MEJOLARO FANTIN

**SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Caxias do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Bergmann Borges Vieira

CAXIAS DO SUL

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Universidade de Caxias do Sul
Sistema de Bibliotecas UCS - Processamento Técnico

F216s Fantin, Marcelo Mejolaro

Sistema de custos no setor público [recurso eletrônico] : um estudo no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul / Marcelo Mejolaro Fantin. – 2025.

Dados eletrônicos.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de Caxias do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2025.

Orientação: Guilherme Bergmann Borges Vieira.

Modo de acesso: World Wide Web

Disponível em: <https://repositorio.ucs.br>

1. Administração financeira. 2. Contabilidade de custo. 3. Administração pública. 4. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul. I. Vieira, Guilherme Bergmann Borges, orient. II. Título.

CDU 2. ed.: 005.915

Catalogação na fonte elaborada pela(o) bibliotecária(o)
Márcia Servi Gonçalves - CRB 10/1500

MARCELO MEJOLARO FANTIN

**SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação de Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação do Mestrado em Administração da Universidade de Caxias do Sul, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Aprovado em 09 de outubro de 2025.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Honorato Schuch Santos
Universidade Federal do Rio Grande

Profa. Dra. Cíntia Paese Giacomello
Universidade de Caxias do Sul

Prof. Dr. Roberto Birch Gonçalves
Universidade de Caxias do Sul

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha esposa e aos meus filhos, que são a minha maior inspiração. Dedico também a Deus, por me conceder forças nos momentos necessários e, assim, permitir que eu nunca desista dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

A todos que estiveram ao meu lado, seja torcendo ou participando para que fosse possível a construção deste trabalho: aos colegas, aos professores do programa de Mestrado em Administração da Universidade de Caxias do Sul e, em especial, ao meu orientador, Dr. Guilherme Bergmann Borges Vieira, cuja dedicação e paciência a mim dispensadas requerem minha gratidão.

Agradeço à minha esposa, Daniela, e aos meus filhos, Annie e Vicente, que acreditaram em mim, e a Deus, que nunca me abandonou nas horas em que mais me senti só. A experiência vivenciada nestes anos será levada para toda a minha vida e, que seja de inspiração aos meus filhos, para que estudem e jamais desistam de seus objetivos.

Muito obrigado a todos!

RESUMO

O sistema de custos possui diversas aplicações para a governança no setor público, dentre elas é possível citar o auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. Nesse sentido, várias normativas surgiram e vem sendo aprimoradas para que se estabeleçam padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Adicionalmente, o Tribunal de Contas da União (TCU), por meio do Acórdão TCU nº 1.078/2004, determinou providências para a adoção de um sistema de custos nas instituições públicas federais. Para atender a essa determinação, em 2011 foi criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o Sistema de Informações de Custos (SIC) a ser utilizado por instituições públicas federais. Esse sistema possibilita aos gestores informações para subsidiar decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público. Apesar disso, observa-se que muitas instituições ainda não possuem esse sistema implementado, como é caso do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS). Dado esse contexto, a presente dissertação teve como objetivo propor uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal no IFRS. Para isso, foi aplicado o método do *Design Science Research* para a elaboração do artefato proposto, o qual foi operacionalizado mediante a realização de um grupo focal composto por membros da alta gestão do IFRS. Como resultado do estudo, concluiu-se que todas as fases do processo de desenvolvimento do artefato contribuíram para a estruturação da metodologia de custeio a ser adotada na implementação do SIC, a qual viabilizará a obtenção de informações de custos para a elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento governamental, bem como o atendimento aos dispositivos normativos que estabelecem a obrigatoriedade de um sistema de custos na administração pública.

Palavras-chave: Sistema de custos; Sistemática de Implementação; *Design Science Research*, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul.

ABSTRACT

The cost system has several applications for governance in the public sector, including support for planning, decision-making, monitoring, performance evaluation, transparency, accountability, and responsibility processes. In this sense, several regulations have emerged and are being improved to establish standards to be observed in the implementation of the cost system. Additionally, the Federal Court of Auditors (TCU), through TCU Ruling No. 1,078/2004, determined measures for the adoption of a cost system in federal public institutions. To comply with this requirement, in 2011 the National Treasury Secretariat (STN) created the Cost Information System (SIC) to be used by federal public institutions. This system provides managers with information to support government decisions on more efficient allocation of resources and create the conditions for improving the quality of public spending. Despite this, it is observed that many institutions still do not have this system implemented, as is the case of the Federal Institute of Education, Science, and Technology of Rio Grande do Sul (IFRS). Given this context, this dissertation aimed to propose a system for implementing the Federal Government's Cost Information System (SIC) in IFRS. To this end, the Design Science Research method was applied to develop the proposed artifact, which was operationalized through a focus group composed of members of IFRS senior management. As a result of the study, it was concluded that all phases of the artifact development process contributed to structuring the costing methodology to be adopted in the implementation of the SIC, which will enable obtaining cost information for the preparation of government planning and budgeting instruments, as well as compliance with the normative provisions that establish the mandatory nature of a cost system in public administration.

Keywords: Cost system; Implementation systematics; Design Science Research, Federal Institute of Education, Science and Technology of Rio Grande do Sul.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Distribuição dos <i>campi</i> no Estado do Rio Grande do Sul.....	20
Figura 2 - Estrutura organizacional da Reitoria	20
Figura 3 - Estrutura organizacional dos <i>campi</i>	21
Figura 4 - Visão dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custos.....	28
Figura 5 - Tela de acesso ao Tesouro Gerencial.....	38
Figura 6 - Convergência entre os sistemas estruturantes do Governo Federal.....	44
Figura 7 - Estrutura ideal para apuração de custo	45
Figura 8 - Representação da condução do DSR	48
Figura 9 - Roteiro da pesquisa utilizando o DSR.....	50
Figura 10 - Artefato proposto para a implementação do SIC no IFRS	62
Figura 11 - Cadeia de valor do IFRS	70
Figura 12 - Funcionalidade Detacustos no sistema SIAFI	77
Figura 13 - Modelagem de custeio do IFRS.....	79
Figura 14 - Artefato refinado para implementação do SIC no IFRS	89

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais objetivos de um sistema de custos.....	26
Quadro 2 - Apresentação dos termos básicos de custos	27
Quadro 3 - Percurso da despesa pública.....	29
Quadro 4 - Princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos	31
Quadro 5 - Principais etapas do processo de concepção do Sistema de Custos (SIC).....	40
Quadro 6 - Fatos na linha do tempo a partir da homologação do SIC	41
Quadro 7 - Situação no SIAFI Web x Efeito sobre custos no SIC	46
Quadro 8 - Ferramentas para detalhamento da informação de custos.....	47
Quadro 9 - Utilização das informações de custo na tomada de decisão no IFRS	54
Quadro 10 - Contribuição dos sistemas estruturantes para a tomada de decisão	55
Quadro 11 - Síntese da alocação e registro das despesas com orçamento discricionário	56
Quadro 12 - Principais desafios para a operacionalização de um sistema de custos no IFRS .	58
Quadro 13 - Objetos de custo mais relevantes na percepção dos participantes	59
Quadro 14 - Potenciais benefícios advindos com a implementação do SIC no IFRS.....	61
Quadro 15 - Composição da equipe responsável por mensurar e avaliar custos.....	64
Quadro 16 - Objetos de custo do IFRS	70
Quadro 17 - Macroprocessos do IFRS com base na Cadeia de Valor	71
Quadro 18 - Centros de Custo relacionados à unidade organizacional do IFRS - Reitoria	73
Quadro 19 - Centros de Custo relacionados à unidade organizacional do IFRS – Campus Veranópolis	74
Quadro 20 - Alocação dos custos e a origem de dados	74
Quadro 21 - Plano de implementação do SIC no IFRS	81
Quadro 22 - Aspectos considerados na avaliação do artefato pelo grupo focal	84
Quadro 23 - Aspectos positivos e negativos do artefato percebidos pelo grupo focal	85
Quadro 24 - Propostas de melhoria para o artefato sugerido pelo grupo focal	86
Quadro 25 - Propostas para aprimoramento da qualidade das informações de custos	87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Força de trabalho no IFRS	67
Tabela 2 - Área construída no IFRS	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividade
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COINC	Coordenação de Informações de Custos
CPR	Contas a Pagar e a Receber
DETACUSTO	Detalhamento de Custos
DSR	<i>Design Science Research</i>
GT	Grupo de Trabalho
IFRS	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul
INFRA SIGs	Sistemas estruturantes do Governo Federal
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Pública aplicadas ao Setor Público
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
MIC	Manual de Informação do Sistema de Custos do Governo Federal
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PI	Plano Interno
PO	Plano Orçamentário
PPA	Plano Plurianual
SCDP	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIADS	Sistema Integrado de Gestão Patrimonial
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SIC	Sistema de Informação de Custos do Governo Federal
SIGEPE	Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal
SIGPLAN	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Governo Federal

SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SIORG	Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal
SPUnet	Sistema de Gestão Integrado dos Imóveis Públicos Federais
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TG	Tesouro Gerencial
UG	Unidade Gestora
UGR	Unidade Gestora Responsável

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	16
1.2 OBJETIVOS	22
1.2.1 Objetivo geral	22
1.2.2 Objetivos específicos	22
1.3 JUSTIFICATIVA	23
1.4 ADERÊNCIA DA DISSERTAÇÃO À LINHA DE PESQUISA.....	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO	26
2.1 GESTÃO DE CUSTOS: CONCEITOS E APLICAÇÕES NO SETOR PÚBLICO	26
2.2 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO	31
2.2.1 Princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos	31
2.2.2 Métodos de custeio	32
2.2.2.1 Custeio Direto	32
2.2.2.2 Custeio por Absorção	33
2.2.2.3 Custeio Baseado no Método RKW	33
2.2.2.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	34
2.2.2.5 Custeio Baseado em Atividades e Tempo	34
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO APLICADOS AO SETOR PÚBLICO.....	35
2.4 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL (SIAFI)	36
2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC)	39
2.5.1 Plano geral de implementação do sistema	43
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	48
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	48
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS	49
4 RESULTADOS	53
4.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO DO PRIMEIRO GRUPO FOCAL - DIAGNÓSTICO	53
4.1.1 Grau de utilização de informações de custos no processo de tomada de decisão no IFRS	53
4.1.2 Contribuição dos dados fornecidos pelos sistemas estruturantes do Governo Federal no processo de tomada de decisão	54
4.1.3 Análise das despesas das unidades que recebem orçamento discricionário	56

4.1.4 Desafios para operacionalizar um sistema de custos no IFRS	57
4.1.5 A relevância dos objetos de custo para a instituição	58
4.1.6 Potenciais benefícios da implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) no IFRS.....	60
4.2 ARTEFATO PROPOSTO.....	62
4.2.1 Fase 1: Definições	63
4.2.1.1 Composição da equipe responsável de custos	63
4.2.1.2 Definição dos objetos de custos	65
4.2.1.3 Definição dos centros de custos e informações básicas a serem informadas no SIAFI71	
4.2.1.4 Sistema de Acumulação, Sistema de Custeio e Método de Custeio - Modelagem	78
4.2.2 Fase 2: Condução do Processo.....	82
4.2.3 Fase 3: Implementação gradual dos itens de custo.....	83
4.2.4 Fase 4: Informações geradas no SIC/TG.....	83
4.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO DO SEGUNDO GRUPO FOCAL - REFINAMENTO DO ARTEFATO	83
4.3.1 Avaliação da adequação da sistemática proposta para implementação do sistema de custos (SIC) no IFRS	83
4.3.2 Análise dos principais aspectos positivos e negativos do artefato proposto.....	84
4.3.3 Propostas de melhoria para potencialização dos aspectos positivos e mitigação dos aspectos negativos do artefato	86
4.3.4 Perspectivas de melhorias futuras para o aprimoramento da qualidade da informação de custos na instituição	87
4.3.5 Refinamento do artefato	88
5 CONCLUSÕES.....	91
5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	92
REFERÊNCIAS	94
APÊNDICE A – ROTEIRO DE PESQUISA GRUPO FOCAL (DIAGNÓSTICO).....	103
APÊNDICE B – ROTEIRO DE PESQUISA GRUPO FOCAL (REFINAMENTO DO ARTEFATO).....	105
APÊNDICE C – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)	106

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública do Brasil tem a incumbência de aprimorar seus processos de responsabilização, conhecidos como *accountability*. Esses processos estão intrinsecamente ligados à transparência das práticas governamentais e à obrigação de prestar contas sobre a utilização de seus recursos. Este compromisso surge em resposta aos desafios enfrentados na busca pela eficiência, eficácia e efetividade no planejamento e implementação de políticas públicas (Brasil, 2025).

Conforme Cadete Costa et al. (2018), a adoção da informação de custos como ferramenta de governança no âmbito público, em face de um contexto de limitação de recursos, reforça a relevância de uma cultura de mensuração. Dessa forma, a exposição da gestão de custos pode apoiar a administração da *res publica*, desde a visão estratégica até a operacional, voltada para a avaliação de desempenho (Brasil, 2025).

Nessa perspectiva, a Contabilidade tem o potencial de auxiliar o gestor de múltiplas formas, viabilizando a realização bem-sucedida dos objetivos estabelecidos e contribuindo com processos como planejamento, registro, controle e avaliação de desempenho (Paula; Corrêa; Silva, 2019). Conforme Santos (2017), a contabilidade é caracterizada como um sistema de contas, constituído por normas, regras e princípios, destinado à acumulação, produção e análise de dados, com o objetivo de atender às necessidades internas e externas de uma empresa.

Em relação à dimensão interna, Santos (2017) inclui os gestores de todos os níveis, que comumente utilizam informações mais detalhadas e específicas sobre a entidade. Quanto à dimensão externa, a contabilidade atende às demandas de acionistas, investidores, financiadores, autoridades fiscais, entre outros. A compreensão das informações originadas da escrituração e sua apresentação nos demonstrativos contábeis e nos relatórios de custos têm como objetivo induzir transformações significativas na gestão. Essas mudanças se refletem tanto na maneira de administrar o patrimônio público quanto na forma de reconhecer, mensurar e evidenciar os itens patrimoniais e os custos dos serviços públicos (Brasil, 2025).

Identifica-se a exigência da contabilidade de custos na gestão pública desde 1964, conforme estabelecido pela Lei nº 4.320, e subsequentemente pelo Decreto-Lei nº 200, de 1967. Na década de 1980, o Decreto nº 93.872 e a Constituição Federal já continham dispositivos legais que indicavam a obrigatoriedade de apuração dos custos na administração pública e a necessidade de evidenciar os resultados de sua gestão (Wiemer; Ribeiro, 2004).

Segundo Moura (2003), as determinações da Constituição Federal de 1988 instauram um processo de transformação para um modelo de gestão que avalie seus resultados pela eficácia e eficiência, enfatizando a necessidade de apuração dos custos. Conforme a concepção estabelecida pelo artigo 74 da Constituição Federal, o controle interno compreende:

- I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (Brasil, 1988, não paginado).

Para Giacomoni (2023), em contraste com o passado, quando a ênfase do controle interno estava nas questões relacionadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, além de manter o controle quanto ao cumprimento das normas e demais requisitos legais, introduzem inovações positivas no âmbito do controle substantivo. Wiemer e Ribeiro (2004) destacam o inciso II do artigo 74 da CF 88, que estabelece como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados na gestão. Nesse contexto, um sistema de custos é o instrumento a ser empregado para medir os resultados, em termos de eficácia e eficiência, das gestões orçamentária, financeira e patrimonial.

A adoção de um sistema de apuração de custos pelas Instituições Federais de Ensino Superior, segundo Lima (2021), ainda não atingiu os objetivos propostos pelas determinações legais. Adicionalmente, identificou-se a necessidade de entendimento, tanto teórico quanto prático, do processo de implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) nas Instituições Federais de Ensino Superior vinculadas ao Ministério da Educação.

Compreender o propósito gerencial da informação de custo implica transcender os objetivos burocráticos de conformidade com a legislação. Sem essa compreensão, a informação de custo não alcançará plenamente sua finalidade, que é servir como um dos instrumentos para os gestores em seus processos decisórios. No cotidiano, o gestor frequentemente precisa tomar decisões. Possuir e avaliar informações de custos associadas pode, muitas vezes, elucidar uma decisão ou ainda evidenciar riscos (Brasil, 2019).

No âmbito público, todos os gastos são contabilizados como despesas, sejam elas orçamentárias ou extraorçamentárias. Esta prática difere do setor privado, onde apenas os gastos diretamente ou indiretamente associados à produção são registrados como custos. As despesas proporcionam uma visão de como o governo financia os recursos que emprega ou potencialmente empregará, enquanto os custos oferecem uma perspectiva de como o governo financia seus resultados (Wiemer; Ribeiro, 2004).

Um benefício notável da implementação de um sistema de apuração de custos é sua contribuição para a identificação de atividades que agregam ou não valor ao serviço, combatendo efetivamente desperdícios e auxiliando na alocação de recursos para os serviços com melhor desempenho (Wiemer; Ribeiro, 2004). Segundo Alonso (2022), dentro da perspectiva de identificar atividades que agregam valor aos serviços, pode-se adotar o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), sendo essencial a definição de objetivos estratégicos e a descrição detalhada das atividades. Contudo, os conceitos tradicionais dos Métodos de Custeio e das Ferramentas de Gestão possibilitam que os pesquisadores selecionem ferramentas específicas, de acordo com suas características distintas (Araújo; Margueiro; Morais, 2021).

O presente estudo é estruturado em cinco capítulos, incluindo esta introdução, na qual são delineados o tema, o objetivo da pesquisa, os objetivos que orientam a pesquisa e sua justificativa teórica e prática. Após este capítulo inicial, é apresentado o referencial teórico do estudo, onde são explorados conceitos pertinentes à gestão de custos; são expostos os princípios e métodos de custeio de maneira abrangente e os mais aplicáveis ao setor público; e são caracterizados os Sistemas Estruturantes Governamentais: SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira e o SIC – Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, sendo apresentadas suas características principais e suas finalidades de uso. No terceiro capítulo são descritos os procedimentos metodológicos adotados no estudo, sendo apresentado o método do *Design Science Research*, o qual foi utilizado para a elaboração de um artefato, que consistiu em uma sistemática para orientar a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal no IFRS. No quarto capítulo, são apresentadas as análises realizadas para atingir os objetivos do estudo e são expostos os resultados da pesquisa realizada. No quinto e último capítulo, são apresentadas as conclusões do estudo, suas limitações e as sugestões para futuras pesquisas.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O setor público brasileiro enfrenta a existência de um extenso conjunto de normas que fazem referência à mensuração, evidenciação e gestão de custos pelas entidades governamentais. Essas normas estabelecem de maneira explícita as responsabilidades relacionadas à temática de custos para a contabilidade (Cardoso, 2022). Diante desse cenário, é de extrema importância a realização de esforços direcionados à modernização e agilização

da administração pública, com a gradual substituição do modelo burocrático por um modelo gerencial. Este último possibilita uma perspectiva mais econômica para o setor público (Oliveira Jr., 2020).

O propósito primordial de um sistema de custos orientado para fins gerenciais é fornecer informações que auxiliem nos processos decisórios, tanto para as organizações do setor privado quanto para as do setor público. No entanto, existe uma distinção na adoção desses sistemas de custos. No setor privado, eles estão associados à busca por melhores resultados financeiros. Por outro lado, nas organizações governamentais, esses sistemas podem ser implementados com o objetivo de buscar legitimidade no contexto político, econômico e social (Cardoso, 2022).

Conforme Brandão (2022), a importância das informações de custos para a obtenção de maior eficiência, economicidade e transparência é amplamente reconhecida. Apesar da existência de diversos dispositivos legais que prescrevem seu uso, as experiências de aplicação da contabilidade de custos ainda são limitadas em órgãos públicos. Lara (2023, p. 14) afirma que “os sistemas de informações estão se difundindo nas instituições públicas por meio dos chamados sistemas estruturantes do Governo Federal, dentre eles, o Sistema de Informação de Custos (SIC)”. Segundo Brandão (2022), as entidades governamentais brasileiras encontram-se em fase de implementação de processos de gerenciamento de custos.

A Lei Federal nº 4.320, promulgada em 17 de março de 1964, destaca os serviços de contabilidade para determinar os “custos dos serviços industriais” (Brasil, 1964), tendo sido introduzida na legislação brasileira como a primeira exigência sobre a apuração de custos no setor público (Meinheim; Raupp; Sacramento, 2023). Ainda na década de 1960, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, determinou a apuração dos custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (Brasil, 1967). O artigo 79 desse Decreto reforçou a necessidade de apuração de custos pela contabilidade a fim de evidenciar os resultados da gestão, inserindo um conceito mais gerencial para a utilização das informações de custos (Meinheim; Raupp; Sacramento, 2023).

Com o intuito de ampliar o enfoque na apuração dos custos, o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, tem como objetivo evidenciar os resultados das ações da gestão pública por meio das informações geradas pela apuração dos custos (Brasil, 1986). Conforme estabelecido no Art. 137 do referido Decreto, a contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as

informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional (Brasil, 1986, não paginado).

Um novo marco na administração pública brasileira se deu com a criação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (RLF). Essa Lei determina a observância das normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas e a necessidade de apuração dos custos no setor. Em seu artigo 50, § 3º, a Lei evidencia a obrigatoriedade de a administração pública manter um sistema de custos que possibilite a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000).

Em resposta à demanda normativa e com base nos princípios de supervisão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das instituições públicas do país em relação à legalidade, legitimidade e economicidade, o Tribunal de Contas da União (TCU), uma entidade de controle externo do Governo Federal, proferiu o Acórdão TCU nº 1.078/2004. Esse acórdão instrui que a Administração Pública Federal deve, o mais rapidamente possível, implementar um sistema de custos que permita, entre outras finalidades, a avaliação e o monitoramento da gestão orçamentária e financeira dos responsáveis, levando em consideração o estabelecido na LRF (Brasil, 2004).

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) assume uma posição de destaque na evolução e aprimoramento da administração pública. As diretrizes estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) têm sido fundamentais para moldar um novo panorama para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) é fortemente incentivada, o que sublinha a necessidade de implementação de um sistema de custos na administração pública (Oliveira Jr., 2020).

Em 2011, o CFC determinou regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público através da publicação da NBC T 16.11 (CFC, 2011), contribuindo ao conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). De acordo com Meinheim, Raupp e Sacramento (2023), este foi um passo importante para buscar a convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicadas ao setor.

Nesse período, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou as Portarias nº 157 e nº 716, que dispõem sobre a criação e as competências do Sistema de Custos do Governo Federal. A Portaria STN nº 157, de 2011, cria o Sistema de Custos no âmbito do Governo Federal (sistema estruturante composto pelos órgãos setoriais e Central – STN), com o

objetivo de proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais (Brasil, 2011). Posteriormente, a Portaria STN nº 716, de 2011, estabeleceu o Sistema de Informações de Custos (SIC) como o sistema informacional de custos do Governo Federal (Brasil, 2011a).

Na busca por melhores práticas contábeis no setor público brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público em 18 de novembro de 2021, definindo que a norma deveria ser aplicada pelas entidades do setor a partir de 1º de janeiro de 2024 (Silva et al., 2022). Essa norma revogou a Resolução CFC nº 1.366/2011, que aprovou a NBC T 16.11, estabelecendo novas diretrizes e padrões para os sistemas de custos dos órgãos e entidades públicas (CFC, 2021). A nova norma prevê maior especialização das áreas, com a atuação de profissionais de contabilidade e o envolvimento direto da alta administração para mensurar custos como instrumento de governança pública para fins gerenciais (Brasil, 2024).

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS) encontra-se inserido nesse contexto. O referido Instituto foi criado pela Lei nº 11.892 (Brasil, 2008), sendo uma autarquia federal de ensino público, vinculada ao Ministério da Educação (MEC), possuindo autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-científica e disciplinar (IFRS, 2024).

Os Institutos Federais tiveram sua origem a partir da transformação e/ou integração das Escolas Técnicas Federais, Escolas Agrotécnicas Federais, Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFETs) e das escolas vinculadas às Universidades Federais de todos os estados (Andreis, 2015), sendo definidos da seguinte forma pelo artigo 2º da citada Lei nº 11.892.

[...] instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e multicampi, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas [...]. (Brasil, 2008, não paginado).

Atualmente, o IFRS é composto pela Reitoria, sediada em Bento Gonçalves, e pelos *campi*: Alvorada, Bento Gonçalves, Canoas, Caxias do Sul, Erechim, Farroupilha, Feliz, Ibirubá, Osório, Porto Alegre, Restinga (Porto Alegre), Rio Grande, Rolante, Sertão, Vacaria, Veranópolis e Viamão, distribuídos em 17 municípios gaúchos. Recentemente, foram criados o Campus Zona Norte e o Campus Gramado, como parte do plano de expansão da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (EPCT) no âmbito do Novo

Programa de Aceleração do Crescimento (Novo PAC), elevando o número total de *campi* para 19. A Figura 1 apresenta a distribuição dessas unidades no território do Estado.

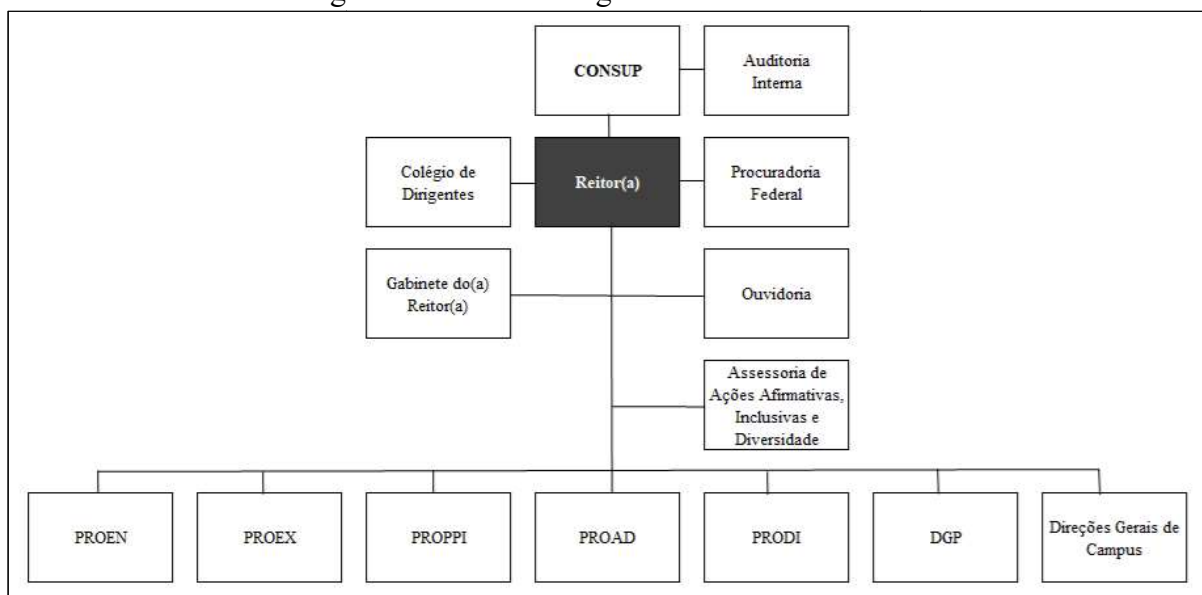
Figura 1 – Distribuição dos *campi* no Estado do Rio Grande do Sul



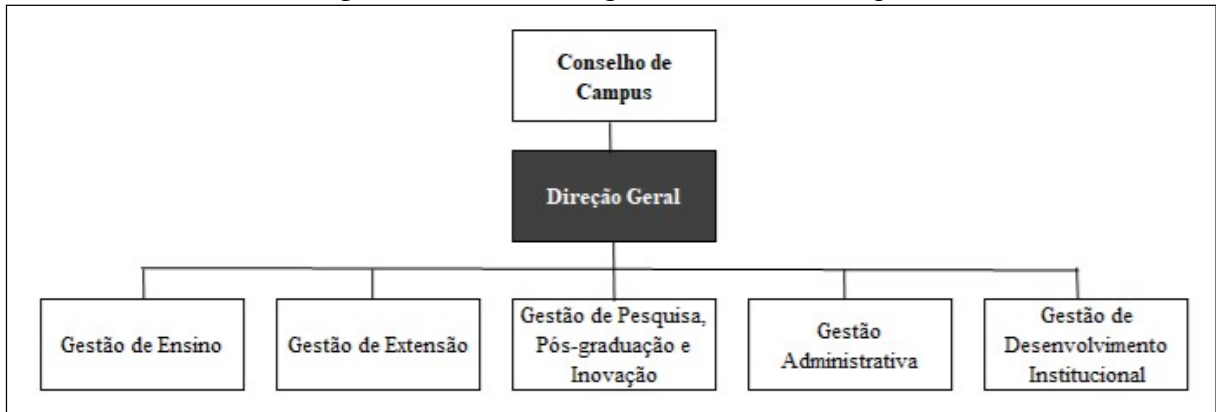
Fonte: Relatório de gestão exercício 2024 IFRS (IFRS, 2024, p. 5).

A estrutura organizacional do IFRS segue o estabelecido em seu Estatuto, em seu Regimento Geral e nos Regimentos Internos de cada unidade. O organograma do Instituto é apresentado nas Figuras 2 e 3.

Figura 2 – Estrutura organizacional da Reitoria



Fonte: Adaptado de Relatório de gestão exercício 2024 IFRS (IFRS, 2024, p. 9).

Figura 3 – Estrutura organizacional dos *campi*

Fonte: Adaptado de Relatório de gestão exercício 2024 IFRS (IFRS, 2024, p. 9).

Nos últimos anos, cortes cada vez mais frequentes nos recursos vêm sendo aplicados ao orçamento do Ministério da Educação (MEC) (Barreto, 2022), e o impacto dessas restrições orçamentárias tem sido perceptível nas instituições de ensino públicas. Nesse contexto, segundo Monteiro, Pereira e Souza (2015), a contabilidade de custos é relevante, pois permite comparar o desempenho entre exercícios financeiros, bem como facilitar a prestação de contas aos órgãos, permitindo o exercício de controle do gasto público pela sociedade.

A adoção de sistemas de custos é, portanto, uma condição necessária para a identificação das atividades que adicionam ou não valor ao usuário do serviço e para combater eficazmente desperdícios (Alonso, 2022). Para Freitas et al. (2014), a informação de custos é um elemento importante para a tomada de decisão, visando contribuir para auxiliar os gestores públicos em suas atividades diárias de avaliar a eficiência e a economicidade da aplicação dos recursos, bem como na gestão da qualidade do gasto público.

Além disso, o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo do Governo Federal, na missão de acompanhar a execução orçamentária e financeira do país e contribuir com o aperfeiçoamento da Administração Pública, obriga a administração pública federal a dispor de um sistema de custos (Brasil, 2004). Em consonância, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria STN nº 157, criou o Sistema de Informações de Custos (SIC), com o intuito de subsidiar decisões governamentais e estratégicas dos gestores quanto à alocação mais eficiente do gasto público (Brasil, 2011). O SIC é um sistema gerencial que organiza os dados recebidos dos principais sistemas do Governo Federal (SIAFI, SIAPE/SIGEPE, SIORG, SIOP), concebido para fornecer informações de custos da Administração Pública Federal. Trata-se de um sistema informacional, utilizado para o processamento de consultas e não de transações.

No entanto, o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS) ainda não possui um sistema de informações de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Lei Complementar nº 101, de 2000). Portanto, o referido Instituto se encontra em desconformidade com a determinação do Tribunal de Contas da União (TCU) no tocante ao Acórdão TCU nº 1.078/2004, estando impossibilitado de fornecer aos gestores informações que permitam identificar ineficiências e desperdícios na realização dos gastos públicos. Em virtude disso, o problema de pesquisa que irá nortear a presente dissertação baseia-se no seguinte questionamento: Como implementar o Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul?

1.2 OBJETIVOS

Para atender à questão de pesquisa previamente apresentada, estabeleceram-se os objetivos, geral e específicos, da presente dissertação. Tais objetivos são apresentados nas seções a seguir.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é propor uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul.

1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral apresentando anteriormente, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) diagnosticar a gestão de custos no IFRS, identificando os principais problemas e oportunidades de melhoria existentes;
- b) caracterizar o Sistema de Informações de Custos (SIC) proposto pelo Governo Federal, destacando suas contribuições potenciais para o IFRS;
- c) propor um artefato para orientar a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS;

1.3 JUSTIFICATIVA

Embora se destaque o contexto da importância da implantação de sistemas de custos nas organizações públicas, embasado em diversos atos normativos criados a partir de 1964, com a promulgação da Lei nº 4.320, e mais adiante com o reforço dado pela Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101, de 2001, que gerou inclusive a manifestação do Tribunal de Contas da União (TCU) por meio do Acórdão nº 1.078, de 2004, no âmbito do Ministério da Educação, as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) ainda enfrentam dificuldades para a implantação de um sistema de informações de custos. Entre elas, é possível citar, conforme Lima (2021, p. 16), “... a ausência de uma sistemática de apuração de custos, juntamente com a morosidade para a definição e utilização de uma metodologia de custos uniforme, em consonância com as dificuldades no manuseio do SIC.”

Conforme Colussi e Souza (2018), quando utilizado como ferramenta de suporte ao processo decisório, o sistema de custos tende a tornar a gestão mais eficiente e econômica, possibilitando um enfoque gerencial na organização, seja ela pública ou privada. No contexto público específico, a gestão de custos governamentais tem o potencial de contribuir para aumentar a eficiência e a eficácia do gasto público. Em outras palavras, a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) tem como objetivo apoiar o processo decisório, fornecendo informações aos usuários internos e externos sobre a eficiência dos serviços públicos, avaliação de desempenho e planejamento orçamentário (Soares; Rosa; Zonatto, 2020).

No entanto, observa-se na literatura uma escassez de pesquisas que retratem a implantação de sistemas de custos em Institutos Federais de Ensino. Entre os poucos estudos existentes sobre o tema, destacam-se os trabalhos de Oliveira Júnior (2020), Santos (2021) e Lima (2021).

Oliveira Júnior (2020) propõe a implementação do SIC no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe. Para tanto, a pesquisa adota uma abordagem coletiva, operacionalizada por grupo focal, cujos resultados culminam na elaboração de um plano estratégico para a implementação do sistema, tendo a Reitoria como unidade piloto.

Já a pesquisa conduzida por Santos (2021) tem como objetivo analisar a implementação da Gestão de Custos na Universidade Federal do Amazonas (Ufam), com base no modelo proposto pela STN, tendo o SIC como seu principal instrumento. Os resultados obtidos enfatizam a compatibilidade do atual sistema de custos da instituição com o SIC, demonstrando sua aderência à política de gestão de custos do Governo Federal.

E o estudo de Lima (2021) tem como objetivo analisar o processo de implementação do SIC na Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI), por meio da aplicação prática do fluxo de procedimentos desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Os resultados propõem uma metodologia de custeio a ser adotada na fase de gestão do sistema, visando colaborar na aferição e evidenciação dos custos, além de apoiar a tomada de decisão pelos gestores.

Além disso, em um sentido mais amplo, Cardoso (2022) afirma que a literatura acadêmica também carece de diversidade de publicações sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público brasileiro como um todo. Dado esse contexto, o presente estudo se justifica pelo preenchimento de uma lacuna identificada na literatura sobre um tema relevante para a gestão pública.

Por outro lado, também é importante ressaltar a contribuição prática do estudo. Atualmente, o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS), assim como outras instituições públicas, não possui um sistema gerencial de custos. Para fazer frente a essa situação, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria STN nº 157, criou o Sistema de Informações de Custos (SIC), com o objetivo de “...evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal” (Brasil, 2011, p. única). Dado esse contexto, a presente dissertação, ao apoiar a implementação do SIC no IFRS, pode ser útil tanto para o referido Instituto quanto para outras organizações públicas inseridas em uma situação similar. Em outras palavras, o estudo pode ser usado como referência para a implementação do sistema, e a adoção do SIC pode constituir um elemento contributivo para a governança pública.

1.4 ADERÊNCIA DA DISSERTAÇÃO À LINHA DE PESQUISA

A decisão de elaborar um protocolo para implementar o Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal, considerando as particularidades da instituição de ensino pública em questão, conforme proposto nesta dissertação, apresenta uma aderência consistente à linha de pesquisa em Estratégia e Operações. Essa linha aborda diversos temas relevantes para a gestão pública federal. O tema de gestão de custos tem influência direta na eficiência operacional, promovendo a otimização de recursos no setor público. Nesse contexto, a análise estratégica de custos permite identificar oportunidades de melhoria, avaliar alternativas de alocação de recursos e promover a sustentabilidade financeira das organizações públicas. O tema desta dissertação, ao apoiar o desenvolvimento e a

implementação de um sistema gerencial de custos, pode explorar como as estratégias organizacionais impactam os processos operacionais e como a gestão eficaz dos custos contribui para o alcance dos objetivos organizacionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para abordar o problema de pesquisa proposto, este capítulo examina temas pesquisados na literatura relacionados à compreensão dos benefícios das informações de custos no contexto governamental. Inicialmente, apresenta-se uma visão geral sobre custos, abordando conceitos fundamentais, princípios contábeis e métodos de custeio relevantes na área de Contabilidade. Em seguida, explora-se a gestão de custos no setor público, analisando os métodos de custeio mais adequados à administração pública federal. Destaca-se também o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), principal banco de dados do governo federal responsável pelo registro das despesas públicas e fornecimento de informações para o Sistema de Informações de Custos (SIC). Por fim, discute-se a concepção e o plano geral de implementação do SIC.

2.1 GESTÃO DE CUSTOS: CONCEITOS E APLICAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Dentro da literatura de custos, é possível identificar vários autores que abordam um mesmo assunto e/ou conceito de diferentes maneiras (Santos; Cescon; Besen, 2019). Especificamente em relação à Contabilidade de Custos, diversas abordagens podem ser encontradas quanto aos sistemas e métodos de custeio/custos. Esses métodos compreendem termos específicos e estão sujeitos a grupos de leis societárias e tributárias, bem como a normativas contábeis que estruturam a contabilidade de custos (Schultz et al., 2008).

A NBC TSP 34 tem por objetivo estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos, considerando as diretrizes de cada entidade, sob aspectos conceituais e sistêmicos para o seu desenvolvimento e implantação. A informação de custos deve ter foco nos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021), cujos objetivos podem ser vistos no Quadro 1:

Quadro 1 – Principais objetivos de um sistema de custos

1	Mensurar e evidenciar os custos dos bens e serviços entregues à sociedade, bem como dos demais objetos de custos.
2	Apoiar a avaliação de desempenho, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os de outras entidades, públicas ou privadas, estimulando sua melhoria.
3	Subsidiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço, introduzir novos produtos e serviços, descontinuar antigos, estabelecer tarifas.

4	Apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções e definições de tarifas e preços aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados.
5	Subsidiar ações de planejamento, monitoramento de custos e melhorias da qualidade do gasto.
6	Produzir informações que atendam aos diversos níveis gerenciais da entidade.
7	Subsidiar estudos com vistas a promover a busca pela eficiência dos órgãos e entidades do setor público.
8	Direcionar políticas de contingenciamento do gasto público com o objetivo de minimizar seus impactos nas ações governamentais.
9	Apoiar o monitoramento do planejamento estratégico.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na NBC TSP 34 (2021).

Dentre as terminologias de custos aplicadas ao setor público, é possível apresentar as definições dos principais termos utilizados, fazendo um paralelo entre os termos definidos tanto pela doutrina, citada aqui por Martins (2018), quanto pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024 (CFC, 2021).

No Quadro 2, são apresentados alguns termos básicos considerados relevantes segundo a NBC TSP 34, assim como tratados por Eliseu Martins na 11ª edição do livro *Contabilidade de Custos*, Editora Atlas, 2018.

Quadro 2 - Apresentação dos termos básicos de custos

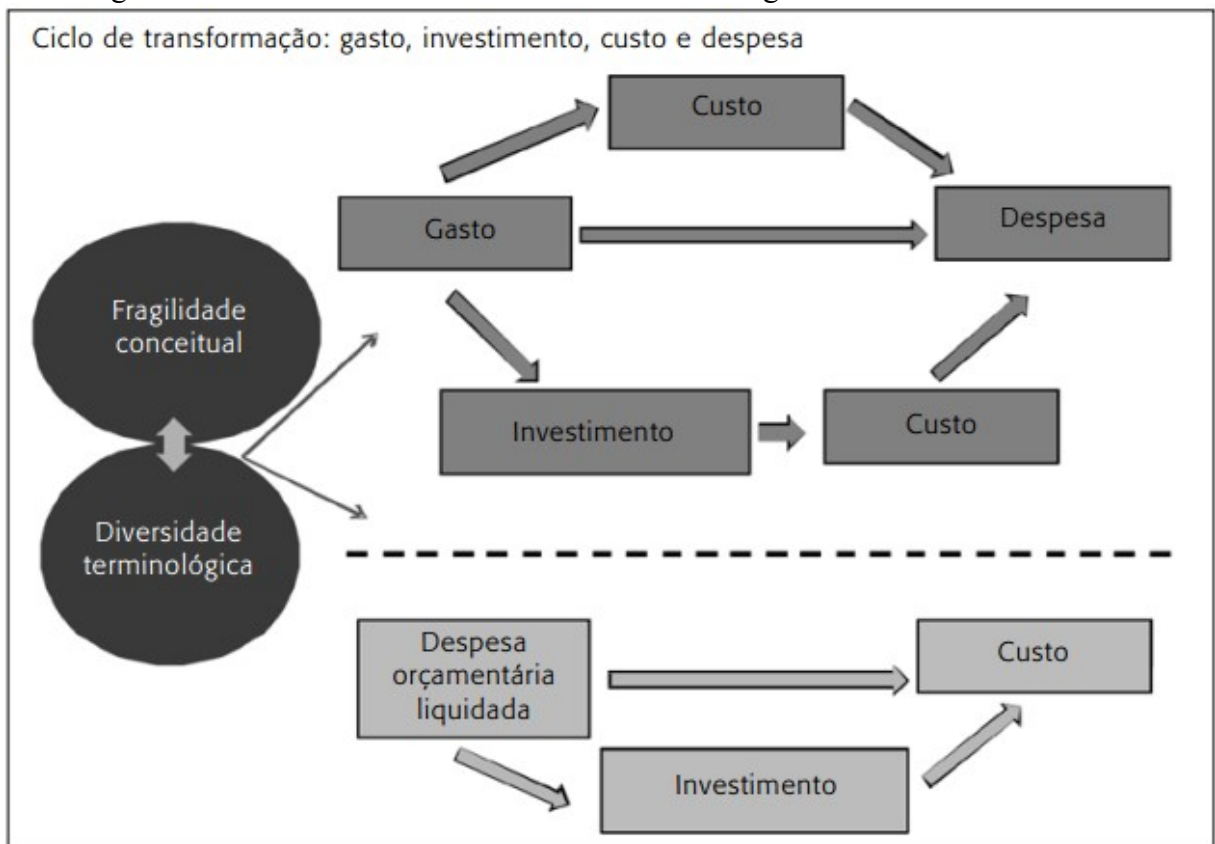
Termos	NBC TSP 34	Eliseu Martins
Gasto	É o dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativo (normalmente dinheiro) (MARTINS, 2018, p. 9).
Desembolso	É o pagamento resultante do gasto.	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço (MARTINS, 2018, p. 10).
Investimento	Corresponde a bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s) (MARTINS, 2018, p. 10).
Custo	É o consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.	Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços (MARTINS, 2018, p. 10).
Despesa	Não define.	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas (MARTINS, 2018, p. 10).
Perda	É o consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, não contribuindo para a geração de bens e serviços.	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária (MARTINS, 2018, p. 11).

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Martins (2018) e NBC TSP 34 (2021).

Para viabilizar a utilização das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos, é essencial estabelecer uma convergência terminológica e conceitual entre a contabilidade governamental e a contabilidade de custos (Martins, 2018). Observa-se no quadro acima que os principais termos empregados em custos possuem significados semelhantes, exceto o termo ‘Despesa’, que não foi definido na NBC TSP 34.

Nos dias atuais, ainda se evidenciam dificuldades na aplicação desses conceitos durante o processo de análise dos gastos no setor público (Machado; Holanda, 2010). A Figura 4 mostra esse relacionamento.

Figura 4 – Visão dos conceitos entre a contabilidade governamental e a de custos



Fonte: Machado e Holanda (2010, p. 11).

A distinção entre custo e despesa é evidenciada na contabilidade empresarial. Seguindo a lógica, todos os gastos ocorridos no produto até que ele fique pronto para a venda são custos de produção. Após, os gastos são classificados como despesas, as quais impactam o resultado do período. No setor público, as despesas orçamentárias seguem um ciclo próprio (Quadro 3), passando pelas fases de fixação, empenho, liquidação e pagamento (Machado; Holanda, 2010).

Quadro 3 – Percurso da despesa pública

Etapa	Descrição
Fixação	O processo de fixação da despesa inicia com o planejamento, onde são definidos os objetivos e metas a serem cumpridos, levando em consideração a responsabilidade na gestão fiscal. Em seguida, esses valores são incluídos na Lei Orçamentária Anual (LOA), submetidos à aprovação legislativa. Só assim a despesa pode ser executada, seguindo as etapas de empenho, liquidação e pagamento.
Empenho	O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.
Liquidação	A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
Pagamento	A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga (entrega de numerário ao credor). A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei nº 4.320 (Brasil, 1964).

Outros termos importantes sobre custos aplicados ao Setor Público para fins gerenciais destacam-se por seus conceitos abaixo descritos:

- a) Custo: são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços, que correspondem ao somatório dos elementos de custo, ligados à prestação daquele serviço (MIC, 2025);
- b) Custo direto: é o custo identificado e apropriado diretamente e objetivamente ao objeto de custo (CFC, 2021);
- c) Custo indireto: é o custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes (CFC, 2021);
- d) Custo fixo: é o custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade (CFC, 2021);
- e) Custo variável: é o custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços (CFC, 2021);
- f) Custo controlável: representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos (CFC, 2021);
- g) Objeto de custo: é a unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. O conceito de objeto de custo é amplo, podendo ser considerado como tal qualquer item no qual os custos conseguem ser identificados e que tem relevância para a gestão. A quantidade de objetos de custos influencia o nível de

granularidade e de complexidade do modelo de gerenciamento de custos. São classificados em objeto de custo final e objeto de custo intermediário, sendo custos finais, os bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público e, custos intermediários, sendo aqueles atribuídos ou não aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão (CFC, 2021);

- h) Apropriação de custos diretos, ou alocação de custos indiretos, é o reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custo previamente definido (CFC, 2021);
- i) Sistema de acumulação corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos e está relacionado ao fluxo físico e real da produção. Os sistemas de acumulação de custos no setor público ocorrem por ordem de serviço ou produção e de forma contínua (CFC, 2021);
- j) Sistema de custos compreende o modelo de gerenciamento de custos, o sistema de informação de custos e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública (CFC, 2021);
- k) Método de custeio se refere ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno) (CFC, 2021);
- l) Centro de custo: é a unidade mínima de acumulação de custos, com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais da organização (órgão). Os centros de custos podem ser criados com base nas unidades organizacionais, produto/serviço, programa (projeto/atividade) etc. (MIC, 2025).

A definição do termo “custo” é fundamentada na compreensão do processo produtivo de uma entidade. Portanto, para entender os custos no contexto do setor público, é necessário compreender o processo produtivo público, que difere do processo produtivo privado em dois aspectos relevantes: a forma de financiamento e o modelo de decisão (Santos, 2021).

De acordo com Dantas (2014), o modelo de financiamento estatal destaca a importância de observar que a obtenção de recursos no setor público, diferentemente do setor privado, ocorre *ex ante*. Em síntese, a remuneração pelos bens ou serviços entregues ocorre

antes de sua efetiva produção e não possui caráter de contraprestação direta. Assim, pode-se considerar que as decisões no setor público não estão vinculadas unicamente a aspectos econômicos, mas sim a um cenário mais amplo no campo das decisões políticas. Isso decorre do fato de que o setor público não tem como objetivo o lucro, mas sim a prestação de serviços públicos, diferentemente da iniciativa privada.

2.2 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO

Nesta seção, são apresentados os princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos que norteiam boas práticas relacionadas ao registro da despesa pública. Em seguida, são apresentados alguns métodos de custeio tradicionais utilizados no sistema brasileiro, sendo alguns citados pelo *Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal* (Brasil, 2025) como os mais indicados para aplicabilidade no setor público.

2.2.1 Princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos

Os princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos, segundo Martins (2018), compreendem o conjunto de normas contábeis vigentes e as práticas de contabilidade reconhecidas, geralmente aceitos em razão de sua vinculação com a Contabilidade Financeira. Alguns princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos são citados segundo o autor, observando o Quadro 4.

Quadro 4 – Princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos

Princípio da realização da receita	Este princípio contábil postula que a identificação do resultado financeiro é exclusivamente reconhecida no instante em que a receita é realizada. Tal reconhecimento é evidenciado, por exemplo, quando ocorre a transferência de um produto manufaturado e/ou a prestação de um serviço para uma entidade terceira.
Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas	Este princípio é de suma importância para a área de Custos, pois orienta a realização do registro pontual de despesas e receitas. Isso significa que o registro ocorre no exato momento em que as despesas e receitas são incorridas, independentemente da ocorrência de uma transação financeira, como um pagamento ou recebimento monetário.
Princípio do custo histórico como base de valor	Como regra geral, os ativos são registrados contabilmente pelo seu valor de entrada (original). No entanto, este princípio pode ser insatisfatório quando os valores históricos passam por períodos de inflação. Em outras palavras, é impróprio considerar o mesmo valor de um ativo estocado como base para a reposição do estoque.

Consistência ou uniformidade	Quando existem múltiplas alternativas válidas para o registro contábil, é apropriado adotar uma delas e manter um padrão constante, evitando alterar os critérios em cada período. Este procedimento inibe alterações no Balanço e nas Demonstrações do Resultado.
Prudência	Esta é considerada uma regra comportamental, na qual a adoção de um espírito de precaução deve predominar no tratamento para determinar se um gasto é classificado como Ativo ou Redução do Patrimônio Líquido. Observando que certos tipos de gastos geram incertezas em sua classificação entre custo ou despesa, deve-se adotar uma postura mais conservadora, presumindo que se torne imediatamente uma despesa e não um estoque.
Materialidade ou relevância	Materiais de consumo de pequena escala, cujo valor monetário é insignificante no contexto dos gastos totais, são classificados como custo no período de sua aquisição, com o objetivo de simplificar procedimentos de controle e baixa repetitivos. No entanto, é importante salientar que a acumulação de vários itens aparentemente irrelevantes requer um tratamento mais rigoroso.

Fonte: Adaptado de Martins (2018).

A literatura apresenta diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e de prestação de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos (Schultz et al., 2008). Esses métodos, de acordo com Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), entre muitas informações, tendem a determinar o valor dos objetos de custeio, reduzir custos, melhorar os processos, eliminar desperdícios e decidir entre produzir ou terceirizar.

2.2.2 Métodos de custeio

Os custos associados a um objeto de custeio podem ser categorizados como diretos ou indiretos. A atribuição desses custos ao objeto de custeio é realizada por meio de procedimentos específicos, conhecidos como métodos de custeio. Este estudo se propõe a explorar e discutir os seguintes métodos de custeio: Custeio Direto, Custeio por Absorção, RKW, ABC e Custeio Baseado em Atividades e Tempo.

2.2.2.1 Custeio Direto

O custeio direto, por vezes denominado variável ou ainda custeio marginal, na literatura internacional é conhecido como *Direct Costing*, *Variable Costing* ou ainda *Marginal Costing* (Frost, 1968). Segundo Megliorini (2012), consiste no rateio dos custos diretos ou indiretos, que variam de acordo com o volume de produção ou de acordo com outra base estabelecida, compondo o custo do objeto de custeio, que pode ser tanto de bens quanto de serviços. Os custos fixos são separados e considerados como despesas no período, indo diretamente para o resultado (Martins, 2018).

De acordo com Martins (2018), o método de Custeio Variável oferece informações à empresa de forma mais ágil, permitindo a entrega de dados valiosos à administração. Esse método desconsidera os custos fixos, tratando-os apenas como despesas contabilmente. Por outro lado, o estudo de Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) revela que o Custeio Variável não tem o objetivo de atender à legislação do imposto de renda, uma vez que contraria alguns princípios contábeis geralmente aceitos. No entanto, ele atende às necessidades gerenciais das organizações.

2.2.2.2 Custeio por Absorção

O custeio por absorção ou custeio integral, também denominado *Total Absorption Costing* (TAC) ou ainda *Full Absorption Costing* (FAC), para Crepaldi e Crepaldi (2017), consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis), tanto diretos quanto indiretos à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos. Assim, todos os esforços empreendidos no método tendem a fazer com que cada produto ou serviço prestado absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação por meio da contabilidade de custos. É o método de custeio predominante nas entidades empresariais no Brasil para fins de levantamento de balanço patrimonial e de resultados, com a finalidade de atender às exigências impostas pela legislação comercial e pela legislação fiscal (Santos, 2017).

Apesar de alocar todos os custos ao objeto de custeio, esse método aplica critérios arbitrários e subjetivos para alocação dos custos indiretos (Santos, 2017). No entanto, prevalece a atenção sobre a definição da melhor forma de rateio desses custos do que propriamente sobre alocar ou não esses custos indiretos, tornando a informação segura e confiável ao seu usuário (MIC, 2025).

2.2.2.3 Custeio Baseado no Método RKW

O *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), frequentemente confundido com o custeio por absorção, é também conhecido como custeio pleno ou método das seções homogêneas (Araújo; Margueiro; Morais, 2021). O custeio por absorção consiste na alocação apenas dos custos fixos e variáveis aos bens e serviços enquanto que o RKW considera todos os gastos, sejam custos ou despesas, fixos e variáveis (Vartanian; Nascimento, 1999).

Conforme Crepaldi e Crepaldi (2017), o RKW é um sistema alemão de custeamento, cuja premissa considera toda alocação de custos e despesas industriais, sendo considerado no rateio não só os custos de produção, mas também todas as despesas da empresa, inclusive financeiras. Para Martins (2018), o RKW, que é uma espécie de custeio pleno, faz com que todos os custos e despesas recaiam sobre os diversos departamentos da empresa para depois aplicar o rateio de forma que, ao final, todos os custos e despesas recaiam sobre os produtos. No entanto, fere os Princípios Contábeis, só podendo ser utilizado no campo gerencial.

2.2.2.4 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Conforme Padoveze (2014), o método de custeio conhecido como Custeio Baseado em Atividades (ABC), derivado do inglês *Activity Based Costing*, tem como objetivo principal a correta mensuração de todos os custos indiretos ou fixos. Ele identifica os elementos que causam o consumo desses custos e os aloca às atividades ou eventos geradores. Vale ressaltar que, considerando que os custos variáveis e diretos já estão alocados corretamente, não há necessidade de tratamento diferenciado para esses elementos de custos, seguindo a mesma lógica do custeio por absorção.

Crepaldi e Crepaldi (2017) complementam que o custeio ABC é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas da empresa. Assemelha-se ao método de custeio por absorção, porém, considera a utilização de critérios de rateio no cálculo do gasto unitário dos produtos, tanto os custos diretos quanto os custos indiretos e, em alguns casos, as despesas. A técnica de rastreamento de custos indiretos é sugerida pelo Conselho Federal de Contabilidade na NBC TSP 34 através do modelo de gerenciamento de custos ABC para operacionalizar o rastreamento dos custos até as entregas (CFC, 2021).

2.2.2.5 Custeio Baseado em Atividades e Tempo

O custeio baseado em atividades e tempo, também conhecido como *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), consiste em uma variação do custeio ABC (Araujo; Margueiro; Morais, 2021). Sua origem parte da necessidade de aprimorar o método de custeio ABC tradicional, tendo em vista problemas detectados como alto custo, tempo e dificuldades na validação dos dados. O método TDABC foi desenvolvido por Kaplan e Anderson em 2004, tendo como objetivo simplificar o processo de alocação de custos; direciona os custos indiretos por unidade de tempo de capacidade, bem como o tempo necessário para a

realização de uma atividade, evidenciando de forma mais compreensível os custos aos produtos (Kaplan; Anderson, 2007).

Sendo assim, o TDABC ignora a fase de definição das atividades e, portanto, elimina a necessidade de alocar os custos dos departamentos entre as várias atividades por ele executadas, direcionando assim os custos dos recursos diretamente aos objetivos de custo, como transações, pedidos, produtos, serviços e clientes (Kaplan; Anderson, 2007). De acordo com Schmidt, Santos e Leal (2009), tal método de custeio pode gerar uma vantagem competitiva às empresas em relação aos seus concorrentes, pois propicia conhecer com maior exatidão a contribuição de cada cliente, produto ou serviço na geração de margem de uma operação. Paralelamente, possibilita identificar áreas em que os recursos não estejam totalmente utilizados, estando ociosos, recursos não disponíveis por outros modelos de gestão por atividade.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

No contexto do setor público brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou, em 2021, a NBC TSP 34 que deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2024. A norma foi à última de uma série editada pelo CFC que trata sobre Custos no Setor Público (Santos, 2021). Segundo o CFC, a norma tem por objetivo:

Estabelecer diretrizes e padrões a serem observados na implantação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

O apoio da alta administração é imprescindível para implementar modelo de gerenciamento de custos que propicie a utilização da informação de custos como ferramenta de auxílio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021, não paginado).

Para Machado e Holanda (2010), o sistema de custeio do setor público baseia-se nos custos histórico e orçado. O custo histórico desempenha um papel fundamental na integração entre o sistema de custos e os sistemas de orçamento e contabilidade pública. Quanto ao custo orçado, este pode ser puramente estimativo, isto é, seguindo um custo ideal almejado pelo setor público. Estabelecer padrões para todas as atividades e produtos a serem executados não é tarefa fácil no início do processo de implantação de custos, todavia deve ser pretendido.

Dentre os métodos de custeio aplicados ao setor público, destacam-se: Custeio Variável (Direto), Custo por Absorção e Custeio Baseado em Atividades, também conhecido como ABC – *Activity Based Costing* (MIC, 2025). A escolha do método de custeio no setor

público, diferentemente do setor privado, não possui limitação legal quanto ao uso dos métodos. Nesse sentido, qualquer um dos métodos pode ser adotado (Machado; Holanda, 2010).

Conforme Santos (2011), o Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal utiliza o método de custeio direto, que apropria aos produtos e serviços os custos diretos, sejam estes fixos ou variáveis, desde que permitam associação direta com o produto. A sistemática de custos do Governo Federal utiliza, para a mensuração da variável financeira, os registros da execução orçamentária, tendo como referência a liquidação da despesa, a fim de obedecer ao regime de competência (MIC, 2025).

Conforme o método de custeio adotado, diferentes são os efeitos sobre a composição dos custos daquilo que se deseja mensurar. É necessário compreender que não existe mensuração de custos exata, pois os custos são estimados, sobretudo considerando que os custos indiretos, quando alocados, derivam de critérios de rateio ou rastreamento e, quando não alocados, não compõem os custos do que se deseja mensurar (MIC, 2025).

2.4 SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL (SIAFI)

A variável financeira, predominantemente extraída do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), possibilita a associação desses dados para gerar informações de custos no Sistema de Informações de Custos (SIC). Considerando que o objetivo deste trabalho é implementar o SIC no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS) e que o SIAFI está entre os sistemas estruturantes do governo federal, abordam-se aqui os principais elementos desse sistema.

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) foi desenvolvido e disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), a partir de 1987, para todos os níveis da Administração Pública Federal. O objetivo era atender de forma eficaz ao controle e acompanhamento dos gastos públicos, considerando que “o Governo Federal convivia com uma série de problemas de natureza administrativa que dificultavam a adequada gestão dos recursos públicos e a preparação do orçamento unificado” (Brasil, 2020b, não paginado), tais como:

Emprego de métodos rudimentares e inadequados de trabalho, onde, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos sobre registros manuais;

Falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública e utilização da Contabilidade como mero instrumento de registros formais;

Defasagem na escrituração contábil de pelo menos, 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações para fins gerenciais;

Inconsistência dos dados utilizados em razão da diversidade de fontes de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões;

Despreparo técnico de parte do funcionalismo público, que desconhecia técnicas mais modernas de administração financeira e ainda concebia a contabilidade como mera ferramenta para o atendimento de aspectos formais da gestão dos recursos públicos;

Inexistência de mecanismos eficientes que pudessem evitar o desvio de recursos públicos e permitissem a atribuição de responsabilidades aos maus gestores;

Estoque ocioso de moeda dificultando a administração de caixa, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias, no âmbito do Governo Federal. Em cada Unidade havia uma conta bancária para cada despesa. Exemplo: Conta Bancária para Material Permanente, Conta bancária para Pessoal, conta bancária para Material de Consumo, etc. (Brasil, 2020b, não paginado).

Com a utilização do SIAFI, o governo oferece a toda a Administração Pública facilidades para registrar as informações básicas de gestão, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial. A partir daí, o governo passa a utilizar uma conta contábil denominada Disponibilidade por Fonte de Recurso, e os recursos financeiros são geridos por meio da Conta Única do Tesouro Nacional (Silva; Palmeira; Quintana, 2007), “de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou. Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União” (Brasil, 2020b, não paginado). Este entendimento também é corroborado por Filho e Naves (2014), que reforçam que o SIAFI possui mecanismos para permitir a transparência, a prestação de contas e a responsabilidade do Governo Federal, oferecendo também recursos de controle, fiscalização e *accountability* intraestatal.

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é o principal instrumento utilizado pelo Governo Federal para registrar, acompanhar e controlar a execução orçamentária, financeira e patrimonial. Ele abrange os órgãos da Administração Pública Direta federal, autarquias, fundações, empresas públicas federais e sociedades de economia mista. Para utilizar o SIAFI, essas entidades devem estar contempladas tanto no Orçamento Fiscal quanto no Orçamento da Seguridade Social da União (Brasil, 2024).

A integração da programação financeira promovida pelo SIAFI contribui para o planejamento do Estado e fortalece a prestação de contas, garantindo transparência e consultas padronizadas entre as várias unidades gestoras (Filho; Naves, 2014). O SIAFI desempenha

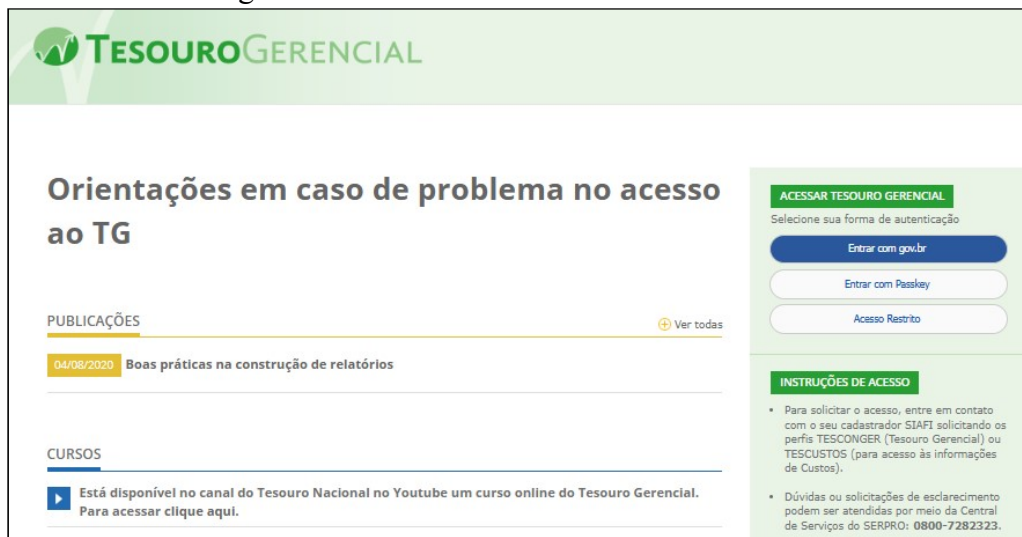
um papel estratégico no controle das finanças públicas, permitindo o registro diário das informações, processando e controlando a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos centrais, setoriais e executores da administração pública federal nos poderes da União por meio de ambientes distintos, tais como:

Siafi Operacional, plataforma mainframe, e SiafiWeb, plataforma web, os quais são integrados. Além disso, está disponível o TG-Tesouro Gerencial, um sistema de geração de relatórios gerenciais, em plataforma DW (*Data warehouse*), com base em informações do SIAFI e de outros sistemas do Governo Federal. Há também o sistema STA-Sistema de Transferência de Arquivos, uma solução que disponibiliza para os usuários SIAFI uma área onde pode-se colocar arquivos para processamento *batch (upload)* e realizar e agendar extrações de dados de forma *batch (download)* (Brasil, 2024a, não paginado).

Em 2012, a primeira versão do SIAFI Web entrou em operação. O sistema foi estruturado em fases, tendo sido migradas as funcionalidades do SIAFI Operacional para a versão web, caracterizada por ser “uma plataforma tecnológica mais moderna, flexível e econômica, permitindo evoluções que venham a contribuir para a transparência e a eficiência na gestão orçamentária e financeira” (Brasil, 2020b, não paginado). A primeira versão contemplou o módulo CPR – Contas a Pagar e Receber, cujos registros de pagamento, reclassificação de despesa, estorno de despesa e registros patrimoniais merecem destaque.

Segundo De Muylder, La Falce e Veloso (2016), a aplicação prática do SIAFI é satisfatória para a maioria dos usuários; porém, em nível gerencial, o sistema apresenta deficiências em relação a consultas e relatórios necessários ao desempenho de atividades. Para sanar esse problema, o Serpro e a STN desenvolveram o Tesouro Gerencial (TG), um sistema de geração de relatórios gerenciais cuja base de dados é extraída do SIAFI e dos demais sistemas estruturantes de governo (Brasil, 2024a, não paginado). A Figura 5 ilustra a tela de acesso ao TG.

Figura 5 – Tela de acesso ao Tesouro Gerencial



Fonte: Tesouro Gerencial (Brasil, 2025).

O SIAFI, também chamado de “tela preta”, ainda é utilizado para acessar diversas atividades, como consulta de saldos, lançamentos contábeis e execução orçamentária. O SIAFI Web, por sua vez, oferece uma interface mais intuitiva, com novas ferramentas para registro e gestão das informações que o SIAFI “tela preta” não disponibilizava (Fonseca et al., 2020). O Tesouro Gerencial (TG) chega como um sistema de geração de relatórios gerenciais com base em informações inseridas e validadas por meio do SIAFI, com possibilidade de edição dessas informações em planilhas conforme a necessidade do usuário (Oliveira Jr., 2020).

O SIAFI, cuja base de dados abarca informações orçamentárias, financeiras, patrimoniais e contábeis, é o principal fornecedor de informações para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC). Esse sistema é apresentado na próxima seção.

2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC)

Muitos são os desafios da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) frente às mudanças geradas pelas necessidades de aumento da transparência governamental e *accountability*. Considerando as exigências legais e a busca por eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação dos recursos públicos, torna-se essencial um sistema de custos que forneça informações para subsidiar o processo de tomada de decisão governamental (MIC, 2025).

Dado esse contexto, a criação de um Sistema de Custos na Administração Pública que atendesse concomitantemente os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário ocorreu no ano de 2010 (Brasil, 2016). Antes disso, segundo Machado e Holanda (2010), muitos entraves dificultavam a criação de um Sistema de Custos, seja pela falta de uma ferramenta tecnológica adequada, seja pela ausência de uma metodologia congruente para atender as particularidades existentes nas diversas esferas da Administração Pública Federal.

Nesse processo, em março de 2010, após a homologação do Sistema de Informações de Custos (SIC), foi iniciada a fase de treinamento de multiplicadores e capacitação dos primeiros usuários do SIC, bem como a criação de uma Unidade Organizacional dentro da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para tratar das informações geradas pelo SIC. Em 2011, houve o desenvolvimento da segunda versão do SIC e a publicação, pela STN, da Portaria STN nº 157, de 9 de março, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, sistema estruturante, composto pela STN (Órgão Central) e os Órgãos

Setoriais (Brasil, 2011); e da Portaria STN nº 716, de 24 de outubro, que dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal (Brasil, 2011a).

Uma linha do tempo apresenta as principais etapas do processo de concepção do sistema de custos na Administração Pública, bem como a disponibilização do SIC. O Quadro 5 resume a descrição de cada evento.

Quadro 5 – Principais etapas do processo de concepção do Sistema de Custos (SIC)

Ano	Objeto	Detalhamento das atribuições
1964	Lei nº 4.320	Temática de custo passou a fazer parte da Contabilidade Pública, mas seu uso se limitava à área industrial da Administração Pública.
1967	Decreto-Lei nº 200	Informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar o processo de tomada de decisão.
1986	Decreto nº 93.872	Estabelece a forma pela qual a contabilidade deveria apurar os custos dos projetos e atividades, detalhando a utilização dos recursos financeiros e as informações sobre a execução física, dentre outras.
1998	Emenda Constitucional nº 19	Trata da reforma administrativa, que buscou reorientar a ação estatal em direção à eficiência e à qualidade dos serviços prestados ao cidadão.
2000	Lei Complementar nº 101	Marco legal mais importante, define que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.
2001	Lei nº 10.180	Atribuiu a responsabilidade de evidenciar os custos da Administração Pública Federal ao Sistema de Contabilidade Federal, sendo uma de suas finalidades a apuração dos custos dos programas e das unidades.
2004	Acórdão TCU nº 1.078	Recomenda providências para que a APF disponha de sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto da LRF e na LDO para 2004.
2005	Portaria interministerial nº 945	Instituiu a Comissão Interministerial que propõe que a STN passe a elaborar estudos e propor diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal - APF
2008	Câmara Técnica de Qualidade do Gasto	Formada no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzido pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
2009	Decreto nº 6.944	Destaca a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no governo, como SIAFI, SIAPE e SIGPlan.
2010	Homologação do SIC/DW	Treinamento de multiplicadores; criação de Unidade Organizacional dentro da STN para tratar de custos; e consultoria a fim de identificar potenciais usos das informações de custos geradas pelo SIC/DW.

Fonte: Elaborado a partir do Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (Brasil, 2025).

Cabe ainda destacar alguns marcos ocorridos a partir da homologação do SIC em 2010, cujas premissas visam atender às necessidades de prestação de contas, transparência e controle social. Para melhor compreensão, esses marcos são elencados no Quadro 6.

Quadro 6 – Fatos na linha do tempo a partir da homologação do SIC

Ano	Objeto	Detalhamento das atribuições
2010	Prestação de Contas do Presidente da República – PCPR	A PCPR passou a demandar dos órgãos informações sobre a temática de custos, como o estágio da sistemática de apuração de custos e diagnóstico sobre o tema.
2011	Portaria STN nº 157	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal, sistema estruturante, composto pela STN (órgão central) e os órgãos setoriais.
2011	Portaria STN nº 716	Dispõe sobre as competências dos órgãos central e setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.
2011	NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.
2015	Tesouro Gerencial – TG	Sistema lançado pela STN, construído em uma plataforma de <i>business Intelligence</i> - BI, ampliando expressivamente a abrangência e a atômidade dos dados, a geração de relatórios dinâmicos, a modularidade, a construção de documentos complexos, painéis e o agendamento de consultas.
2016	Fluxo de procedimentos para implantar o sistema de custos	Definição de procedimentos contendo principais passos a serem seguidos pelo órgão que pretende utilizar custos como instrumento de governança.
2017	Portal de Custos do Governo Federal	Contribui com a política de governança, transparência e fomenta a prática da gestão de custos na APF.
2018	Manual de Informações de Custos do Governo Federal	Apresenta conceitos básicos de custos aplicados ao setor público, relata a experiência da União na criação do Sistema de Informações de Custos no Tesouro Gerencial – SIC/TG.
2021	NBC TSP 34 – Custos no Setor Público	Traz em seu texto conceitos de custos aplicados ao setor público, diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Editada no processo de convergência das normas internacionais, embora não exista uma correspondente, está em conformidade com o padrão das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas a Setor Público – IPSAS.
2022	Manual do Processo Gerencial Custos do Governo Federal – MGC	Tem como principal finalidade orientar o desenvolvimento de modelos de gerenciamento de custos, alinhado às diretrizes e aos padrões da NBC TSP 34.
2025	2ª Edição do Manual do Sistema de Custos do Governo Federal – MIC	Atualiza e apresenta conceitos básicos de custos aplicados ao setor público, relata a experiência do Governo Federal na criação do SIC/TG, aborda aspectos operacionais básicos sobre acesso e utilização do SIC/TG e descreve etapas recomendadas no processo de implantação da mensuração e avaliação de custos no âmbito de cada órgão.

Fonte: Elaborado a partir do Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (Brasil, 2025).

A concepção e desenvolvimento do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) trouxe uma ferramenta tecnológica que possibilitou integrar os dados dos principais sistemas estruturantes do Governo Federal em uma única base de dados, em inglês *data warehouse* (DW), capaz de reunir informações de custos (MIC, 2025). Os principais sistemas estruturantes, cujos dados são a fonte primária para o DW, são os seguintes:

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal: sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, através de terminais instalados em todo o Território Nacional.

SIAPE – Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos: é um sistema que de abrangência nacional criado com a missão de integrar todas as plataformas de gestão da folha de pessoal dos servidores públicos [...]

Obs.: O atual SIAPE será substituído pelo Sistema de Gestão de Pessoas do Governo Federal (Sigepe), que já possui alguns módulos em funcionamento desde junho de 2014. O novo projeto vai atender a um universo de mais de um milhão de pessoas, entre servidores da ativa, aposentados e instituidores de pensão. Desenvolvida pelo Serpro e Dataprev, a nova plataforma tecnológica foi projetada de forma a assegurar o aumento da produtividade, da segurança e da transparência nos processos de gestão de pessoas em todos os órgãos do Executivo Federal [...]

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento: é o sistema informatizado que suporta os processos de Planejamento e Orçamento do Governo Federal.

Obs.: O SIGPLAN, instrumento de organização e integração da rede de gerenciamento do PPA – Plano Plurianual (que contém os programas e ações do governo) teve suas funcionalidades substituídas pelo SIOP, a partir de 2012.

SIORG – Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal: normalizado originalmente por meio do Decreto nº 6.944, de 21 de agosto de 2009, revogado pelo Decreto nº 9.739, de 28 de março de 2019, vigente a partir de 1º de junho de 2019, é um sistema estruturante das atividades de desenvolvimento organizacional dos órgãos e entidades da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal, apoiado na construção de espaços de articulação, intercâmbio e construção de consensos entre dirigentes e técnicos das unidades dos órgãos e entidades com atuação em temas de gestão (Brasil, 2018, p. 28).

Neste sentido, o SIC fundamenta-se em um modelo conceitual e sistêmico que organiza as informações de custos provenientes dos sistemas estruturantes do governo, com ênfase especial nas informações físicas e financeiras. O *data warehouse* (DW) possibilita a criação de uma visão única e centralizada de dados anteriormente dispersos em vários sistemas, permitindo assim o seu acesso rápido e consistente. Dessa forma, o SIC proporciona suporte eficaz ao processo de tomada de decisão (Brasil, 2016).

A busca de eficiência nos gastos do setor público deve ser orientada para aumentar a capacidade de gerenciar os recursos, contribuindo, assim, para aprimorar as ações do Estado (Brasil, 2025). Nesse contexto, as principais finalidades do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, conforme destacado por Machado e Holanda (2010), podem ser elencadas:

- a) Maior eficiência do processo alocativo — permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados, contribuindo as informações de custo para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem as alternativas, em geral no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos (caráter *ex ante*);
- b) Maior eficiência operacional — a produção de bens e serviços pelo Estado deve se submeter a algumas avaliações, quanto às maneiras diferentes de produzir o mesmo produto com custos menores, que permitam identificar ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos; quanto à avaliação do desempenho das pessoas e organizações (inclusive outros entes e ONGs); quanto à

identificação de economias com despesas correntes (CF, art. 39, §7º) e também quanto ao custo/benefícios das ações. A análise comparativa das diversas maneiras de realizar o mesmo produto com custos menores. Assim, facilita a identificação de ineficiências e oportunidades de redução de gastos; avaliação de resultado e desempenho, bem como *benchmarking* e identificação de atividades de baixo valor agregado;

c) Fixação de preços públicos e taxas — para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo (Machado; Holanda, 2010, p. 797).

Além das mencionadas, outras podem ser destacadas conforme os autores, a saber:

[...] subsidiar o processo de planejamento e orçamento; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo a atividades externas; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para permitir a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados (Machado; Holanda, 2010, p. 797).

Para Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010), com o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, será possível introduzir uma nova mudança cultural, onde o orçamento público seja tratado com novas percepções por seus gestores. Essa mudança cultural, segundo Araújo (2011, p. 91), se desenvolve “[...] acerca da importância da apuração de custos para incentivo e continuidade do processo de aperfeiçoamento da gestão pública”.

2.5.1 Plano geral de implementação do sistema

O processo de implantação da gestão de custos do Governo Federal foi marcado pela atuação do Tribunal de Contas da União, que, em 2004, por meio do Acórdão 1.048, determinou à Secretaria de Orçamento Federal do então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que fossem adotadas:

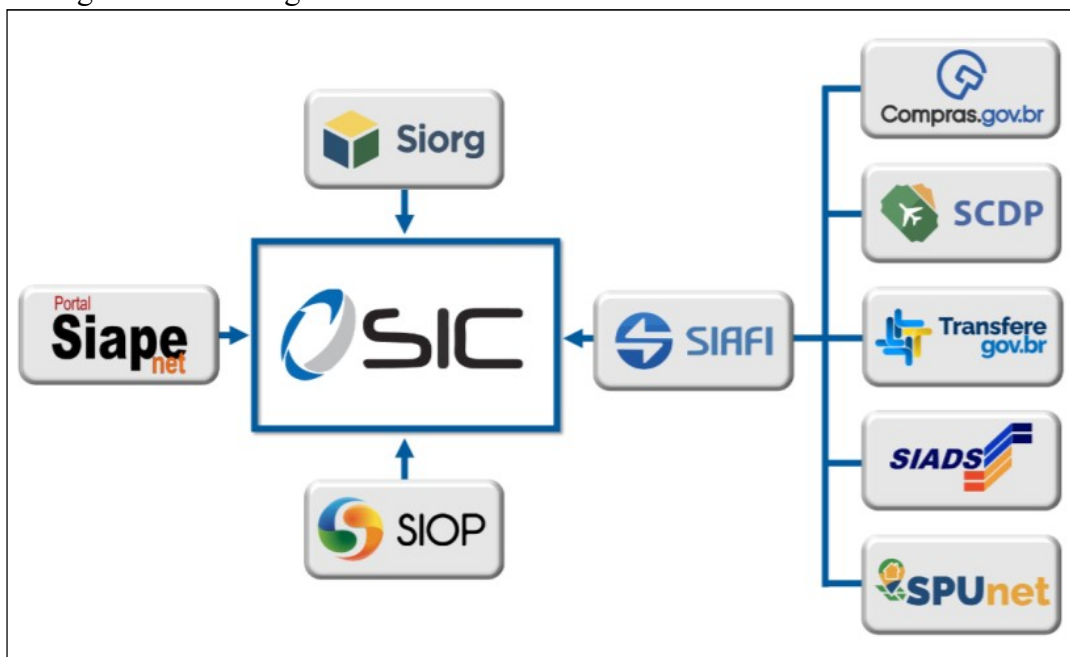
[...] providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000, art. 50, § 3º), na LDO para 2003 (Lei nº 10.524/2002, art. 21) e na LDO para 2004 (Lei 10.707/2003, art. 20, § 2º) (Brasil, 2004, não paginado).

Diante das exigências impostas, o Sistema de Informações de Custos (SIC) foi desenvolvido no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e contou com a colaboração de outras secretarias, como a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, a Secretaria de Orçamento Federal, a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação e a Secretaria de Recursos Humanos (Santos, 2021). A estratégia de implementação do sistema consiste na utilização de informações advindas dos sistemas

governamentais já existentes, armazenando os dados captados em um banco de dados (*data warehouse*) para convertê-los em informações de custos posteriormente (Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães, 2010).

Nesse contexto, a estrutura da informação de custos envolve a associação de duas variáveis (dimensões): a primeira, física, através de informações analíticas; e a segunda, financeira ou monetária. Juntas, essas variáveis irão compor a apropriação dos custos aos produtos e serviços (Brasil, 2025). A Figura 6 retrata o modelo de convergência adotado pelo SIC.

Figura 6 – Convergência entre os sistemas estruturantes do Governo Federal



Fonte: Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (Brasil, 2025, p. 57).

A variável financeira é extraída principalmente do sistema SIAFI e, em parte, do SIAPE/SIGEPE, enquanto a variável física é extraída do SIAPE/SIGEPE, SIOP e SIORG. Também é possível observar outros sistemas estruturantes que fazem parte da base de dados do SIC e que ainda não foram detalhados anteriormente, sendo eles:

Sistema Integrado de Gestão Patrimonial (SIADS) é o sistema informatizado que visa subsidiar as unidades da Administração Pública na operação, no controle e na gestão dos bens materiais, bens móveis e frota de veículos, dando suporte para a geração das informações contábeis e de custos. É uma solução tecnológica desenvolvida pelo SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados;

Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP) é um sistema informatizado, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, acessado via *internet*, que integra as atividades de concessão, registro, acompanhamento, gestão e controle das diárias e passagens, decorrentes de viagens realizadas no interesse da administração, em território nacional ou estrangeiro [...];

Plataforma Transferegov.br (antigo SICONV), é uma ferramenta integrada e centralizada, com dados abertos, tem por objetivo o desenvolvimento de ações

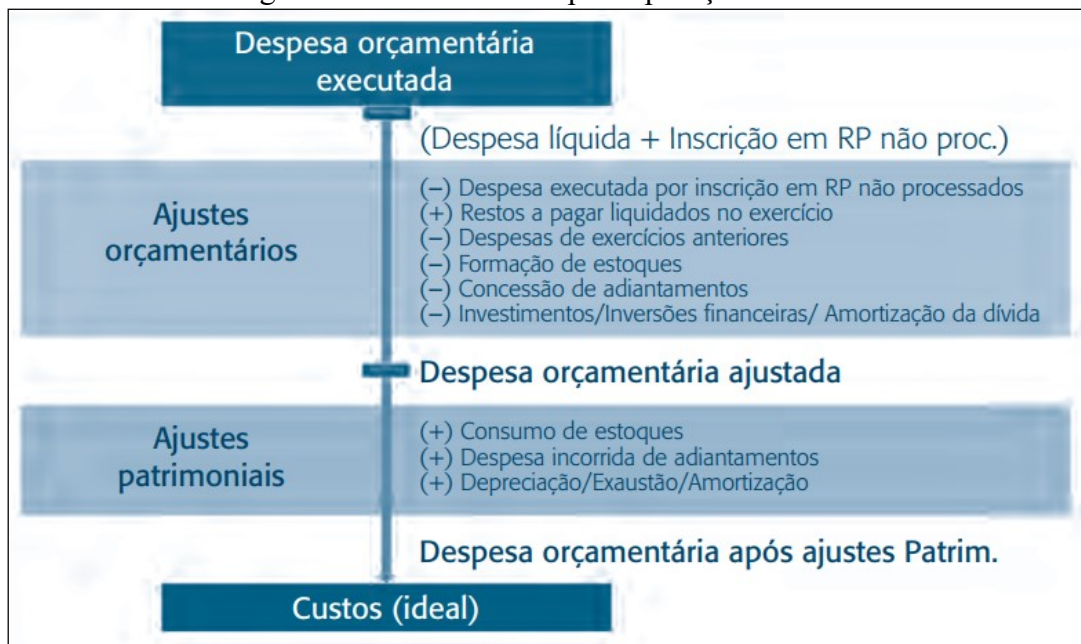
voltadas à melhoria dos processos de gestão das transferências da União (Brasil, 2025);

Sistema Integrado dos Imóveis Públicos Federais (SPUnet) é o principal projeto em desenvolvimento dentro do Programa de Modernização da Gestão do Patrimônio da União, cofinanciado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). Ele unifica, em um banco de dados geoespaciais, as quatro bases cadastrais dos imóveis públicos pertencentes ou utilizados pela União, autarquias e fundações públicas federais (Brasil, 2018, p. 44).

Conforme Machado e Holanda (2010), o modelo de custos proposto configura uma dependência entre os sistemas orçamentário, contábil e o de informações de custos. “O estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação, sendo, portanto, a despesa liquidada o ponto de partida da informação que deve alimentar o sistema de custos” (Brasil, 2017, não paginado). Cabe destacar, para alguns valores liquidados, a necessidade de tratamento especial, isto é, ajustes a partir da contabilidade governamental para a contabilidade de custos. Só assim, os valores liquidados tornam-se adequados ao conceito de custo dos produtos e serviços no período.

A Figura 7 evidencia a relação entre o ajuste contábil e a produção da informação de custo na Administração Pública Federal, partindo da informação inicial obtida do SIAFI.

Figura 7 – Estrutura ideal para apuração de custo



Fonte: Holanda; Lattman-Weltman; Guimarães (2010, p. 80).

No plano proposto, os ajustes contábeis são realizados em duas etapas. A primeira etapa (Ajustes Orçamentários) consiste na identificação e carregamento das informações derivadas das contas contábeis (dados orçamentários e não orçamentários), ajustando, por adição ou exclusão, os valores que não correspondem aos custos do período, conforme os princípios da contabilidade de custos. A segunda etapa (Ajustes Patrimoniais) envolve a

exclusão das informações relacionadas nas contas contábeis na primeira etapa, mas que não compõem a informação de custo.

Nesse sentido, os ajustes efetuados, seguindo a metodologia e os conceitos aplicados na construção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal, consideram:

[...] serão custos os gastos relativos a bens ou serviços utilizados e consumidos imediatamente, e investimentos quando beneficiarem exercícios futuros (DESPESA DE CAPITAL, por exemplo). Os investimentos transformam-se posteriormente em custos quando consumidos ou pelo transcurso do tempo, pelos institutos da depreciação, amortização e exaustão (Brasil, 2018, p. 32).

Considerando a questão dos ajustes aqui mencionados, é importante destacar que são realizados diretamente no SIAFI, no momento da liquidação. Conforme a situação de apropriação utilizada, esta terá o efeito de somar, subtrair ou não terá efeitos na composição dos custos. Desta forma, o usuário do sistema não necessita se preocupar quanto ao momento em que esses ajustes devem ser realizados (Brasil, 2025; Lima, 2021).

Quadro 7 – Situação no SIAFI *Web* x Efeito sobre custos no SIC

SITUAÇÃO	TÍTULO	EFEITO SOBRE CENTRO DE CUSTO
DSP001	AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS - PESSOAS JURÍDICAS	SOMA
DSP051	AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS - PESSOAS FÍSICAS	SOMA
DSP101	AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA ESTOQUE	NÃO AFETA
DSP102	AQUISIÇÃO DE MATERIAIS PARA CONSUMO IMEDIATO	SOMA
ETQ001	BAIXA DE ESTOQUES DE ALMOXARIFADO POR CONSUMO/DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	SOMA
DSE001	ESTORNO - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS - PESSOA JURÍDICA	SUBTRAI

Fonte: Adaptado de Lima (2021, p. 38).

No que tange ao objeto de custos a ser definido, o órgão deve avaliar a relação custo-benefício do gerenciamento, sendo que seu retorno deve ser positivo. É imprescindível que o Grupo de Trabalho (GT), quando constituído, ou a área responsável pela definição do objeto de custos possua conhecimento detalhado da estrutura organizacional e tenha apoio da alta gestão (Brasil, 2025). O apoio da alta administração é fundamental para implementar o modelo de gerenciamento de custos que resulte na aplicabilidade da informação de custos como ferramenta gerencial para auxiliar os gestores na tomada de decisão institucional (CFC, 2011).

Para apurar custos, é necessário estruturar os objetos e apropriar os respectivos custos, tomando como base as dimensões macro e micro, organizacional, tecnológica, cultural, bem como a física operacional (Oliveira Jr., 2020). As ferramentas que possibilitam um detalhamento maior dos custos incorridos, direcionando-os aos Centros de Custo

disponíveis nos sistemas estruturantes do SIC, conforme o *Manual de Informação do Sistema de Custos do Governo Federal* (Brasil, 2025), são: Plano Interno, Plano Orçamentário, Unidade Gestora Responsável e Detalhamento de Custos. As definições de cada uma das ferramentas disponibilizadas para o detalhamento de custos no SIC são apresentadas no Quadro 8.

Quadro 8 – Ferramentas para detalhamento da informação de custos

Ferramentas	Detalhamento das finalidades	Considerações
PI - Plano Interno	É um instrumento de planejamento e acompanhamento da ação programada, utilizado para detalhar projetos ou atividades, de uso exclusivo de cada Ministério ou órgão, podendo ou não ser desdobrado em etapas.	A limitação do uso do PI está na necessidade de que as alocações de custos estejam corretamente definidas já na fase orçamentária, exigindo preparo da unidade de planejamento.
PO - Plano Orçamentário	O PO é uma identificação orçamentária de caráter gerencial, não prevista na LOA, vinculada à ação orçamentária, que detalha a elaboração e o acompanhamento físico-financeiro. Possui código alfanumérico de quatro posições, gerado pelo SIOP e ajustável pelo usuário para maior refinamento das informações.	O uso do PO para detalhamento das informações de custo exige planejamento da unidade responsável.
UGR - Unidade Gestora Responsável	É a unidade administrativa da estrutura dos Órgãos ou Entidades do Governo Federal, cujo titular é responsável pela autorização dos gastos e pelo planejamento e acompanhamento das ações do Orçamento Geral da União.	O uso da UGR para detalhamento das informações de custos, assim como o PI e o PO, exige planejamento e controle da distribuição orçamentária pela unidade responsável.
Detacustos - Detalhamento de Custos	A funcionalidade Detalhamento de Custo – Detacustos (aba Centro de Custo no CPR – SIAFIWeb) está disponível a todos os Órgãos ou Unidades Gestoras pertencentes ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social e que utilizam o SIAFI. A opção pelo uso da funcionalidade é feita por solicitação à STN de alteração – na tabela de unidade gestora ou órgão – do indicador “USA DETALHAMENTO DE CUSTO” de “NÃO” para “SIM”.	O Detacustos é a principal ferramenta de detalhamento de custos do SIC, cuja finalidade é permitir a alocação do consumo de recuro por centro de custo, no CPR – SIAFIWeb), em um nível mais detalhado.

Fonte: Elaborado com base no Manual de Informação de Custos do Governo Federal (Brasil, 2025).

Pelo exposto, considerando as várias ferramentas de detalhamento de custos, evidencia-se que o SIC pode ser personalizado para atender às necessidades físico-operacionais dos órgãos setoriais finalísticos, em uma dimensão micro. No que tange à dimensão macro, esta se relaciona com mais facilidade aos órgãos centrais, tendo em vista a tarefa de juntar as duas dimensões (Machado; Holanda, 2010).

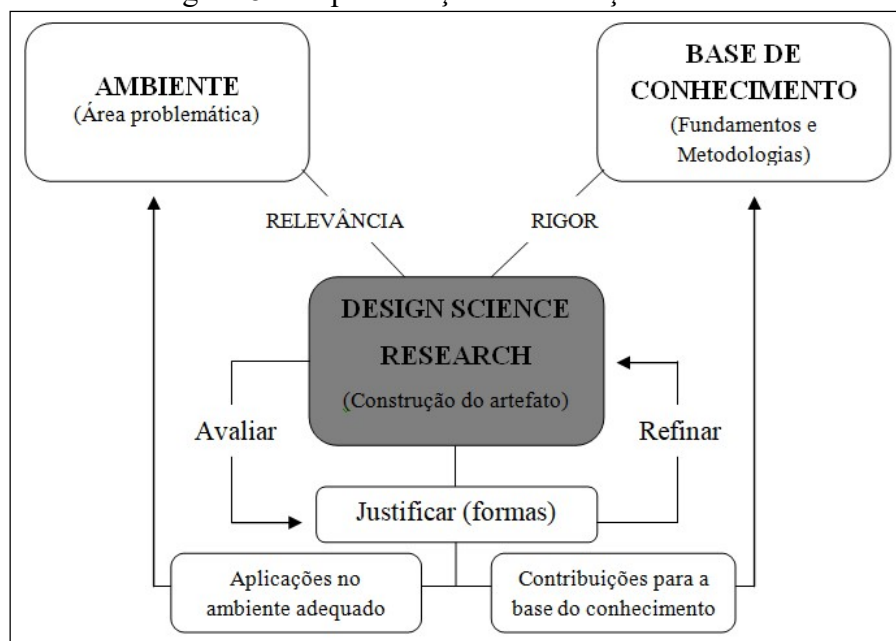
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são apresentados os procedimentos metodológicos adotados nesta dissertação. Primeiramente é apresentada a caracterização da pesquisa, cuja operacionalização baseou-se no método do *Design Science Research* (DSR). E, após isso, são detalhados os procedimentos adotados para a coleta e análise de dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Este estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, que foi operacionalizada com base no *Design Science Research* (DSR). As pesquisas qualitativas, segundo Gil (2021), estudam o ambiente real no contexto em que os fenômenos ocorrem, com o objetivo de alcançar uma nova compreensão do problema. Já o *Design Science Research* é uma abordagem metodológica cujo objetivo é resolver problemas específicos do mundo real por meio do desenvolvimento de artefatos que proporcionem benefícios às pessoas (Dresch; Lacerda; Júnior, 2015). Neste caso, propõe-se a construção de um artefato que represente uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal no IFRS. Com base na representação de Hevner et al. (2004), o presente trabalho tem como objetivo construir uma solução viável e satisfatória, desenvolvida com base no *Design Science Research* (DSR), conforme ilustrado na Figura 8.

Figura 8 – Representação da condução do DSR



Fonte: Adaptado de Hevner et al. (2004).

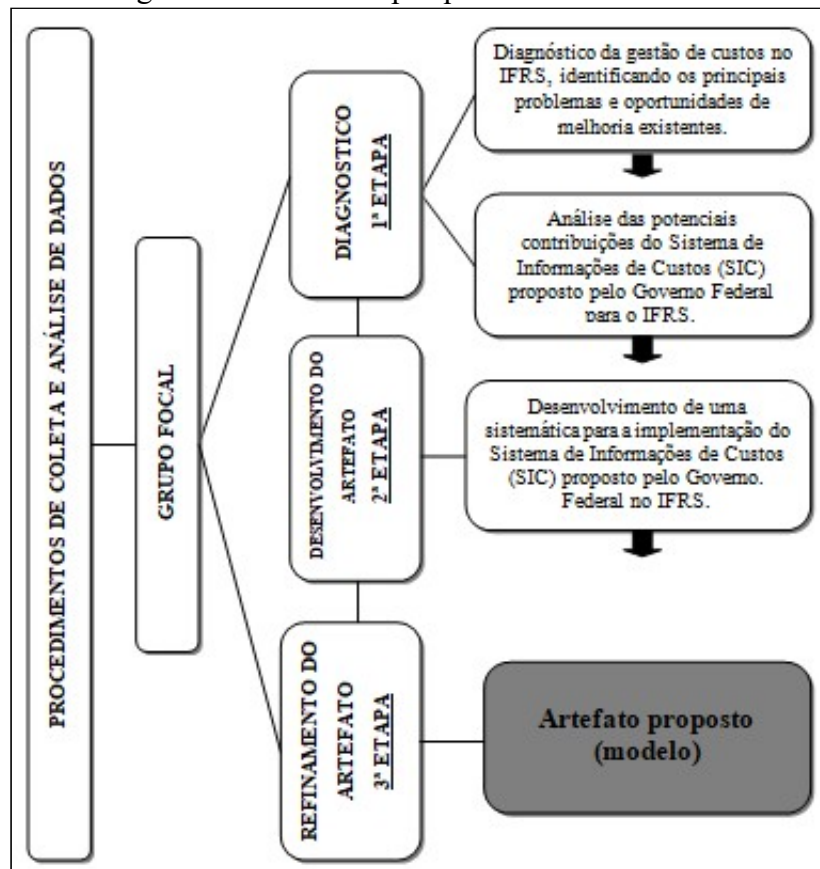
A Figura 8 ilustra a pesquisa realizada por meio do *Design Science Research* aplicada nesta dissertação. O ambiente configura o local onde o problema é identificado, estabelecendo o cenário no qual o artefato será aplicado. A construção do artefato, por meio do método proposto, visa à proposição de uma sistemática para a implementação do SIC no IFRS.

O *Design Science Research* pode, também, contribuir para o fortalecimento da base de conhecimento, favorecendo o desenvolvimento de novas pesquisas na área de interesse. Para tanto, dois fatores são fundamentais para a aplicação do conhecimento adquirido: i) a relevância, com o propósito de alcançar uma solução viável e satisfatória, passível de aplicação no ambiente organizacional para a resolução de problemas práticos; e ii) o rigor, como fator de validade e confiabilidade, de modo que a pesquisa contribua para a base de conhecimento, sendo passível de aplicação por outros pesquisadores e instituições de ensino públicas.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

No presente trabalho, os procedimentos de coleta e análise de dados foram organizados em três etapas: i) diagnóstico da gestão de custos no IFRS; ii) elaboração do artefato (sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal no IFRS); e iii) refinamento do artefato proposto. A primeira e terceira etapas foram operacionalizadas mediante grupos focais, realizados com gestores do IFRS. Já a segunda etapa foi proposta pelo pesquisador, com base no Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (MIC, 2025) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP 34 (CFC, 2021), seguindo as orientações e diretrizes apresentadas, e adaptando o processo às particularidades do ambiente organizacional do IFRS. A Figura 9 apresenta o roteiro do *Design Science Research* desenvolvido no contexto desta dissertação.

Figura 9 – Roteiro da pesquisa utilizando o DSR



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Para Lakatos (2021, p. 193), “a coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de efetuar a coleta dos dados previstos”. No presente trabalho, primeiramente foi realizado um diagnóstico do gerenciamento das informações de custos na instituição (1ª etapa). Tal diagnóstico baseou-se em um grupo focal, que contribuiu para auxiliar na identificação dos principais problemas e oportunidades de melhoria encontrados na gestão de custos do IFRS, além de analisar a importância de um sistema de informações de custos para a instituição.

A partir dos resultados obtidos neste diagnóstico e da pesquisa em documentos, manuais e normativas disponíveis em sites institucionais, governamentais e na literatura, foi elaborado o artefato (2ª etapa), que consistiu em uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal no IFRS. Esse artefato foi submetido à análise para aprimoramento em um segundo grupo focal (3ª etapa), com o objetivo de que atingisse um estado satisfatório para sua implementação, resultando em um modelo refinado. Para Hevner et al. (2004), o refinamento por meio de *feedback* qualitativo em grupos focais contribui para a identificação de problemas e para a realização de melhorias incrementais nos

artefatos, favorecendo uma avaliação rica e prática em aspectos como usabilidade, eficácia e relevância.

Esses procedimentos adotados encontram respaldo em Bruseberg e Mcdonagh-Philp (2002), que afirmam que os grupos focais podem ser utilizados para apoiar o pesquisador tanto no desenvolvimento quanto na avaliação dos artefatos. Complementarmente, para Tremblay, Hevner e Berndt (2010), há dois tipos de grupos focais em *Design Science Research*: o grupo focal exploratório, cujo objetivo é contribuir com incrementos no desenvolvimento de artefatos, e o grupo focal confirmatório, que tem por objetivo demonstrar a utilidade dos artefatos desenvolvidos para a solução dos problemas em estudo, uma vez que isso seja necessário e desejado. O grupo focal realizado na primeira etapa do presente estudo foi de caráter exploratório, enquanto o grupo focal da terceira etapa foi de caráter confirmatório. Esse segundo grupo focal, realizado na terceira etapa do estudo, serviu também para o aprimoramento do artefato, o qual foi desenvolvido na segunda etapa.

Na realização de ambos os grupos focais, foram utilizados roteiros de questões semiestruturadas. Essa definição baseou-se em Creswell e Creswell (2021), que indicam que a coleta de dados por meio de grupos focais normalmente envolve questões não estruturadas, abertas e em pequena quantidade, com o propósito de suscitar concepções e opiniões dos participantes. Os roteiros de questões utilizados nos grupos focais estão apresentados nos Apêndices A e B. O Apêndice A – Roteiro de Pesquisa Grupo Focal (Diagnóstico) foi constituído por seis perguntas semiestruturadas, as quais tiveram como objetivo diagnosticar a gestão de custos no IFRS, identificando os principais problemas e oportunidades de melhoria existentes, bem como as contribuições potenciais do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal para o IFRS. Já o Apêndice B – Roteiro de Pesquisa Grupo Focal (Refinamento do Artefato) foi constituído por quatro perguntas semiestruturadas, cujo objetivo foi analisar criticamente o artefato desenvolvido na 2ª etapa da pesquisa, visando à inclusão de melhorias incrementais no mesmo. As perguntas apresentadas em ambos os apêndices foram elaboradas com base no Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (MIC, 2025), nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP 34 (CFC, 2021), bem como nos trabalhos de Oliveira Júnior (2020), Santos (2021) e Lima (2021).

Os dois grupos focais foram realizados presencialmente, sendo gravados, transcritos e submetidos a procedimentos de análise de conteúdo. Conforme Chizzotti (2018, p. 119), “a análise de conteúdo é um método de tratamento e análise de informações, colhidas por meio de técnicas de coleta de dados, consubstanciadas em um documento”.

Quanto aos participantes do grupo focal, foram selecionados gestores em exercício na Reitoria do IFRS, incluindo: o Pró-reitor Adjunto de Administração, a Diretora de Orçamento e Finanças, a Chefe do Departamento de Contabilidade, a Chefe do Departamento de Administração de Pessoas e o Coordenador de Execução Orçamentária e Financeira. Tal escolha teve como base o estudo desenvolvido por Oliveira Júnior (2020) em seu trabalho “Gestão de Custos na Administração Pública: Implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS)”. Cabe ressaltar que a maioria dos gestores atuou nos *campi* antes de assumirem os cargos na Reitoria. Dessa forma, trazem experiências e contribuições locais na abordagem rigorosa e analítica necessária para a construção do artefato.

No que tange às questões éticas, o projeto foi aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CEP) da Universidade de Caxias do Sul e também do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul, com a execução da pesquisa autorizada pelo IFRS por meio da Carta de Anuência Institucional. Os servidores participantes da pesquisa foram instruídos por meio do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

4 RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise voltada ao desenvolvimento de uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS, por meio de um artefato elaborado com base no roteiro metodológico do *Design Science Research* (DSR). O desenvolvimento do artefato foi estruturado em quatro etapas: i) análise de conteúdo do primeiro grupo focal (diagnóstico da gestão de custos); ii) desenvolvimento do artefato proposto; iii) análise de conteúdo do segundo grupo focal (refinamento do artefato); e iv) elaboração do plano de implementação.

4.1 ANÁLISE DE CONTEÚDO DO PRIMEIRO GRUPO FOCAL – DIAGNÓSTICO

Nesta seção, são apresentados os resultados do diagnóstico obtido por meio de discussão colaborativa em grupo focal, composto por quatro participantes e um moderador, todos vinculados à gestão administrativa e financeira da Reitoria do IFRS. Participaram da atividade o Pró-Reitor Adjunto de Administração, a Diretora de Orçamento e Finanças, a Chefe do Departamento de Contabilidade, a Chefe do Departamento de Administração de Pessoas e o Coordenador de Execução Orçamentária e Financeira.

As questões utilizadas, listadas no Apêndice A, estão enumeradas de 1 a 6, e os participantes foram codificados de P1 a P4. A apresentação dos resultados segue a ordem das referidas questões.

4.1.1 Grau de utilização de informações de custos no processo de tomada de decisão no IFRS

Na questão 1, referente ao grau de utilização de informações de custos no processo de tomada de decisão no IFRS, os participantes P1, P2, P3 e P4 afirmaram que a Instituição não possui um sistema de custos detalhado em operação, que forneça informações de custos por setor, departamento, programa ou projeto. Segundo o participante P3, as decisões relacionadas à gestão orçamentária, financeira e patrimonial são tomadas com base em informações extraídas dos relatórios dos sistemas estruturantes de utilização obrigatória, da Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como nas diretrizes estabelecidas no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira do Governo Federal de cada exercício.

Para os participantes P1, P2, P3 e P4, as informações de custo disponíveis e atualmente utilizadas no processo de tomada de decisão gerencial têm como base o custo histórico. Os participantes P1, P2 e P3, por sua vez, mencionam que o custo histórico atualmente disponível não oferece tanta segurança no processo de tomada de decisão, pois a instituição não realiza a mensuração dos custos de forma detalhada. O Quadro 9 apresenta uma síntese dos aspectos relacionados à gestão de custos na instituição e de que forma as informações de custos são obtidas para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Quadro 9 – Utilização das informações de custos na tomada de decisão no IFRS

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Ausência de informações de custos detalhadas.	x	x	x	x	4
Utilização do custo histórico no processo de tomada de decisão gerencial.	x	x	x	x	4
Obtenção de informações de custos para a tomada de decisão com base nos sistemas estruturantes de uso obrigatório do Governo Federal.			x		1

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Analisando o conteúdo das respostas dos participantes, conforme apresentado no Quadro 9, é possível identificar que a ausência de informações de custos detalhadas, somada à utilização de dados baseados predominantemente em custos históricos, limita a eficácia do processo de tomada de decisão gerencial, na medida em que não permite uma visão atualizada e precisa dos gastos públicos. Diante disso, a elaboração do artefato busca atender aos seguintes fatores principais: i) atender à obrigatoriedade legal de adoção de um sistema de custos; ii) potencializar a informação de custos como instrumento de governança pública; e iii) promover a divulgação da informação de custos pelo setor público.

4.1.2 Contribuição dos dados fornecidos pelos sistemas estruturantes do Governo Federal no processo de tomada de decisão

Na questão 2, referente à contribuição dos dados fornecidos pelos sistemas estruturantes do Governo Federal no processo de tomada de decisão, os participantes P1, P2, P3 e P4 mencionaram que as informações disponíveis nos sistemas estruturantes são úteis e consideradas para fins gerenciais. O participante P2 destacou a importância da utilização do sistema SIAPE/SIGEPE para o apoio ao processo de tomada de decisão em sua unidade de trabalho, no que se refere às informações do limite de contratação de professores substitutos, à concessão de bolsas de estudo aos servidores e ao acompanhamento dos quantitativos de benefícios, como as concessões de saúde suplementar e auxílio transporte.

Os participantes P1, P3 e P4, por sua vez, destacaram a necessidade de utilização dos sistemas estruturantes SIORG, SIOP e SIAFI para a execução orçamentária, financeira e patrimonial diariamente, bem como a obtenção das informações de execução por meio de relatórios via Plataforma do Tesouro Gerencial. O participante P3 ressaltou a importância do sistema SIOP para a Instituição, considerando que as alterações e movimentações orçamentárias devem ser executadas dentro dos prazos estipulados. Para os participantes P1 e P2, embora as informações atualmente disponíveis nos sistemas estruturantes não estejam detalhadas da melhor forma, elas são consideradas no processo de tomada de decisão.

Para o participante P1, há uma fragilidade nas informações de custos obtidas por meio dos relatórios gerenciais, atribuída à ausência de fracionamento adequado no momento da alocação dos custos. Nessa mesma direção, os participantes P3 e P4 observaram que muitos custos não são devidamente segregados, deixando de ser alocados à unidade que efetivamente os consumiu. O Quadro 10 apresenta os principais aspectos destacados pelos participantes quanto à utilização dos dados provenientes dos sistemas estruturantes do Governo Federal, os quais, por meio do Tesouro Gerencial (TG), fornecem informações em apoio ao processo de tomada de decisão.

Quadro 10 – Contribuição dos sistemas estruturantes para a tomada de decisão

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Utilidade dos sistemas estruturantes na gestão institucional.	x	x	x	x	4
Disponibilização de informações nas dimensões financeira e física.	x	x	x	x	4
Emprego cotidiano dos sistemas para a extração de relatórios voltados ao apoio da execução orçamentária, financeira e patrimonial.	x		x	x	3

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

As respostas dos participantes evidenciam a relevância dos sistemas estruturantes do Governo Federal tanto para o desenvolvimento das atividades cotidianas quanto para o apoio ao processo de tomada de decisão. As informações disponibilizadas abrangem a dimensão financeira, extraídas principalmente do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), e a dimensão física, obtida por meio do SIAPE/SIGEPE, do SIOP e do SIORG. De modo geral, a extração de relatórios a partir desses sistemas, voltada ao suporte da execução orçamentária, financeira e patrimonial, é considerada pelos participantes um elemento essencial para o cumprimento de prazos e para a adequada realização das atividades em suas respectivas áreas de atuação.

4.1.3 Análise das despesas das unidades que recebem orçamento discricionário

Na questão 3, referente à análise das despesas das unidades que recebem orçamento discricionário (custeio e capital) e a forma como são distribuídas, o participante P3 mencionou que é possível identificar as despesas consumidas nas unidades, no caso da Reitoria, por meio das suas Pró-reitorias (UGRs), e das unidades de ensino, representadas pelos *Campi*, por meio da Unidade Gestora (UG). Ambos os participantes P3 e P4 destacam que não há uma separação detalhada das despesas dentro de cada unidade que recebe orçamento. Para o participante P4, é possível identificar as despesas nas unidades apenas parcialmente, visto que o orçamento é considerado um instrumento de controle e nem todo o orçamento recebido pela unidade foi consumido exclusivamente por ela.

Conforme o participante P3, cada Unidade Gestora, seja a Reitoria, por meio das suas Pró-reitorias, sejam as unidades de ensino, por meio dos *Campi*, tem autonomia orçamentária e financeira para administrar seu orçamento, seja ele de custeio ou de capital, de acordo com o montante da despesa estimada para o exercício corrente. O participante P3 destacou, ainda, que há um acompanhamento dos repasses orçamentários, considerando a aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA), e que os repasses do orçamento discricionário para atendimento das despesas ao longo do ano seguem o planejamento, conforme os limites de gastos estimados para cada unidade.

Para o participante P4, a identificação das despesas dentro de cada unidade é complexa, pois a distribuição exige, na maioria das vezes, o fracionamento de determinada despesa, uma vez que ela atende a mais de um objeto de custo. Um exemplo citado pelo participante é a conta de energia elétrica, que pode ter seu rateio realizado por uma métrica, de forma a otimizar a identificação da unidade de consumo, seja esse custo aplicado por aluno, por curso ou por departamento. O Quadro 11 apresenta uma síntese dos aspectos relacionados à gestão orçamentária e financeira, bem como à forma de registro das despesas pelas Unidades Gestoras que recebem orçamento discricionário.

Quadro 11 – Síntese da alocação e registro das despesas com orçamento discricionário

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Não há uma alocação detalhada das despesas entre as unidades que recebem orçamento discricionário.			x	x	2
O controle das despesas é realizado entre os níveis da estrutura institucional (Reitoria, por meio de suas Pró-Reitorias, e Direção-geral dos <i>Campi</i>).			x		1
As Unidades Gestoras têm autonomia para praticar todos os atos de gestão orçamentária e financeira.			x		1

Há necessidade de aplicar o rateio de determinadas despesas, por atenderem a mais de um objeto de custo.				x	1
A unidade que consome os custos, por vezes, não é aquela que recebeu o orçamento.				x	1

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Conforme indicado no Quadro 11, os participantes relatam que não há uma separação detalhada das despesas por objeto de custo nessas unidades. Contudo, o controle das despesas é realizado por intermédio das Unidades Gestoras. Embora as Unidades Gestoras possuam autonomia para administrar o orçamento que recebem, foram mencionados alguns problemas relacionados à alocação dos custos nas unidades de consumo. Tais dificuldades decorrem da necessidade de aplicar uma sistemática de rateio para determinadas despesas que se vinculam a mais de um objeto de custo.

4.1.4 Desafios para operacionalizar um sistema de custos no IFRS

Na questão 4, questionados sobre quais seriam os maiores desafios para operacionalizar um sistema de custos no IFRS, os participantes P1 e P4 mencionam que é necessário compreender os propósitos da iniciativa de obter informações de custos (para que elas irão servir) e quais melhorias a informação de custo poderá gerar no processo de tomada de decisão. Só assim a operacionalização de um sistema de custos poderia ser implementada com sucesso. Para o participante P1, as demandas por informações de custos muitas vezes não são claras; em outras palavras, o próprio demandante não tem convicção da decisão que precisa tomar, dificultando o entendimento sobre qual informação de custo seria mais útil para a ocasião.

Os participantes P2 e P3 destacaram a importância da informação de custos na área de ensino, tanto para a tomada de decisão no que diz respeito à oferta de novos cursos, quanto para a sustentabilidade dos cursos atuais. Nesse sentido, o participante P2 enfatizou a necessidade de refinar os dados de custo por meio de um sistema que integre todas as áreas, como orçamento, financeiro e pessoal, possibilitando filtrar informações relevantes. Ainda, conforme o participante P2, há a necessidade de um setor que realize a análise do impacto de custo de cada curso ofertado, cujas contribuições podem auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

Para o participante P3, os desafios para operacionalizar um sistema de custos no IFRS envolvem várias questões, a saber: i) a falta de ingerência sobre os sistemas estruturantes do Governo Federal, considerando que os sistemas disponibilizados já estão

prontos, ao contrário da iniciativa privada, onde é possível moldá-los conforme a necessidade; ii) a necessidade de capacitação das pessoas para trabalhar e gerir o sistema de custos; e iii) a necessidade de disponibilização de servidores para trabalhar na área de custos, que constitui um dos grandes desafios a serem enfrentados. A síntese dos desafios percebidos pelos participantes para operacionalizar um sistema de custos podem ser vistos no Quadro 12.

Quadro 12 – Principais desafios para a operacionalização de um sistema de custos no IFRS

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Compreender a utilidade da informação de custos no processo decisório.	x			x	2
Identificar as possíveis melhorias que as informações de custos podem gerar na gestão institucional.	x			x	2
Refinamento dos dados de custos por meio da implementação de um sistema integrado que forneça informações relevantes para a gestão na tomada de decisão.		x			1
Criar um setor específico responsável pela avaliação dos custos para subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.		x			1
Falta de ingerência sobre os sistemas estruturantes do Governo Federal.			x		1
Capacitação dos servidores para operar os sistemas de informação gerencial.			x		1
Disponibilidade de servidores para atuar na área de custos.			x		1

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

As respostas dos participantes evidenciam diversos fatores que interferem na operacionalização de um sistema de custos no IFRS. Observa-se que os dois primeiros fatores são apontados como desafios por mais de um participante, estando diretamente relacionados ao propósito de um sistema de custos. Conforme a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, o sistema de custos tem como objetivo prover informações úteis aos seus usuários, com vistas à melhoria da governança pública. Os demais fatores mencionados: i) o refinamento dos dados de custos; ii) a necessidade de criação de um setor específico responsável pela avaliação dos custos; e iii) os impactos da ingerência dos sistemas estruturantes, devem nortear o modelo de gerenciamento de custos, considerando as necessidades dos usuários da informação. Quanto à capacitação e à disponibilidade de servidores para atuar na equipe de custos, essas questões estão diretamente relacionadas ao êxito do sistema.

4.1.5 A relevância dos objetos de custo para a instituição

Na questão 5, questionados sobre quais objetos de custo seriam relevantes para a instituição, considerando exemplos como custos por departamento, projetos, programas, atividades, etc., o participante P3 mencionou que, considerando a realidade atual da instituição, os custos por departamento seriam mais úteis. Por sua vez, destacou a necessidade de decidir quais departamentos serão objetos de custo. Também foi citado pelo participante

que tais departamentos podem ser identificados na Reitoria, como as Pró-reitorias, as Diretorias Sistêmicas e as Coordenadorias. Já nos Campi, os departamentos podem ser considerados pelas Diretorias Sistêmicas e pelas Coordenadorias de cada curso, o que tornaria possível a apuração dos custos por curso e por aluno futuramente.

O participante P3 complementou que a apuração dos custos por projeto, por programa e por atividade é bastante ampla, o que torna a sua utilização voltada para algumas áreas específicas, como, por exemplo, a pesquisa e a extensão. Nesse sentido, a escolha da opção por objetos de custo por departamento se adequa melhor à realidade e à necessidade da instituição.

Para os participantes P1, P2 e P4, a instituição apresenta uma realidade distinta daquela observada em empresas privadas. Nesse sentido, destaca-se a necessidade de estabelecer matrizes diferenciadas para a geração de informações, conforme a finalidade a que se destinam. Para os participantes, a principal demanda social por informações refere-se à identificação do custo de um curso ou de um aluno na instituição. Para os participantes P1 e P4, é necessário considerar todos os custos da estrutura organizacional da Reitoria, assegurando o rateio das despesas aos objetos de custo. Dessa forma, a cadeia de valor do IFRS, composta por atividades estratégicas e de apoio voltadas à missão institucional de oferecer ensino, pesquisa e extensão como serviços educacionais, alocadas inicialmente aos departamentos, pode contribuir para o resultado final almejado, qual seja, a identificação do custo de um curso e do aluno.

O participante P1 complementou que, a partir da definição dos objetos de custo, é necessária a definição dos centros de custo que serão considerados no registro das despesas por meio do sistema estruturante SIAFI, de modo que o que se deseja mensurar se torne visível, passível de análise e avaliação. O Quadro 13 apresenta uma síntese dos objetos de custo, evidenciando aqueles que seriam mais relevantes sob a ótica da utilização das informações pelos participantes no processo de apoio a tomada de decisões gerenciais no IFRS.

Quadro 13 – Objetos de custo mais relevantes na percepção dos participantes

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Objeto de custo por curso/aluno	x	x	x	x	4
Objeto de custo por atividades (cadeia de valor)	x		x	x	3
Objeto de custo por departamento			x	x	2
Objeto de custo por programas			x		1
Objeto de custo por projetos			x		1

Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Conforme se pode observar no Quadro 13, os entrevistados percebem a identificação do objeto de custo por curso/aluno como a principal necessidade estratégica da gestão, uma vez que este representa, de fato, os serviços educacionais entregues à sociedade. Os objetos de custo por atividade (cadeia de valor) e por departamento, também citados entre os mais relevantes, correspondem a um processo intermediário de apuração de custos, sendo, contudo, fundamentais para proporcionar uma visão detalhada dos recursos consumidos pelo órgão na geração de bens e serviços.

De acordo com a NBC TSP 34, nos itens 50 e 51, os bens e serviços que representam entregas destinadas à satisfação das necessidades da sociedade são considerados objetos de custo final, como é o caso dos serviços educacionais identificados por meio do custo por curso/aluno, conforme mencionado. Os demais objetos de custo, por sua vez, são classificados como intermediários, tais como os programas, projetos e atividades desenvolvidos pela entidade.

4.1.6 Potenciais benefícios da implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) no IFRS

Na questão 6, referente aos potenciais benefícios da implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisões gerenciais, o participante P3 afirmou que a implementação do SIC beneficiaria o IFRS em diversos aspectos como, por exemplo, na transparência dos investimentos e dos gastos com servidores e departamentos. Na tomada de decisão, considerando os custos, muitas decisões que foram equivocadas ou que poderiam ser revistas poderiam ser tomadas de forma mais coerente, o que resultaria em maior eficiência operacional. O planejamento orçamentário seria mais eficiente, caso houvesse a identificação precisa dos custos, pois, em muitos casos, esses são apenas estimados. Seria possível avaliar o desempenho institucional, uma vez que, atualmente, não há um mecanismo detalhado capaz de identificar os resultados, considerando que, em muitos casos, não há dados precisos. A prestação de contas aos órgãos internos e externos também seria aprimorada, uma vez que mais relatórios estariam disponíveis para apoiar esse processo.

Já o participante P4 mencionou que, na lógica da iniciativa privada, a identificação do custo é uma ferramenta de mensuração que permite apurar o lucro. Para os órgãos públicos, o lucro refere-se ao atendimento da demanda social, que, no caso da instituição, diz respeito à educação, uma vez que a identificação do custo possibilita analisar o que foi entregue à

sociedade. Para os participantes P1 e P2, o custo deve ser avaliado pela quantidade de alunos formados para atender a uma determinada demanda social. Mesmo que haja um custo elevado, considerando que ocorreu a formação de alunos naquele curso em número significativo, é possível considerar que a missão institucional voltada para atender à demanda social foi cumprida.

Segundo os participantes P1, P2, P3 e P4, com a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC), os objetos de custo poderiam fornecer suporte à tomada de decisão em diversas situações. Para os participantes P1 e P2, as informações de custo seriam cruciais para as decisões relacionadas à abertura de novos *campi* e à avaliação da criação de novos cursos. Já para o participante P4, embora exista um estudo sobre o critério de sustentabilidade financeira na instituição, este é vago e executado de forma *pro forma*, não fornecendo segurança, o que torna as informações de custo aliadas no processo de tomada de decisão gerencial.

O Quadro 14 apresenta os fatores identificados nas respostas dos quatro participantes. Entre os sete potenciais benefícios da implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS, destacam-se a maior eficiência operacional e a possível melhoria na avaliação do desempenho institucional.

Quadro 14 – Potenciais benefícios advindos com a implementação do Sistema de Informações de Custos no IFRS

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Maior eficiência operacional	x	x	x		3
Avaliação do desempenho institucional			x	x	2
Aprimorar a prestação de contas aos órgãos internos e externos			x		1
Melhor planejamento orçamentário			x		1
Transparência dos gastos com servidores			x		1
Transparência com gastos nos departamentos			x		1
Transparência dos investimentos			x		1

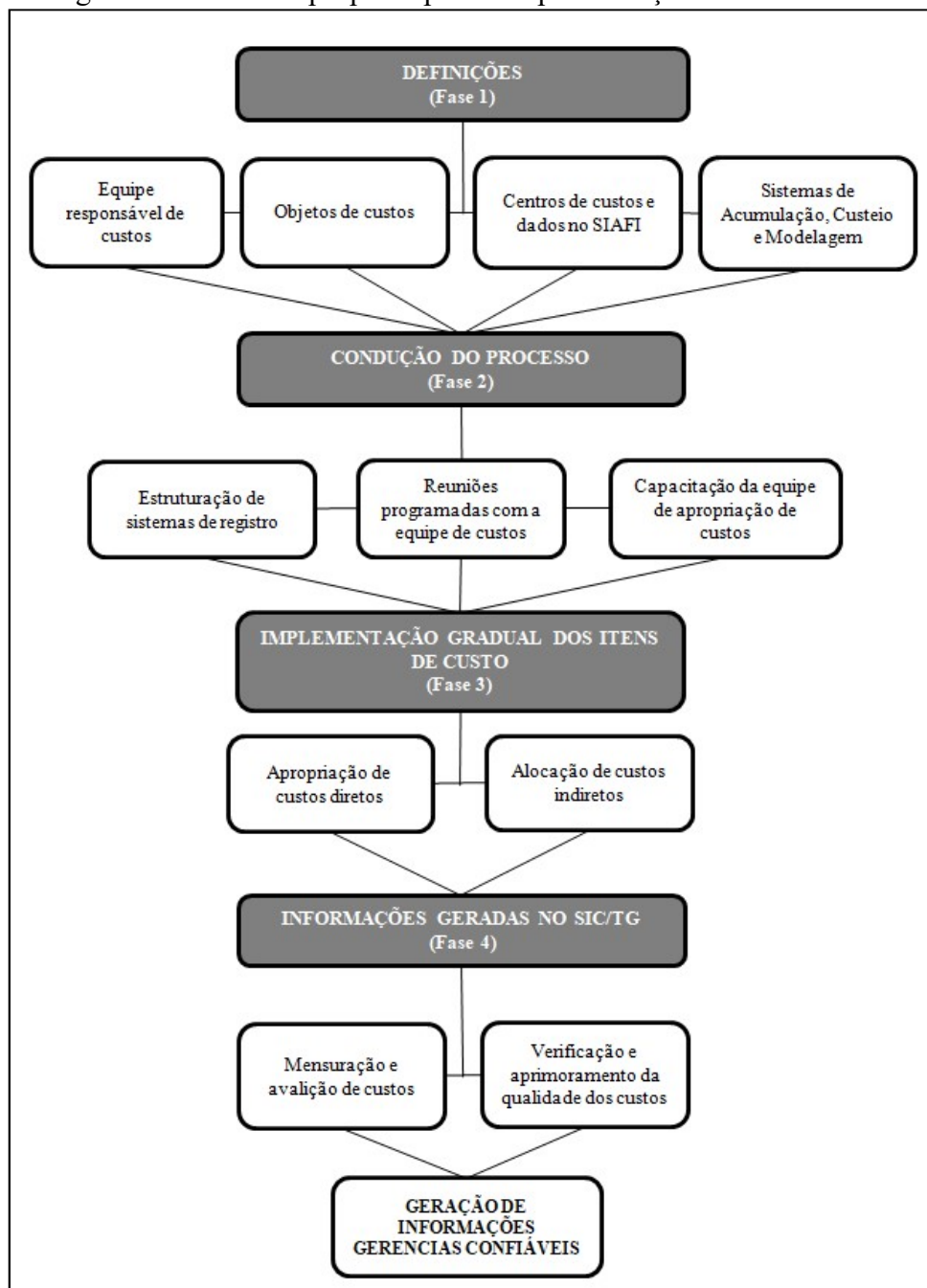
Fonte: Dados da pesquisa (2025).

Os fatores citados como potenciais benefícios decorrentes da implementação do SIC no IFRS, segundo os participantes, evidenciam a consonância com as premissas da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021, que trata dos custos no setor público, especificamente nos itens 75 e 76. Esses itens destacam a finalidade das informações de custos no apoio à governança pública e na melhoria da qualidade do gasto público, contribuindo, assim, para os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência e prestação de contas.

4.2 ARTEFATO PROPOSTO

Conforme definido na caracterização da pesquisa e em consonância com o método *Design Science Research* (DSR), esta seção apresenta o artefato proposto no contexto da presente dissertação. O referido artefato consiste em uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS, estruturada em quatro fases. A Figura 10 ilustra o artefato proposto pelo pesquisador.

Figura 10 – Artefato proposto para a implementação do SIC no IFRS



Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

As quatro fases apresentadas na Figura 10 compreendem: Fase 1 – definição das funções e responsabilidades, bem como do modelo de gerenciamento de custos; Fase 2 – condução do processo de implementação pela equipe responsável pela área de custos; Fase 3 – implementação gradual dos itens de custos; e Fase 4 – verificação das informações geradas no SIC/TG. A seguir, são descritas as ações previstas para cada uma das fases propostas no artefato.

4.2.1 Fase 1: Definições

4.2.1.1 Composição da equipe responsável de custos

A composição da equipe responsável pelos custos torna-se necessária para atender às atividades de mensuração, avaliação dos custos e a definição das informações a serem geradas pelo sistema em conjunto com os gestores públicos. Segundo o Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (Brasil, 2025), é desejável que o órgão formalize a equipe que irá atuar no desenvolvimento dos trabalhos, qual seja, estabeleça o quadro de pessoal responsável por cada atividade. Ainda de acordo com o Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (Brasil, 2025), nesta etapa “[...] é sugerido um agrupamento multidisciplinar de conhecimentos e habilidades entre os profissionais que a integrarão e desempenharão as atividades afetas à mensuração e avaliação de custos.” (Brasil, 2025, p.70).

No Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul (IFRS), considerando o interesse no processo de implementação, a equipe de custos foi composta por servidores da Reitoria, bem como por um integrante de uma unidade de ensino (*campus*) da instituição. A incorporação de um representante de campus foi sugerida durante a discussão colaborativa em grupo focal, conforme apresentado na seção 4.3, intitulada “Análise de conteúdo do segundo grupo focal – Refinamento do artefato”.

Considerando uma estrutura organizacional que abrange todas as atividades dos macroprocessos, além de dispor de infraestrutura voltada a atividades experimentais e unidades produtivas destinadas ao ensino prático, optou-se pela inclusão de um representante do Campus Bento Gonçalves na composição da equipe responsável pela área de custos. Com isso, constituiu-se uma equipe multidisciplinar, formada por integrantes de diferentes áreas, os quais desempenharão funções estratégicas nos sistemas estruturantes que alimentam o Sistema de Informações de Custos (SIC).

Atendendo à proposta, a equipe responsável pela área de custos será composta pela Diretora de Orçamento e Finanças, pela Chefe do Departamento de Contabilidade, pelo Coordenador de Execução Orçamentária e Financeira e pelo contador responsável pela extração dos relatórios, todos vinculados à Pró-reitoria de Administração (PROAD), além da Chefe da Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP), cuja atividade está relacionada à folha de pagamento, e da Diretora de Administração e Planejamento do Campus Bento Gonçalves.

A participação da Diretora de Orçamento e Finanças na equipe justifica-se por ser a responsável pelo departamento administrativo diretamente vinculado à Pró-reitoria de Administração (PROAD), cujo conhecimento e práticas na administração pública contribuem para a geração de dados a serem transformados em informações de custos, além de desempenhar um papel analítico na validação e na consistência das informações que subsidiam os processos decisórios da organização pública. A inclusão da Chefe do Departamento de Contabilidade justifica-se por sua responsabilidade na mensuração e análise dos custos apresentados; do contador, pela função de extrair os relatórios do SIC/TG, utilizando métricas e atributos de custos; e do Coordenador de Execução Orçamentária e Financeira, por ser o responsável pelo registro das despesas nos sistemas estruturantes do Governo Federal. A Chefe da Diretoria de Gestão de Pessoas participa por lidar com os dados da folha de pagamento, essenciais para a geração de informações de custos. Já a participação da Diretora de Administração e Planejamento do Campus Bento Gonçalves justifica-se por sua inserção nas atividades cotidianas de uma unidade de ensino, cuja atuação contribui para a integração entre as áreas envolvidas, bem como para o fornecimento de dados operacionais e financeiros. O Quadro 15 apresenta as atribuições da equipe de custos como parte do desenvolvimento do artefato.

Quadro 15 – Composição da equipe responsável por mensurar e avaliar custos

Unidade	Responsável	Atribuições
Diretoria de Orçamento e Finanças – DOF - Reitoria	Diretora de Orçamento e Finanças	Coordenar a área responsável de custos.
Departamento de Contabilidade – DCO - Reitoria	Chefe do Departamento de Contabilidade	Tratar os dados extraídos do SIC/TG (mensurador e analista de custos).
	Contador	Definir a estrutura do relatório que será disponibilizado aos gestores públicos.
	Coordenador de Execução Orçamentária e Financeira	Viabilizar a inclusão das informações na funcionalidade Detacustos no sistema SIAFI e nos demais sistemas estruturantes.
Diretoria de Gestão de Pessoas – DGP - Reitoria	Chefe da Diretoria de Gestão de Pessoas	Viabilizar a inclusão das informações de pessoal no sistema SIAPE.
Direção Geral - Campus Bento Gonçalves	Diretora de Administração e Planejamento	Apoio na integração e no fornecimento de dados operacionais e financeiros.

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

4.2.1.2 Definição dos objetos de custos

O artefato para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) visa atender as expectativas básicas de uma futura gestão de custos no IFRS. Dessa forma, conforme o Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal é necessário definir o que será medido, controlado e avaliado, em conformidade com as necessidades e os propósitos dos usuários da informação (Brasil, 2025).

Inicialmente, foram considerados os dados provenientes do diagnóstico do gerenciamento das informações de custos na instituição (1ª etapa), conforme a proposta de coleta de dados do método *Design Science Research (DSR)*, apresentada na Figura 9. Através da coleta de dados, foi possível identificar aspectos importantes para a definição dos objetos de custos, como o conhecimento sobre a estrutura organizacional e a cadeia de valor relacionada à missão do IFRS, apontados entre os mais relevantes pelos participantes do grupo focal.

Por meio da análise de conteúdo do primeiro grupo focal, foi possível diagnosticar a gestão de custos do IFRS, bem como identificar, a partir dos relatos apresentados pelos participantes do grupo focal, as necessidades de informações de custos consideradas relevantes para o apoio às decisões gerenciais. Conforme estabelece a NBC TSP 34, item 49, “os objetos de custos são determinados com base nas necessidades dos diferentes níveis gerenciais e definidos no modelo de gerenciamento de custos” (CFC, 2021, p. 11). É importante destacar que os usuários da informação de custos podem ser quaisquer pessoas ou entidades que, de alguma forma, tenham como atribuição os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (Brasil, 2025).

Os objetos de custos mais relevantes, citados pelos participantes do grupo focal na coleta de dados (1ª etapa) do método *Design Science Research (DSR)*, foram identificados e compilados no Quadro 13 - Objetos de custo mais relevantes na percepção dos participantes, apresentados na seção 4.1.5. Para a definição dos objetos de custos no IFRS, foram consideradas e analisadas as contribuições obtidas dos participantes do grupo focal, levando em conta também a viabilidade e o grau de dificuldade de implementação das sugestões. Nesse sentido, foi observado o princípio do gradualismo, uma vez que o órgão está no início do processo de implantação de um sistema de custos. A junção dessas informações propiciou a definição dos objetos de custos, apresentada especificamente no Quadro 16.

A identificação das unidades em diferentes níveis do organograma contribui para relacionar cada atividade desempenhada por essas unidades aos macroprocessos vinculados à cadeia de valor da instituição. Essa etapa de conhecimento da estrutura, segundo Brasil (2025), busca analisar a organização do órgão, estudando os processos internos que influenciam as atividades e permitindo o conhecimento detalhado de cada unidade administrativa, sua localização e a força de trabalho disponível em cada uma delas.

A estrutura organizacional utilizada como referência para a elaboração do artefato contempla a unidade Reitoria, localizada em Bento Gonçalves/RS, e o Campus Veranópolis, situado em Veranópolis/RS. Essas unidades concentram todas as atividades relacionadas aos macroprocessos e, por isso, podem ser classificadas como pertencentes às atividades finalísticas, de apoio e estratégicas.

Com base na Figura 2 – Estrutura organizacional do IFRS, apresentada na seção 1.1, intitulada “Delimitação do tema e problema de pesquisa”, é possível identificar a organização administrativa básica do IFRS, a qual pode ser segmentada em unidades estratégicas, unidades de apoio e unidades finalísticas, conforme descrito a seguir:

- a) As unidades estratégicas do IFRS são compostas pela Reitoria e pelas demais unidades a ela vinculadas, compreendendo os órgãos de assessoramento e apoio, o Gabinete do Reitor, a Auditoria e os Conselhos.
- b) As unidades de apoio são representadas pelas Pró-reitorias de Administração, de Desenvolvimento Institucional e pela Diretoria de Gestão de Pessoas, por meio de suas respectivas diretorias, departamentos e coordenadorias.
- c) A Pró-reitoria de Ensino, a Pró-reitoria de Extensão e a Pró-reitoria de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação, todas vinculadas à Reitoria, podem ser consideradas unidades finalísticas, pois desenvolvem atividades diretamente ligadas ao ensino, à pesquisa e à extensão, por meio de suas diretorias, departamentos e coordenações.
- d) As unidades de ensino, compostas por 16 *campi*, são descritas na estrutura organizacional da Reitoria como Direções Gerais de Campus e seguem a mesma dinâmica organizacional. Assim, a Direção Geral e o Conselho de Campus exercem atividades estratégicas; as gestões de Ensino, de Extensão e de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação exercem atividades finalísticas; enquanto as gestões Administrativa e de Desenvolvimento Institucional exercem atividades de apoio.

A partir da estrutura organizacional, foi realizado um levantamento do quantitativo de servidores ativos no ano de 2025, por unidade do IFRS. Essas informações permitem elucidar a força de trabalho da instituição e servirão como base para a distribuição de determinados custos indiretos. Os dados referentes à força de trabalho dos docentes e dos técnicos administrativos lotados nos *campi* foram obtidos junto ao Departamento de Gestão de Pessoas (DGP). Já o quantitativo de servidores administrativos em atividade na Reitoria, nas Pró-reitorias e na Diretoria de Gestão de Pessoas foi obtido diretamente junto a essas unidades, conforme pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 1 – Força de trabalho no IFRS

Unidade	Código/SIORG	Quantidade de Servidores
Reitoria	103681	16
Pró-reitoria de Administração - PROAD	103685	45
Pró-reitoria de Desenvolvimento Institucional - PRODI	103686	24
Pró-reitoria de Ensino - PROEN	103682	23
Pró-reitoria de Extensão - PROEX	103683	25
Pró-reitoria de Pesquisa, Pós-graduação e Inovação - PROPPI	103684	12
Diretoria de Gestão de Pessoas - DGP	261426	21
Campus Alvorada	204796	74
Campus Bento Gonçalves	001207	208
Campus Canoas	094431	115
Campus Caxias do Sul	105239	108
Campus Erechim	105240	118
Campus Farroupilha	113248	101
Campus Feliz	113249	97
Campus Ibirubá	113250	121
Campus Osório	105241	109
Campus Porte Alegre	105242	187
Campus Restinga	105243	108
Campus Rio Grande	105244	178
Campus Rolante	204797	75
Campus Sertão	001206	177
Campus Vacaria	204798	72
Campus Veranópolis	204799	33
Campus Viamão	214607	69
Total		2116

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

No que diz respeito ao espaço físico (área construída) das unidades do IFRS, tais informações permitem verificar de que forma a estrutura física está distribuída, além de

servirem como base para a alocação de determinados custos indiretos. A Tabela 2 apresenta os resultados de um estudo realizado no presente trabalho, cujos dados refletem a situação até o final do ano de 2024.

Tabela 2 – Área construída no IFRS

Unidade	Código - SIORG	Área Construída (m ²)
Reitoria	103681	228,72
Pró-reitoria de Administração - PROAD	103685	390,57
Pró-reitoria de Desenvolvimento Institucional - PRODI	103686	177,55
Pró-reitoria de Ensino - PROEN	103682	153,35
Pró-reitoria de Extensão - PROEX	103683	98,53
Pró-reitoria de Pesquisa, Pós-graduação e Inovação - PROPPI	103684	82,17
Diretoria de Gestão de Pessoas - DGP	261426	267,23
Campus Alvorada	204796	4.570,00
Campus Bento Gonçalves	001207	20.620,00
Campus Canoas	094431	6.181,00
Campus Caxias do Sul	105239	7.742,00
Campus Erechim	105240	10.347,00
Campus Farroupilha	113248	6.782,00
Campus Feliz	113249	4.401,00
Campus Ibirubá	113250	14.358,00
Campus Osório	105241	5.348,00
Campus Porte Alegre	105242	24.000,00
Campus Restinga	105243	7.075,00
Campus Rio Grande	105244	19.290,00
Campus Rolante	204797	4.390,00
Campus Sertão	001206	30.101,00
Campus Vacaria	204798	3.044,00
Campus Veranópolis	204799	3.191,00
Campus Viamão	214607	2.890,00
Área Total Construída		175.728,12

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Os dados apresentados na Tabela 2 foram fornecidos pela Diretoria de Planejamento e Obras (DPO), vinculada à Pró-reitoria de Administração do IFRS, que detém esse tipo de informação. Por meio da disponibilização de uma planilha sintética compartilhada no Drive (via Planilhas Google), contendo as informações sobre a área construída (m²) de todos os *campi*, bem como as plantas baixas dos pavimentos que compõem o prédio onde está localizada a Reitoria e Pró-reitorias, foi possível identificar as áreas de todas as unidades, com destaque para as principais: Reitoria, Pró-Reitorias e a Diretoria de Gestão de Pessoas.

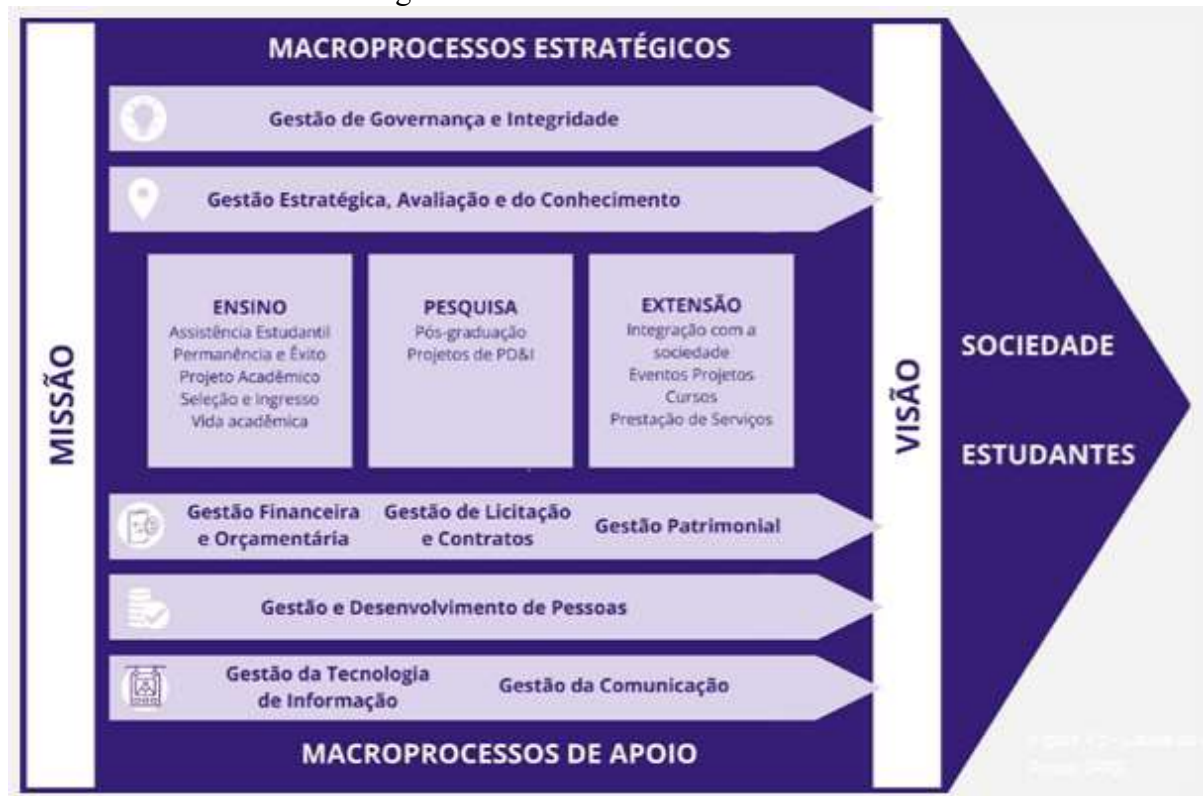
Vale ressaltar que os dados apresentados nas Tabelas 1 e 2 foram utilizados como base para a definição dos critérios de distribuição de alguns custos indiretos, conforme especificado no Quadro 20 – Alocação dos custos e a origem de dados, apresentada na seção 4.2.1.3 intitulada “Definição dos centros de custos e informações básicas a serem informadas no SIAFI”.

A cadeia de valor foi utilizada como um dos alicerces para o desenvolvimento do artefato. Nela, identificam-se os macroprocessos que contribuem para o valor público em termos de serviços e resultados gerados a partir da missão do IFRS. Conforme a NBC TSP 34, item 51, alínea “f”, a cadeia de valor aplicada à gestão de custos, quando mapeada, permite compreender como o órgão ou a entidade percebe o funcionamento das atividades realizadas, bem como emprega seu tempo e recursos para o alcance dos objetivos institucionais com melhor desempenho (CFC, 2021). Nesse sentido, Martins (2018) retrata que a interação com a cadeia de valor permite um melhor planejamento estratégico na gestão de custos pela empresa, proporcionando melhores resultados para ela e para toda a cadeia beneficiada que nela se insere.

O diagrama da cadeia de valor do Instituto consta no Relatório de Gestão do Exercício de 2024 e é apresentado na Figura 11. De acordo com a Figura 11, é possível identificar três categorias de macroprocessos: i) estratégicos; ii) finalísticos; e iii) apoio. Tais macroprocessos contemplam subcategorias de atividades desenvolvidas, representadas pelas unidades administrativas presentes na Estrutura Organizacional do IFRS, da seguinte forma:

- a) Macroprocessos Estratégicos: Gestão da Governança e Integridade, Gestão Estratégica, Avaliação e do Conhecimento;
- b) Macroprocessos Finalísticos: Ensino, Pesquisa e Extensão;
- c) Macroprocessos de Apoio: Gestão Financeira e Orçamentária, Gestão de Licitações e Contratos, Gestão Patrimonial, Gestão e Desenvolvimento de Pessoas, Gestão da Tecnologia da Informação e Gestão da Comunicação.

Figura 11 – Cadeia de valor do IFRS



Fonte: Relatório de gestão exercício 2024 IFRS (IFRS, 2024, p. 56).

Considerando que as subcategorias desempenham o papel de unidades administrativas, estando presentes e codificadas nas unidades organizacionais do IFRS, é possível apurar os custos dos departamentos (unidades administrativas), evidenciando tais custos nos macroprocessos (atividades). Conforme Brasil (2025), os departamentos têm a função de racionalizar a alocação dos gastos, bem como se tornar objetos de avaliação de custos, no momento em que se deseja controlar e comparar o consumo dos insumos pela estrutura organizacional. Desta forma, o IFRS pode apurar seus custos seguindo o Quadro 16.

Quadro 16 – Objetos de custo do IFRS

Objetos de custos	Justificativa
Unidades administrativas	Correspondem aos departamentos definidos na estrutura organizacional, sendo esta a forma mais adequada para a distribuição dos custos diretos e indiretos.
Macroprocessos	Compreendem as atividades desempenhadas pelas unidades administrativas e estão presentes na cadeia de valor do órgão.
Curso/Aluno	A apuração do custo por curso e por aluno constitui uma meta futura, cuja viabilidade depende da disponibilidade das informações fornecidas pelo SIC/TG, bem como da relação custo-benefício dessa informação ser considerada vantajosa para o órgão.

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Cabe destacar que os objetos de custos identificados e propostos para o IFRS neste estudo não excluem outros que venham a surgir, conforme a necessidade e propósitos dos

usuários da informação, desde que haja capacidade e viabilidade nos sistemas estruturantes do Governo Federal para a geração de informações de custos no SIG/TG.

4.2.1.3 Definição dos centros de custos e informações básicas a serem informadas no SIAFI

A definição dos centros de custos com base nos macroprocessos fundamenta-se em documento oficial do órgão, representado pela Figura 10 – Cadeia de Valor do IFRS, apresentada na seção 4.2.1.2, “Definição dos Objetos de Custos”. Tal abordagem confere maior segurança e consistência ao modelo, permitindo a identificação das atividades da unidade, entre as quais se destacam: estratégicas, de apoio e finalísticas. Nesse contexto, os estudos de Oliveira (2019) e Lima (2021) incorporam, em suas propostas de implementação de modelos de custeio, a perspectiva da cadeia de valor de seus respectivos órgãos como fundamento.

A cadeia de valor do IFRS permite identificar nove atividades, distribuídas entre os macroprocessos classificados como estratégicos, de apoio e finalísticos. Por meio do Quadro 17, é possível visualizar os macroprocessos que compõem a cadeia de valor do órgão.

Quadro 17 - Macroprocessos do IFRS com base na Cadeia de Valor

Macroprocessos (Cadeia de valor)	Atividades	Centro de Custo
Estratégicos	Gestão de Governança e Integridade	01
	Gestão Estratégica, Avaliação e do Conhecimento	
Apoio	Gestão Financeira e Orçamentária	02
	Gestão de Licitações e Contratos	03
	Gestão Patrimonial	04
	Gestão e Desenvolvimento de Pessoas	05
	Gestão da Tecnologia da Informação	06
	Gestão da Comunicação	07
Finalísticos	Ensino, Pesquisa e Extensão	08

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

No macroprocesso “Estratégico”, as atividades de Gestão da Governança e Integridade, bem como de Gestão Estratégica, Avaliação e Conhecimento, foram codificadas sob um único código de “Centro de Custo” no SIAFI. Tal medida visa simplificar e otimizar a modelagem de custeio do IFRS.

A codificação dos centros de custos apresentada (de 01 a 08) será utilizada para o preenchimento da aba “Detacustos”, conforme demonstrado no Quadro 17. Embora a Macrofunção nº 021133 – Centro de Custos, no SIAFI, permita a utilização de até 11

caracteres alfanuméricos, verifica-se, na etapa inicial de implementação do SIC no IFRS, que não há necessidade de utilizar ou expandir essa numeração nos centros de custos.

Por meio das Figuras 2 e 3, apresentada na seção 1.1, intitulada “Delimitação do tema e problema de pesquisa”, é possível visualizar a estrutura organizacional da Reitoria e das unidades de ensino (*campi*). A identificação das unidades administrativas permite o relacionamento direto com os macroprocessos da cadeia de valor, tornando viável a alocação dos custos da unidade às atividades desempenhadas, classificadas como: estratégicas, de apoio e finalísticas. Dessa forma, é possível compreender que:

- i) As unidades de ensino (*campi*) desenvolvem diretamente atividades finalísticas por meio de suas áreas de atuação, voltadas ao ensino, à pesquisa e à extensão. Além disso, as três Pró-reitorias do IFRS, PROEN, PROEX e PROPPI, apoiam diretamente a realização dessas atividades e, por esse motivo, podem ser classificadas como executoras das atividades finalísticas da instituição.
- ii) As unidades diretamente vinculadas à Reitoria, tais como o Conselho Superior (CONSUP), a Auditoria Interna, o Colégio de Dirigentes, a Procuradoria Federal, o Gabinete, a Ouvidoria e a Assessoria de Ações Afirmativas, Inclusivas e de Diversidade, podem ser relacionadas ao macroprocesso da cadeia de valor como atividades estratégicas.
- iii) As Pró-reitorias do IFRS, a Pró-Reitoria de Administração (PROAD) e a Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional (PRODI), bem como a Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP), estão relacionadas aos macroprocessos da cadeia de valor como atividades de apoio.
- iv) As unidades de ensino (*campi*) desenvolvem atividades semelhantes às da Reitoria. Assim, é possível correlacionar às atividades da Direção Geral do Campus ao macroprocesso estratégico; as atividades da Gestão de Ensino, da Gestão de Extensão e da Gestão de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação ao macroprocesso finalístico; e as áreas de Gestão Administrativa e de Gestão de Desenvolvimento Institucional às atividades de apoio.

Para a operacionalização da alocação dos custos pelas unidades administrativas aos objetos de custos definidos no Quadro 16, apresentado na seção 4.2.1.2 “Definição dos Objetos de Custos”, este modelo propõe o preenchimento do campo SIORG, na aba Detacustos do SIAFI, com o código da unidade organizacional cujos recursos foram consumidos ou utilizados. Por meio do Quadro 18, é possível visualizar a correspondência entre os Centros de Custo e as unidades administrativas da Reitoria do IFRS.

Quadro 18 - Centros de custo relacionados à unidade organizacional do IFRS - Reitoria

Macroprocessos Cadeia de valor	Atividades	Centro de Custo	Unidade administrativa	Código SIORG
Estratégico	Gestão de Governança e Integridade	01	Reitoria (Gabinete)	103681
	Gestão Estratégica, Avaliação e do Conhecimento			
Apoio	Gestão Financeira e Orçamentária	02	Pró-reitoria de Administração - PROAD	103685
	Gestão de Licitações e Contratos	03		
	Gestão Patrimonial	04		
	Gestão e Desenvolvimento de Pessoas	05	Diretoria de Gestão de Pessoas - DGP	261426
	Gestão da Tecnologia da Informação	06	Pró-reitoria de Desenvolvimento Institucional - PRODI	103686
	Gestão da Comunicação	07		
Finalístico	Ensino, Pesquisa e Extensão	08	Pró-reitoria de Ensino - PROEN	103682
			Pró-reitoria de Extensão - PROEX	103683
			Pró-reitoria de Pesquisa, Pós-graduação e Inovação - PROPPI	103684

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

No Quadro 19, é possível visualizar a correspondência entre os Centros de Custo e as unidades administrativas do Campus Veranópolis, seguindo a lógica do desenvolvimento de atividades semelhantes às da Reitoria, conforme os macroprocessos identificados na cadeia de valor do IFRS.

Quadro 19 - Centros de custo relacionados à unidade organizacional do IFRS – Campus Veranópolis

Macroprocessos Cadeia de valor	Atividades	Centro de Custo	Unidade administrativa	Código SIORG
Estratégico	Gestão de Governança e Integridade	01	Direção Geral do Campus Veranópolis - CVER	204799
	Gestão Estratégica, Avaliação e do Conhecimento			
Apoio	Gestão Financeira e Orçamentária	02	Coordenadoria de Administração e Planejamento - COAP-CVER	261841
	Gestão de Licitações e Contratos	03		
	Gestão Patrimonial	04		
	Gestão e Desenvolvimento de Pessoas	05	Coordenadoria de Desenvolvimento Institucional - CODI-CVER	261845
	Gestão da Tecnologia da Informação	06		
	Gestão da Comunicação	07		

Finalístico	Ensino, Pesquisa e Extensão	08	Direção de Ensino, Pesquisa e Extensão - DEPE-CVER	261836
			Coordenadoria de Extensão - COEX-CVER	261848
			Coordenadoria de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação - COPI-CVER	261858
			Coordenação do Curso Técnico em Administração Integrado ao Ensino Médio - CCTAIEM-VER	278926
			Coordenação do Curso Técnico em Informática para Internet Integrado ao Ensino Médio - CCTIIEM-VER	285707
			Coordenação do Curso de Tecnologia em Análise e Desenvolvimento de Sistemas - CCTADS-VER	278915
			Coordenação do Curso de Tecnologia em Processos Gerenciais - CCTPG-VER	278922
			Coordenação do Núcleo de Atendimento às Pessoas com Necessidades Educacionais Específicas - NAPNE-VER	289932

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

É importante destacar que a distribuição dos custos indiretos às unidades administrativas deve ser realizada manualmente no sistema SIAFI. A aba "Detacustos" no sistema não permite a parametrização prévia de variáveis de rateio, exigindo, portanto, uma análise prévia da alocação de determinados custos para o adequado preenchimento das informações. Considerando a necessidade de um modelo simplificado e viável, que atenda à fase inicial de implementação do SIC no órgão, e com base em um estudo não exaustivo, é possível identificar os critérios de distribuição e sua respectiva origem dos dados para a alocação dos custos diretos e indiretos, conforme apresentado no Quadro 20.

Quadro 20 - Alocação dos custos e a origem de dados

Alocação	Itens de custo	Critério de distribuição	Origem dos dados
Direto	Diárias e ressarcimentos de transporte	Unidade beneficiada	Unidade solicitante/Empenho
Direto	Aquisição de passagens e despesa com locomoção	Unidade beneficiada	Fiscal de contrato Unidade solicitante/Empenho
Direto	Serviços administrativos	Unidade beneficiada	Fiscal de contrato Unidade solicitante/Empenho
Direto	Serviços técnicos especializados	Unidade beneficiada	Fiscal de contrato Unidade solicitante/Empenho
Direto	Aquisição de materiais de consumo	Unidade beneficiada	Fiscal de contrato Unidade solicitante/Empenho

Direto	Serviços de TI - Tecnologia da Informação	Unidade beneficiada	Fiscal de contrato Unidade solicitante/Empenho
Direto	Bolsas/Assistência Estudantil/Auxílio pesquisador	Unidade beneficiada	Unidade solicitante/Empenho
Direto	Aquisição de materiais destinados à assistência social	Unidade beneficiada	Unidade solicitante/Empenho
Direto	Depreciação e amortização	Unidade beneficiada	Departamento de Contabilidade
Direto	Pessoal e encargos	Unidade beneficiada	DGP - Diretoria de Gestão de Pessoas (lotação do servidor)
Indireto	Serviços de telecomunicações	Unidade beneficiada/ Nº de servidores	Fiscal de contrato/DGP
Indireto	Serviços de água e esgoto	Unidade beneficiada/ Nº de servidores + alunos	Fiscal de Contrato/ DGP/PROEN/PROEX/PROPI
Indireto	Serviços de energia elétrica	Unidade beneficiada/ Nº de servidores + alunos	Fiscal de Contrato/ DGP/PROEN/PROEX/PROPI
Indireto	Serviços de limpeza e conservação	Unidade beneficiada (área ocupada/unidade - m ²)	Fiscal de contrato/ DPO - Dep. de Planejamento e Obras
Indireto	Serviço de vigilância e portaria	Unidade beneficiada (área ocupada/unidade - m ²)	Fiscal de contrato/ DPO - Dep. de Planejamento e Obras
Indireto	Serviços de manutenção prediais	Unidade beneficiada (área ocupada/unidade - m ²)	Fiscal de contrato Unidade solicitante/Empenho
Indireto	Serviços terceirizados de motorista	Unidade beneficiada/ Lotação do servidor transportado	Fiscal de contrato/ Setor de Transporte

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

A alocação dos custos diretos, especificamente aqueles relacionados a diárias e ressarcimentos de transporte, aquisição de passagens e despesas com locomoção, serviços administrativos, serviços técnicos especializados, aquisição de materiais de consumo, serviços de Tecnologia da Informação (TI), pagamento de bolsas, assistência estudantil, auxílio ao pesquisador e aquisição de materiais destinados à assistência social, permite considerar a unidade solicitante, indicada na descrição da Nota de Empenho, como beneficiária. Ressalta-se que o IFRS dispõe, no sistema SIAFI, por meio da Nota de Empenho, da informação referente à Unidade Gestora Responsável (UGR), o que possibilita a identificação da alocação desses custos. Tal fator contribui para a identificação de determinados custos de forma ágil e simplificada.

Os custos diretos, como depreciação e amortização, devem ser alocados diretamente à unidade que efetivamente consumiu os respectivos recursos. Esse procedimento é realizado pelo setor de Contabilidade de cada unidade administrativa, por meio de registros específicos no sistema SIAFI. No que se refere à alocação dos custos de pessoal e encargos, esses estão vinculados ao Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE), sistema estruturante que fornece informações ao Sistema de Informações de Custos (SIC). A adequada lotação dos

servidores em suas respectivas unidades administrativas, realizada pela Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP), possibilita a extração precisa do custo de pessoal no SIC, subsidiando as análises efetuadas pela equipe de custos designada pelo órgão.

No que se refere aos custos indiretos, tais como os serviços de telecomunicações, de água e esgoto, de energia elétrica e os serviços terceirizados de motorista, a alocação deve ser realizada com base no quantitativo de pessoas que consomem os respectivos recursos, considerando-se o número de servidores, de estudantes ou a soma de ambos, conforme os objetos de custo que se pretende mensurar. Para os custos relacionados aos serviços de limpeza e conservação, vigilância e portaria, bem como manutenção predial, a alocação deve ocorrer com base na área ocupada por cada unidade administrativa responsável pela execução dos macroprocessos da cadeia de valor do IFRS.

Diante do exposto e com base na forma como as informações serão obtidas, é possível afirmar que o custo em mensurar e alocar os custos não supera os benefícios decorrentes, considerando que a complexidade dos direcionadores e das bases de rateio é viável. Ressalta-se que nada impede, em momento futuro, a definição de novos atributos de rateio dos custos indiretos, com base em estudos adicionais.

Cabe destacar, que o SIAFI constitui o sistema de administração financeira e contábil do Governo Federal, e desempenha um papel fundamental na geração de informações de custos ao SIC/TG. Conforme as orientações transmitidas pela Coordenação-Geral de Informações de Custos, por meio do Comunica nº 2025/3460059, novas funcionalidades para o detalhamento de custos no CPR (SiafiWeb) deverão ser adotadas a partir de 05/05/2025. A partir dessa data, a aba "Centro de Custos" do Documento Hábil será substituída pela aba "Detacustos", a qual apresentará as seguintes melhorias: i) alteração na forma de apresentação dos itens de custos; ii) auxílio no preenchimento desses itens; iii) possibilidade de replicação da aba "Detacustos" ao copiar um Documento Hábil; e iv) aprimoramentos no Tesouro Gerencial (TG).

A Figura 12 apresenta a tela da aba Detacustos de um Documento Hábil (DH) genérico, permitindo a identificação dos campos que devem ser preenchidos no registro de uma liquidação de despesa com impacto em custos para o órgão.

Figura 12 - Funcionalidade aba Detacustos no sistema SIAFI

* Código da UG Emitente: 158141	Nome da UG Emitente: INST.FED.DE EDUC.,CIENC.E TEC.DO RS	Moeda: REAL (R\$)	
Ano: 2025	* Tipo de Documento: NP	Título: NOTA DE PAGAMENTO	Número DH: -

Preenchimento Obrigatório
 Registrada
 Pendente de Registro

Dados Básicos | Principal Com Orçamento | Principal Sem Orçamento | Dedução | Encargo | Crédito | Despesa a Anular | Outros Lançamentos | Compensação | Dados de Pagamento | **Detacustos**

Resumo

Centro de Custo a informar:	1.237,22
Centro de Custo informado:	0,00
Total apropriado:	0,00

Informar por Centro de Custo 1 em edição | 0 selecionados

Filtros

Situação Efeito Empenho Grupo Somente pendentes

Situação: ENC065 Efeito: Soma Empenho: 158141/2025NE000031 Subelemento: 12 Valor: 1.237,22

<input type="checkbox"/>	Centro de Custo	ND Detalhada	Período de Referência	SIORG	UG Beneficiada	Valor do custo	
<input type="checkbox"/>	CC-GENERICO	3.3.91.47.12	06/2025	100918	158141	1.237,22	<input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>

Incluir Detalhamento Valor a informar 0,00

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI (Brasil, 2025).

O preenchimento da aba Detacustos requer o fornecimento de informações essenciais, tais como os valores e o período ao qual o custo se refere. O registro da despesa nessa funcionalidade permite, ainda, a alocação dos custos a diferentes objetos de custo, mediante o preenchimento dos campos SIORG, Centro de Custo, UG Beneficiada, Período de Referência e, em determinados casos, da Natureza da Despesa Detalhada (NDD). A seguir, especifica-se a finalidade de cada campo de preenchimento:

- a) Centro de Custo: campo utilizado para informar a codificação dos objetos de custo previamente definidos no SIAFI, com base em um modelo personalizado de gerenciamento de custos. Na ausência de solicitação formal do órgão ao Tesouro Nacional para habilitação desse modelo personalizado, o sistema preencherá automaticamente o campo com um centro de custo genérico, denominado "CC-GENERICO".
- b) Natureza de Despesa Detalhada (NDD): campo utilizado para identificar os recursos empregados, com base na classificação da natureza da despesa, a qual abrange a categoria econômica, o grupo de natureza e o elemento da despesa. O preenchimento ocorre de forma automática quando os lançamentos contábeis patrimoniais e orçamentários são realizados simultaneamente no documento de registro da liquidação da despesa.
- c) Período de Referência: campo utilizado para informar o mês e ano referente à competência do custo a ser apropriado.

- d) SIORG: campo que contém a codificação de todas as unidades organizacionais do órgão, utilizado para detalhar a atribuição do custo à unidade beneficiada em relação aos objetos de custo.
- e) UG Beneficiada: campo utilizado para informar o código da Unidade Gestora (UG) que se beneficia da aplicação dos recursos destinados à aquisição de bens ou à contratação de serviços.
- f) Valor do Custo: campo utilizado para indicar os recursos financeiros consumidos, conforme as informações registradas nos campos Centro de Custos, NDD, SIORG, UG Beneficiada e Período de Referência, em conformidade com o modelo de gerenciamento de custos adotado pelo órgão.

A funcionalidade denominada Detacustos permite que as organizações públicas relacionem os custos aos objetos de custos conforme seus modelos personalizados, proporcionando um nível de detalhamento voltado, principalmente, às necessidades específicas de informações de custos para a tomada de decisões gerenciais. Cabe destacar que essa aba não realiza registros nas contas contábeis do PCASP, uma vez que não gera nova contabilização.

4.2.1.4 Sistema de Acumulação, Sistema de Custeio e Método de Custeio – Modelagem

A modelagem de custeio elaborada e proposta contempla as etapas e o conjunto de diretrizes definidos na NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, por meio da definição do sistema de acumulação, do sistema de custeio e do método de custeio (CFC, 2021).

Segundo a NBC TSP 34 (CFC, 2021), o sistema de acumulação corresponde à modelagem utilizada para registrar e alocar os custos aos objetos de custo, sejam eles bens ou serviços, alinhando-se ao fluxo físico e real da produção, bem como às especificidades dos serviços públicos. O sistema de acumulação utilizado na modelagem do IFRS apresenta uma abordagem contínua que, segundo a norma, se aplica a serviços desempenhados de forma periódica, cuja origem decorre de processos recorrentes ao longo do tempo.

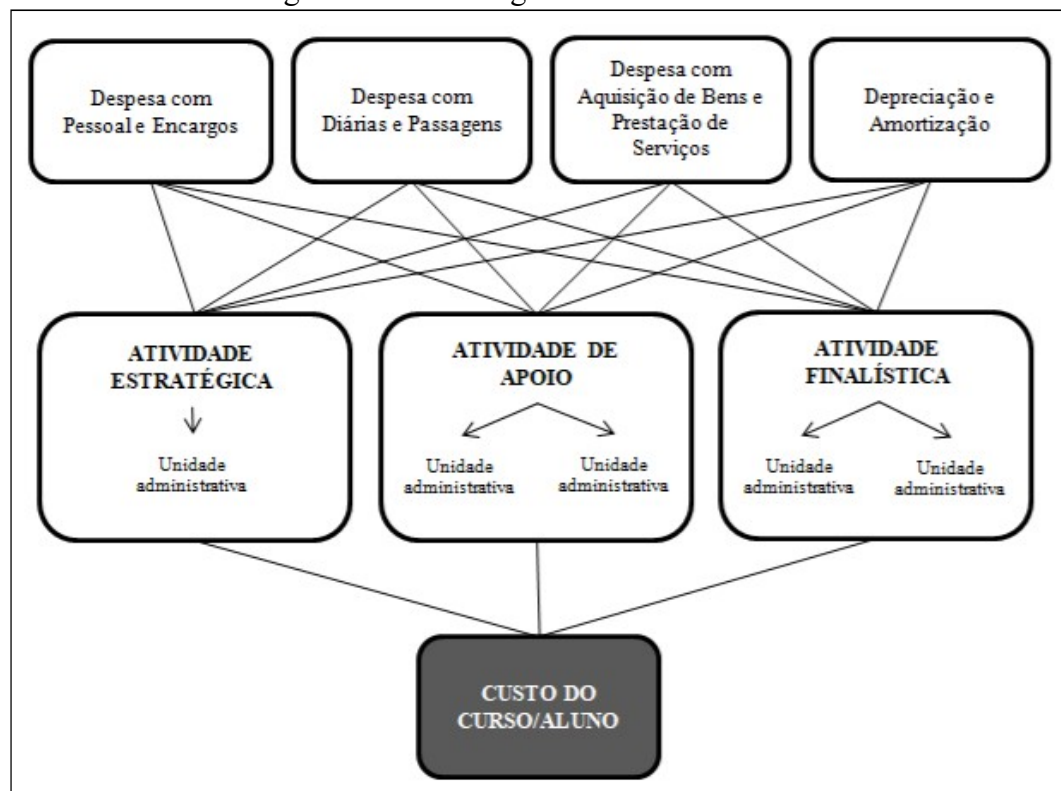
O sistema de custeio refere-se ao modelo de mensuração baseado em procedimentos, regras e práticas adotados para identificar e alocar os custos aos bens e serviços públicos, de acordo com diferentes unidades de medida, com o objetivo de atender às necessidades dos gestores no processo de tomada de decisão (CFC, 2021). O órgão utiliza o sistema de custeio baseado no custo histórico, uma vez que este representa, de forma fidedigna, o desembolso

público realizado para a aquisição de bens ou serviços, com base em documentos comprobatórios, tais como notas fiscais, faturas, contratos de prestação de serviços e notas de empenho.

Quanto ao método de custeio, este estabelece a forma como os custos devem ser distribuídos (alocados) aos bens, serviços ou demais objetos de custo. Trata-se de uma abordagem sistemática voltada à identificação, mensuração e apropriação dos custos diretos e indiretos aos objetos de custo, como programas governamentais, atividades, processos, unidades administrativas entre outros, considerando-se a necessidade e a realidade da entidade pública (CFC, 2021). O modelo de custos do IFRS apresenta mais de um objeto de custo, conforme pode ser observado no Quadro 16 da seção 4.2.1.2 intitulada “Definição dos objetos de custos”, permitindo, assim, a combinação de diferentes métodos de custeio.

Considerando todos os fatores, evidencia-se a modelagem de custeio adotada pelo IFRS para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC), conforme ilustrado na Figura 13.

Figura 13 – Modelagem de custeio do IFRS



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Lima (2021, p.91).

As principais despesas que consomem recursos do orçamento público podem ser agrupadas em: despesas com pessoal e encargos, despesas com diárias e passagens, despesas com aquisição de bens, sejam eles de consumo ou de investimento e despesas com a prestação de serviços em geral. Embora a depreciação de ativos imobilizados ao longo do tempo e a

amortização de ativos com vida útil definida não impactem diretamente o orçamento público, tais controles e registros são fundamentais para a eficiência da gestão patrimonial no setor público.

No que diz respeito às atividades estratégicas, de apoio e finalísticas, estas representam os macroprocessos da cadeia de valor do IFRS, conforme ilustrado na Figura 11 da seção 4.2.1.2, intitulada “Definição dos objetos de custos”. A relação entre os macroprocessos e as unidades administrativas consiste no fato de que o orçamento público é consumido pelas atividades executadas por essas unidades. Desta forma, essa modelagem está baseada no método de custeio conhecido como Custeio Baseado em Atividades (ABC – Activity Based Costing), cujo principal objetivo é alocar os custos indiretos ou fixos por meio de critérios de rateio, contemplando tanto os custos diretos quanto os indiretos no cálculo dos gastos.

Considerando que as unidades administrativas estão devidamente cadastradas nos sistemas estruturantes do Governo Federal, a modelagem de custeio apresentada por meio do artefato permite a apropriação dos custos em consonância com os principais sistemas que alimentam o SIC/TG, possibilitando a geração de relatórios com informações de custos voltadas ao apoio às decisões gerenciais.

Sendo assim, para o processo de implementação de modelos personalizados de gerenciamento de custos, recomenda-se a observância das orientações contidas na NBC TSP 34, com destaque para o item 47, alínea “c”, apresentado a seguir:

Implantação, viabilizada pela capacitação da equipe e divulgação do modelo. Nessa etapa, o objetivo é mensurar e evidenciar os custos, bem como verificar a conformidade das informações geradas. Como boa prática, é conveniente a utilização de projeto piloto para implementação gradual do modelo a entidade (CFC, 2021, p. 11).

Cosonante a isso, o plano de implementação foi elaborado de acordo com o modelo de gerenciamento de custos definido para o órgão. Nessa etapa, foram consideradas as demandas iniciais da implantação, bem como as dificuldades relacionadas à mensuração e à alocação de cada elemento de custo, o que remete a um formato gradual do processo.

Considerando essa abordagem, optou-se pela implementação em duas unidades “piloto” específicas, Reitoria e Campus Veranópolis, no nível de Unidade Gestora (UG) do SIAFI, nas quais estão contemplados os macroprocessos estratégicos, de apoio e finalísticos. A escolha dessas duas unidades resultou da análise crítica do artefato realizada por meio da discussão colaborativa em grupo focal, conforme apresentado na seção 4.3, intitulada “Análise de conteúdo do segundo grupo focal – Refinamento do artefato”. A sugestão do grupo focal tem por objetivo possibilitar à equipe de custos responsável pela implantação do

SIC um acompanhamento mais eficaz do processo, com foco no planejamento, orientação, monitoramento e avaliação, visando à incorporação gradual das demais unidades ao novo modelo de gerenciamento de custos.

No que se refere à capacitação da equipe do setor financeiro, designada para a apropriação das despesas nos sistemas estruturantes do Governo Federal, bem como à divulgação do modelo de custos, essas ações são inicialmente direcionadas aos responsáveis vinculados à execução orçamentária e financeira da unidade piloto. Gradualmente, as demais unidades incorporadas ao modelo de gerenciamento de custos também serão submetidas a esse processo, à medida que forem habilitadas no sistema SIAFI pela equipe responsável pela área de custos.

Considerando que as seções 4.2.1.1 (Composição da equipe responsável de custos), 4.2.1.2 (Definição dos objetos de custos), 4.2.1.3 (Definição dos centros de custos e informações básicas a serem informadas no SIAFI) e 4.2.1.4 (Sistema de Acumulação, Sistema de Custeio e Método de Custeio – Modelagem) compõem, respectivamente, a Fase 1 – Definições, o Quadro 21 detalha as atividades correspondentes às fases subsequentes: (2) condução do processo; (3) implementação gradual dos itens de custo; e (4) informações geradas no SIC/TG, incluindo o período necessário para a implementação de cada uma delas.

Quadro 21 – Plano de implementação do SIC no IFRS

IMPLEMENTAÇÃO	12 MESES											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
PERÍODO MENSAL												
CONDUÇÃO DO PROCESSO (Fase 2)												
Reunião com a equipe responsável de custos												
Estruturação - Ambiente interno e sistemas estruturantes												
Capacitação da equipe de apropriação de custos												
IMPLEMENTAÇÃO GRADUAL DOS INTES DE CUSTO (Fase 3)												
Apropriação custos diretos												
Apropriação serviços de telecomunicações												
Apropriação serviços de água e esgoto												
Apropriação serviços de energia elétrica												
Apropriação serviços de limpeza e conservação												
Apropriação serviço de vigilância e portaria												
Apropriação serviços de manutenção prediais												
Apropriação serviços terceirizados de motorista												
INFORMAÇÕES GERADAS NO SIC/TG (Fase 4)												
Verificar a conformidade das informações geradas												

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Lima (2021, p. 98).

4.2.2 Fase 2: Condução do Processo

A Fase 2 – Condução do processo contempla, por meio de reuniões programadas pela equipe responsável pela área de custos do órgão, ações voltadas à estruturação necessária para a operacionalização dos sistemas envolvidos no registro das informações de custos, sejam eles internos ou governamentais. Nessa fase, também se estabelece o processo de capacitação da equipe encarregada do registro orçamentário e financeiro das despesas nos sistemas estruturantes do Governo Federal, nas duas unidades “piloto”, conforme o formato e os prazos previamente definidos.

4.2.3 Fase 3: Implementação gradual dos itens de custo

A Fase 3 – Implementação gradual dos itens de custo tem como objetivo iniciar o processo de alocação dos itens de custo ao novo modelo de gerenciamento. Esta etapa será executada de forma gradual, iniciando-se pela apropriação dos custos diretos e, posteriormente, pela alocação dos custos indiretos, conforme os critérios apresentados no Quadro 20 – Alocação dos custos e origem dos dados, da seção 4.2.1.3, intitulada “Definição dos centros de custos e informações básicas a serem informadas no SIAFI”.

4.2.4 Fase 4: Informações geradas no SIC/TG

Por fim, a Fase 4 – Informações geradas no SIC/TG requer a atuação da equipe responsável pela mensuração e avaliação dos custos. Essa fase visa ao aprimoramento da qualidade dos dados gerados, de modo que as informações extraídas do sistema SIC/TG sejam confiáveis e estejam alinhadas às necessidades dos gestores em seus processos de tomada de decisão gerencial.

Por meio da modelagem do gerenciamento de custos, desenvolvida com base na metodologia do *Design Science Research* (DSR) e representada pelo artefato proposto, busca-se responder a questões de interesse institucional, tais como: i) qual é o custo total de cada Unidade Gestora (UG) ou do órgão como um todo; ii) qual é o custo total de cada atividade no âmbito de Unidade Gestora (UG) do órgão; iii) qual é o custo de determinado curso; e iv) qual é o custo por aluno em um curso específico.

4.3 ANÁLISE DE CONTEÚDO DO SEGUNDO GRUPO FOCAL - REFINAMENTO DO ARTEFATO

Nesta seção apresentam-se os resultados da análise crítica do artefato, com o propósito de identificar melhorias incrementais passíveis de incorporação ao modelo proposto. A análise foi realizada por meio de uma discussão colaborativa, conduzida em formato de grupo focal, composto por quatro participantes e um moderador, todos vinculados à área de gestão administrativa e financeira da Reitoria do IFRS. Participaram da atividade o Pró-Reitor Adjunto de Administração, a Diretora de Orçamento e Finanças, a Chefe do Departamento de Contabilidade, a Chefe do Departamento de Administração de Pessoas e o Coordenador de Execução Orçamentária e Financeira. Ao final da seção, apresenta-se o artefato refinado (Figura 14), que contempla as contribuições sugeridas pelos participantes do grupo focal.

As questões utilizadas, listadas no Apêndice B, estão enumeradas de 1 a 4, e os participantes foram codificados de P1 a P4. A apresentação dos resultados segue a ordem dessas questões.

4.3.1 Avaliação da adequação da sistemática proposta para implementação do sistema de custos (SIC) no IFRS

Na questão 1, referente à avaliação da adequação da sistemática proposta para a implementação do Sistema de Custos (SIC) no IFRS, com o objetivo de fomentar a gestão de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão dos gestores, os participantes P1, P2, P3 e P4 a consideraram adequada e passível de aplicabilidade na instituição. Segundo os participantes P1, P3 e P4, o artefato proposto considera a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, que estabelece diretrizes e padrões a serem observados na implementação de sistemas de custos, bem como as orientações contidas no Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal, adequando-se, assim, aos instrumentos normativos vigentes.

Os participantes P1, P2, P3 e P4 avaliaram como positiva a proposta de implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS em unidades “piloto”, considerando que essa estratégia favorecerá uma análise detalhada e pontual das necessidades de ajustes para o aprimoramento do artefato. Para os participantes P2, P3 e P4, as informações de custos obtidas por meio do sistema SIC/TG, tendo as unidades “piloto” como referência

neste momento inicial, proporcionarão à equipe responsável pela área de custos uma visão geral sobre os dados gerados, além de evidenciar onde há necessidade de adequações, com o objetivo de buscar informações cada vez mais relevantes para os gestores públicos da instituição em seu processo de tomada de decisão. O Quadro 22 apresenta uma síntese da avaliação da sistemática proposta para a implementação do Sistema de Custos (SIC) no IFRS.

Quadro 22 – Aspectos considerados na avaliação do artefato pelo grupo focal

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Aplicabilidade do artefato (modelo) no contexto institucional considerada adequada.	x	x	x	x	4
Estratégia de utilização de unidades "piloto" avaliada como positiva.	x	x	x	x	4
Contribuição para o processo decisório, tendo como ponto de partida as unidades "piloto".		x	x	x	3
Aderência da sistemática proposta às normas e diretrizes oficiais.	x		x	x	3

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Os fatores citados na avaliação do artefato, apresentados no Quadro 22, evidenciam, segundo os participantes, uma situação positiva quanto à aderência do modelo às necessidades institucionais, ressaltando sua aplicabilidade para subsidiar o processo de tomada de decisão dos gestores. Destaca-se a percepção unânime dos participantes quanto à positividade da estratégia de iniciar a implantação em unidades “piloto”, entendida como uma metodologia que favorece a identificação de necessidades de ajustes e o aprimoramento gradual do sistema. Além disso, o artefato demonstra alinhamento à NBC TSP 34 – Custos no Setor Público e ao Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal, assegurando conformidade com os instrumentos normativos.

4.3.2 Análise dos principais aspectos positivos e negativos do artefato proposto

Na questão 2, referente à análise dos principais aspectos positivos e negativos do artefato proposto, os participantes P3 e P4 destacaram, como ponto positivo, a flexibilidade do modelo, que permite ajustes futuros. Ressaltaram, ainda, que eventuais adaptações deverão ser identificadas à medida que o artefato for utilizado.

Para os participantes P1, P2, P3 e P4, a adoção da unidade Reitoria, localizada em Bento Gonçalves/RS, como projeto “piloto” no artefato, é considerada positiva nesta fase inicial de implementação, pois possibilitará a identificação de aspectos que demandem ajustes. Os participantes P2 e P3 também destacaram, como ponto positivo, a composição da equipe responsável pela área de custos na instituição, cujas atribuições visam garantir a confiabilidade das informações geradas.

No que tange aos aspectos negativos do artefato, os participantes P2, P3 e P4 apontaram que algumas unidades possuem uma estrutura organizacional mais fragmentada, como é o caso da Reitoria. Essa característica resulta em um volume elevado de informações de custo, o que exigirá da equipe responsável pela área de custos uma orientação cuidadosa aos setores operacionais quanto ao correto registro das despesas nos sistemas estruturantes do Governo Federal e à observância dos critérios de alocação. Para o participante P4, essa complexidade demandará um maior investimento de tempo por parte da equipe de execução orçamentária e financeira, especialmente no processo de alocação das despesas aos centros de custos. A síntese dos principais aspectos positivos e negativos do artefato proposto pode ser vista no Quadro 23.

Quadro 23 – Aspectos positivos e negativos do artefato identificados no grupo focal

Aspectos	Participantes	Avaliação	
		Positiva	Negativa
Implementação do artefato em unidade-piloto	P1, P2, P3, P4	x	
Desafios relacionados à estrutura organizacional	P2, P3, P4		x
Composição da equipe responsável pela área de custos	P2, P3	x	
Flexibilidade do modelo proposto	P3, P4	x	

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Conforme se observa no Quadro 23, as respostas dos participantes relacionadas aos principais aspectos positivos e negativos do artefato resumem-se a quatro fatores, sendo três positivos e um negativo. Entre os aspectos positivos, destaca-se a unanimidade quanto à importância da implementação do artefato em uma unidade-piloto, o que permitirá identificar pontos de melhoria antes de sua expansão para toda a instituição. Outro ponto positivo refere-se à composição da equipe responsável pela área de custos, considerada essencial para assegurar a confiabilidade das informações geradas. Além disso, foi ressaltada a flexibilidade do modelo, que possibilita ajustes futuros à medida que sua utilização evidencie novas necessidades.

O aspecto negativo mencionado pelos participantes diz respeito à fragmentação da estrutura organizacional de algumas unidades, o que acarreta um elevado volume de informações e maior complexidade no processo de alocação das despesas. Embora essa percepção negativa esteja vinculada ao contexto de aplicabilidade e não ao modelo proposto, ressalta-se a preocupação dos participantes quanto à necessidade de uma orientação cuidadosa, por parte da equipe responsável pela área de custos, aos responsáveis pela execução orçamentária e financeira durante o processo de alocação das despesas.

4.3.3 Propostas de melhoria para potencialização dos aspectos positivos e mitigação dos aspectos negativos do artefato

Na questão 3, referente às melhorias que poderiam ser incorporadas ao artefato, com o objetivo de potencializar seus aspectos positivos e eliminar ou reduzir os negativos, os participantes P1, P2, P3 e P4 sugeriram a adoção de duas unidades piloto: a Reitoria, localizada em Bento Gonçalves/RS, já proposta inicialmente, bem como o Campus Veranópolis, situado em Veranópolis/RS. Essa inclusão de mais uma unidade piloto possibilitará, neste momento inicial de implementação, a contemplação de todas as atividades do IFRS, abrangendo os macroprocessos estratégicos, de apoio e finalísticos. Posteriormente, as demais unidades de ensino (*campi*) serão incorporadas gradualmente ao modelo proposto.

Para os participantes P1 e P3, algumas atividades relacionadas aos macroprocessos são mais perceptíveis nos *campi*, o que justifica a escolha de duas unidades (a Reitoria e um campus) neste primeiro momento de implementação. Considerando a adoção dessas duas unidades, os participantes P1, P2 e P3 sugeriram que a equipe responsável pela área de custos inclua a participação de um representante de *campus*, com o objetivo de fortalecer a qualidade e a utilização das informações de custos. A síntese das propostas de melhoria sugeridas pelos participantes, voltadas à potencialização dos aspectos positivos e à mitigação dos aspectos negativos do artefato, pode ser visualizada no Quadro 24.

Quadro 24 – Propostas de melhoria para o artefato sugeridas pelo grupo focal

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Escolha de duas unidades-piloto no início da implementação.	x	x	x	x	4
Implementação gradual do modelo de custos.	x	x	x	x	4
Inclusão de um representante de <i>campus</i> na composição da equipe de custos.	x	x	x		3

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

As propostas apresentadas pelos participantes, com o objetivo de potencializar as melhorias do artefato, sugerem, além da adoção da Reitoria como unidade piloto, a inclusão de uma unidade de ensino, o Campus Veranópolis, na fase inicial de implementação, de modo a contemplar os macroprocessos estratégicos, de apoio e finalísticos. Ressalta-se que as demais unidades de ensino deverão ser incorporadas ao modelo gradualmente, garantindo maior segurança no processo de expansão. Além disso, foi recomendada a inclusão de um representante de *campus* na composição da equipe de custos, com o propósito de fortalecer a qualidade e a utilização das informações geradas.

4.3.4 Perspectivas de melhorias futuras para o aprimoramento da qualidade da informação de custos na instituição

Na questão 4, referente às melhorias futuras que poderiam ser implementadas para aprimorar a qualidade da informação de custos na instituição, os participantes P1, P2, P3 e P4 destacaram a importância do acompanhamento periódico dos parâmetros de alocação e da avaliação dos custos pela equipe responsável pela área de custos. Segundo o participante P1, a definição de atributos e métricas de custos deve ser analisada de forma contínua durante a implementação do artefato pela equipe responsável pela área de custos. Dessa forma, essas variáveis contribuem para a elaboração de relatórios mais claros, possibilitando uma avaliação mais eficaz dos custos em cada unidade.

Os participantes P2 e P3 sugeriram, como ação de melhoria futura para o processo de aprimoramento da qualidade da informação de custos na instituição, a realização de visitas *in loco* a cada uma das unidades gestoras incorporadas ao sistema de informações de custos proposto. Essa iniciativa tende a contribuir para que a equipe responsável pela área de custos conheça melhor a estrutura e as equipes envolvidas nos processos de alocação dos custos, promovendo, assim, uma troca de conhecimentos voltada à melhoria da qualidade das informações. Além disso, a proposta possibilita à equipe uma compreensão mais aprofundada das demandas específicas de cada unidade, permitindo ajustes no artefato com o objetivo de fornecer informações de custos mais precisas aos gestores ao longo do processo evolutivo do sistema. O Quadro 25 apresenta uma síntese das melhorias propostas para o aprimoramento da qualidade das informações de custos na instituição, segundo os participantes do grupo focal.

Quadro 25 – Propostas para aprimoramento da qualidade das informações de custos

Fatores	Participantes				Soma
	P1	P2	P3	P4	
Manter acompanhamento periódico dos parâmetros de alocação dos custos.	x	x	x	x	4
Visita <i>in loco</i> as unidades gestoras incorporadas ao modelo.		x	x		2
Interação com as unidades gestoras para troca de conhecimentos e ajustes no artefato.		x	x		2

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

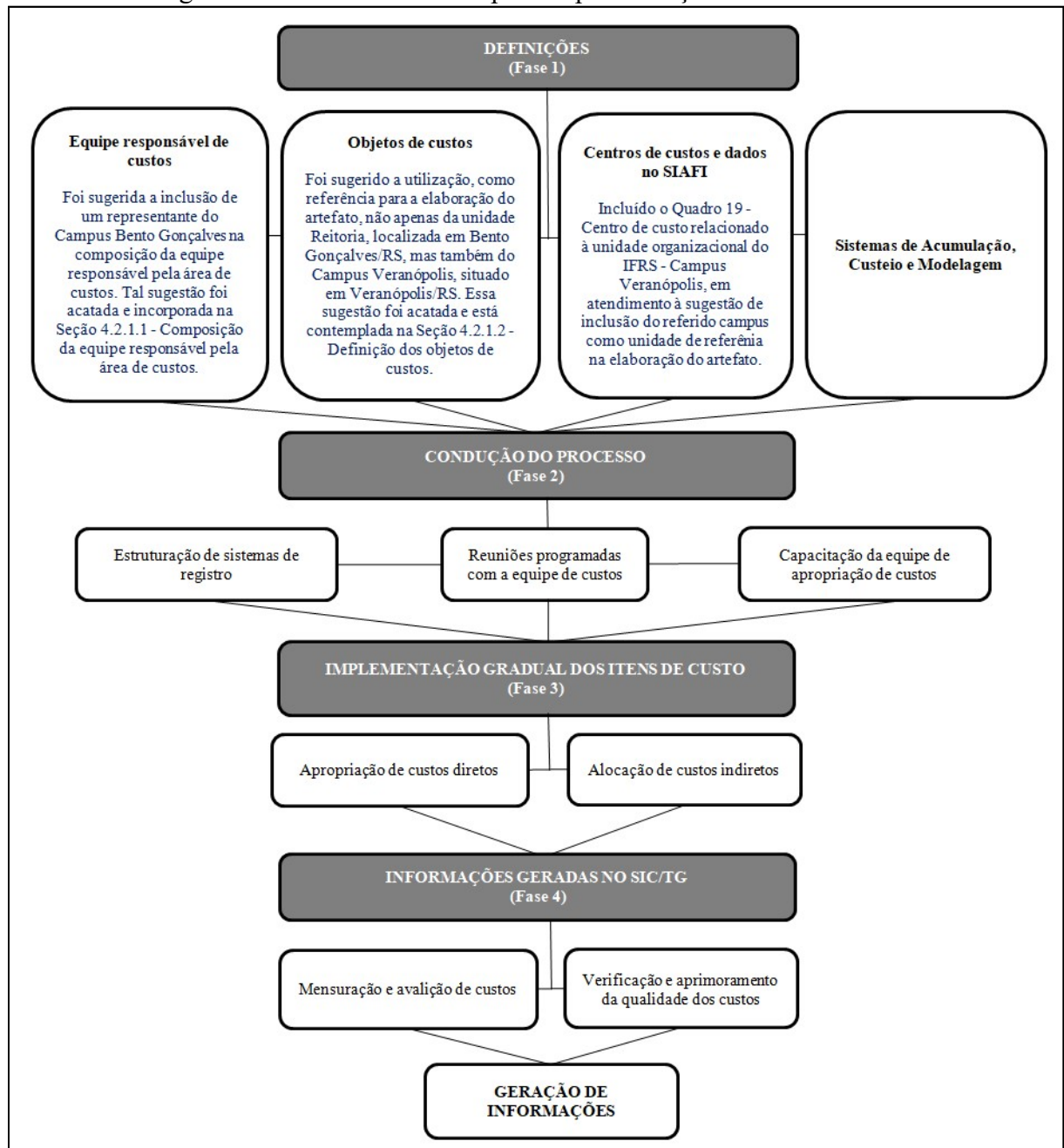
Os participantes destacam, como melhorias futuras para o aprimoramento da qualidade das informações de custos na instituição, a importância do acompanhamento periódico dos parâmetros de alocação dos custos, aliado à avaliação contínua pela área responsável, de forma a garantir maior precisão dos dados gerados. Além disso, sugerem a realização de visitas *in loco* as unidades gestoras incorporadas ao modelo, entendendo que

essa prática permitirá à equipe de custos conhecer melhor a estrutura organizacional e os processos de alocação, ampliando a compreensão das demandas específicas de cada unidade e possibilitando ajustes no artefato.

4.3.5 Refinamento do artefato

A partir dos resultados obtidos no grupo focal, fundamentados no roteiro semiestruturado de questões apresentado no Apêndice B, foi possível refinar o artefato inicialmente proposto, incorporando melhorias que fortalecem a sustentação da sistemática de sua implementação. A seguir, apresenta-se o artefato refinado (Figura 14), no qual se destacam em azul as melhorias incrementais introduzidas em cada uma das fases de implementação.

Figura 14 – Artefato refinado para implementação do SIC no IFRS



Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

As quatro fases propostas no artefato contemplam ações necessárias para a implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) no IFRS. Observa-se que algumas dessas fases receberam contribuições de melhoria, enquanto outras não contaram com sugestões por parte dos integrantes do grupo focal.

Na Fase 1 – Definições, as seguintes ações receberam sugestões de aprimoramento: i) composição da equipe responsável pela área de custos; ii) definição dos objetos de custos; iii) definição dos centros de custos e das informações básicas a serem informadas no SIAFI.

Não foram registradas contribuições de melhoria para a ação iv) Sistema de Acumulação, Sistema de Custeio e Método de Custeio – Modelagem.

As fases Fase 2 – Condução do Processo, Fase 3 – Implementação gradual dos itens de custo e Fase 4 – Informações geradas no SIG/TG também não receberam sugestões de aprimoramento. Cabe destacar que todas as sugestões de melhoria apresentadas durante o encontro do grupo focal foram acatadas e incorporadas ao artefato proposto.

5 CONCLUSÕES

A gestão de custos no IFRS, atualmente, é realizada por meio de relatórios extraídos do Sistema de Informações de Custos do Tesouro Gerencial (SIC/TG), alimentado pelos principais sistemas estruturantes do Governo Federal (SIAFI, SIAPE/SIGEPE, SIORG e SIOP). Nessa configuração, as informações de custos são registradas de forma genérica, o que limita a qualidade e o nível de detalhamento das informações disponibilizadas. Tal cenário compromete a oferta de subsídios consistentes para o processo de tomada de decisão dos gestores, dificulta a avaliação da eficiência e da economicidade do gasto público, restringe a capacidade de planejamento e controle prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e distancia-se das orientações da NBC TSP 34 (2021), que preconiza a evidenciação clara, detalhada e fidedigna dos custos.

Soma-se a isso o fato de o sistema estruturante do Governo Federal (SIAFI) apresentar limitações técnicas, como a ausência de mecanismos automáticos para o rateio dos custos indiretos, o que exige a inserção manual de dados. Embora a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Coordenação-Geral de Informações de Custos da Subsecretaria de Contabilidade Pública (COINC/SUCON/STN) venham promovendo o aprimoramento contínuo desses sistemas, a falta de integração efetiva e de um método de custeio padronizado, capaz de atender às necessidades específicas dos Institutos Federais (IFs) no âmbito do Ministério da Educação (MEC), tem comprometido a consistência das informações e limitado o processo de tomada de decisão gerencial.

Diante desse contexto, o presente estudo foi conduzido sob a perspectiva do *Design Science Research* (DSR), tendo como artefato o desenvolvimento de uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS, configurando-se como um método/processo voltado à resolução de um problema real de gestão em instituições públicas de ensino. Conforme a literatura de DSR, artefatos podem assumir diferentes formas, tais como construtos, modelos, métodos ou instâncias. No âmbito desta pesquisa, a sistemática proposta enquadra-se na categoria de método, uma vez que organiza, de maneira estruturada, as etapas necessárias à implementação do sistema, a saber: i) definições; ii) condução do processo; iii) implementação gradual; e iv) geração de informações.

O artefato foi elaborado com base em fundamentos teóricos sobre sistemas de custeio e gestão pública, respondendo ao requisito de rigor científico, e submetido a avaliação qualitativa por meio de grupos focais, cujo retorno permitiu ajustes e refinamentos incorporados à versão final, sinalizados na Figura 14. Esse processo iterativo de construção e

validação assegura aderência ao ciclo de design–avaliação–refinamento característico do DSR. Assim, a sistemática proposta configura-se como um artefato adequado, tanto em termos teóricos, ao adaptar conceitos de custeio ao contexto de instituições públicas de ensino, quanto práticos, ao oferecer um guia aplicável para a gestão de custos no IFRS, o qual pode também ser considerado como referência por outros IFs.

Os resultados obtidos com o planejamento da sistemática evidenciam sua relevância para o IFRS. Destacam-se, entre eles: i) o desenvolvimento de um modelo simplificado, útil e exequível para a implementação do SIC, considerando tratar-se de um processo inicial e passível de expansão progressiva para novas unidades de ensino; ii) a utilização da cadeia de valor do IFRS, baseada em macroprocessos institucionais, como referência para definição dos objetos de custo; e iii) a realização de análises em cada fase do planejamento, incorporando sugestões de melhoria que permitiram alinhar o modelo às necessidades específicas da instituição. Tais resultados evidenciam a viabilidade de personalizar o SIC/TG como sistema gerencial de custos, atendendo demandas específicas da gestão e aproximando-se das exigências legais e normativas.

Conclui-se, portanto, que o artefato desenvolvido no âmbito do DSR configura-se como uma solução adequada ao contexto do IFRS, ao combinar fundamentação teórica, aplicabilidade prática e validação por meio de grupos focais. A sistemática proposta representa um guia aplicável, que pode orientar gestores na adoção de práticas mais eficientes de gestão de custos. Nesse sentido, a adequação do DSR ao problema investigado reforça sua utilidade não apenas para o IFRS, mas também como referência para outros Institutos Federais que busquem implementar sistemas personalizados de custos baseados no SIC/TG.

5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Nesta seção, são apresentadas as limitações do estudo e, na sequência, algumas sugestões para pesquisas futuras. Entre as limitações, destaca-se o fato de os participantes dos grupos focais designados estarem atuando, no momento, exclusivamente na Reitoria do IFRS e não nos *campi*. Contudo, ressalta-se que, apesar de exercerem funções gerenciais na Reitoria, os participantes são servidores lotados nos *campi* e possuem experiências anteriores compatíveis com o desenvolvimento deste estudo.

Outra limitação refere-se ao fato de o pesquisador estar lotado e em exercício na Reitoria do IFRS, considerada uma das unidades “piloto”. Entretanto, ressalta-se que, além de atuar na orientação das atividades orçamentárias e financeiras dessa unidade, o pesquisador

desempenha funções de suporte e orientação junto a todos os *campi* do IFRS. Tal atuação possibilitou-lhe conhecer as rotinas de registro das despesas em diferentes contextos institucionais, incorporando ao estudo experiências da área orçamentária e financeira não apenas de seu local de exercício, mas de toda a rede de *campi* que acompanha diariamente.

Além disso, como se trata de um estudo baseado em *Design Science Research*, deve-se reconhecer que o processo de construção do artefato ocorreu em um contexto institucional específico, com características próprias de governança, cultura organizacional e estrutura administrativa. Dessa forma, os resultados e o artefato desenvolvido podem demandar ajustes caso sejam aplicados em instituições com realidades distintas, limitando a generalização dos achados.

Outra limitação está relacionada à etapa de implementação. Embora o estudo tenha contemplado a concepção do artefato e sua validação qualitativa inicial, não foi possível realizar um acompanhamento da utilização do sistema de custos após sua implantação, uma vez que a mesma ainda não ocorreu. Assim, ainda não é possível avaliar aspectos como a aderência do sistema à rotina institucional, a curva de aprendizagem dos usuários e os impactos efetivos na tomada de decisão gerencial.

Em relação às sugestões para pesquisas futuras, considera-se que os resultados aqui apresentados podem ser enriquecidos com estudos conduzidos em diferentes contextos. Nesse sentido, destacam-se investigações que ampliem a análise da integração entre os sistemas estruturantes do Governo Federal e o modelo de custos proposto por meio do SIC/TG, explorando soluções tecnológicas voltadas à automatização da alocação e do rateio de custos indiretos. Recomenda-se, ainda, o aprofundamento de pesquisas sobre a formação de uma cultura de custos no setor público federal, com ênfase em estratégias de capacitação de gestores e na normatização institucional. Por fim, futuras análises podem avaliar a aplicabilidade do planejamento de implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC) no IFRS em outros Institutos Federais, a fim de verificar sua adaptabilidade e contribuir para o fortalecimento da governança e para o aprimoramento do processo decisório na gestão dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

AKANIME, Carlos T.; YAMAMOTO, Roberto K. **Estudo Dirigido de Estatística Descritiva**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2013. *E-book*. ISBN 9788536517780. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536517780/>. Acesso em: 05 set. 2024.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, [S. l.], v. 73, n. b, p. 127-152, 2022. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/8726>. Acesso em: 11 maio 2024.

ARAÚJO, Roberto Pinto de. **Análise do nível de aderência do modelo conceitual do sistema de custos às teorias da contabilidade de custos: experiência no governo federal para configuração e implantação do Sistema do Informações de Custos – SIC**. 2011. 126 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/8061>. Acesso em: 17 jul. 2024.

ANDREIS, Alexandra. **Contribuições das competências organizacionais dos Institutos Federais de Educação, Ciência e tecnologia do Estado do Rio Grande do Sul para a implementação de seus papéis sociais**. 2015. 161 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Caxias do Sul. Caxias do Sul, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/handle/11338/999>. Acesso em 11 maio 2024.

ARAUJO, MB; MARGUEIRO, EA; MORAIS, M. de O. O dilema dos métodos de custo e das ferramentas de gestão de custos: Uma proposta conceitual. **Pesquisa, Sociedade e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 10, n. 9, p. e59710918638, 2021. DOI: 10.33448/rsd-v10i9.18638. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/18638>. Acesso em: 4 jul. 2024.

BARRETO, Marcelo Nenna. Orçamento do MEC pode perder R\$ 7,8 bilhões em 2023. **Jornal Extra Classe**, 2022. Disponível em: <https://www.extraclasse.org.br/educacao/2022/10/orcamento-do-mec-pode-perder-r-78-bilhoes-em-2023/>. Acesso em: 03 maio 2024.

BRANDÃO, Isac de Freitas. Modelo conceitual de sistema de informação de custos aplicado ao setor público brasileiro. **Pensar Contábil**, v. 24, n. 84, 2022. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3785>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 23 jul. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. **Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências**, DF: Presidência da República, 1986. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

BRASIL. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. **Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia**. Diário Oficial da União, Brasília, 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012**. Aprova as diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisas envolvendo seres humanos. Brasília, DF: CNS, 2012. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2012/Reso466.pdf>. Acesso em: 10 maio 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. **Resolução nº 510, de 07 de abril de 2016**. Dispõe sobre as normas aplicáveis a pesquisas em Ciências Humanas e Sociais. Brasília, DF: CNS, 2016. Disponível em: <https://conselho.saude.gov.br/resolucoes/2016/Reso510.pdf>. Acesso em: 10 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD). Publicado no DOU de 15.8.2018. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709compilado.htm. Acesso em: 10 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Guia rápido do SIC: Sistema de Informações de Custos do Governo Federal**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/modules/mod_pdf_manual/pdf/grsic.pdf. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manuais**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016. Disponível em: https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=243:1-1-o-que-e-o-sic&catid=191&Itemid=474. Acesso em: 16 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Siafi. *In*: BRASIL. Ministério da Fazenda. **Siafi**. Brasília, DF: Ministério da Economia, [2024a]. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi>. Acesso em: 10 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Siafi. *In*: BRASIL. Ministério da Fazenda. **Biblioteca e Manual Siafi**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2024e. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/manuais/siafi>. Acesso em: 19 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Siafi. *In*: BRASIL. Ministério da Fazenda. **História**. Brasília, DF: Ministério da Economia, [2020b]. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/historia-e-estrutura/histo>. Acesso em: 13 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Siafi. *In*: BRASIL. Ministério da Fazenda. **Tesouro Gerencial**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, [2024b]. Disponível em: <https://tesourogerencial.tesouro.gov.br/tg/servlet/mstrWeb?pg=login&v=1720998454158>. Acesso em: 14 jul. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de informações de custos do governo**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-informacoes-de-custos-mic/2018/26>. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de informações do Sistema de custos do governo**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2025. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-do-sistema-de-custos-do-governo-federal/2025/26>. Acesso em: 29 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 157, de 9 de março de 2011. **Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2011. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8115. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 716, de 24 de outubro de 2011. **Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal**, DF: Ministério da Economia, 2011a. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:8116. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional Transparente. **Contabilidade e Custos: Sistema de custos**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2024c. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/sistema-de-custos>. Acesso em: 03 maio 2024.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento**. 7. ed. Brasília, DF, 2024. Disponível em:

<https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2024:mto2024.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (2. Câmara). **Acórdão nº 1.078/2004**. Relator: Min.-Substituto Lincoln Magalhães da Rocha. Brasília, DF, 2004. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/*/KEY:ACORDAO-COMPLETO-104845/NUMACORDAOINT%20asc/0. Acesso em: 11 maio 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão Normativa TCU nº 198, de 23 de março de 2022, Brasília**, DF, 5 jul. 2004. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/prestacao-de-contas/>. Acesso em: 11 maio 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portal TCU: Competências**. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>. Acesso em: 03 maio 2024.

BRUSEBERG, Anne; MCDONAGH-PHILP, Deana. Focus groups to support the industrial/product designer: a review based on current literature and designers' feedback. **Applied ergonomics**, v. 33, n. 1, p. 27-38, 2002. Disponível em: <https://tecfa.unige.ch/tecfa/teaching/Ergo/textes/Periode1/bruseberg02.pdf>. Acesso em: 29 out. 2024.

CARDOSO, Giuliano Passos. **Contabilidade pública gerencial: um retrato do contexto de implantação de sistemas de custos no Governo Federal**. 2022 171 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília (UnB). Brasília, 2022. Disponível em: <http://www.rlbea.unb.br/jspui/handle/10482/46100>. Acesso em: 11 maio 2024.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade**, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021. Aprova a NBC TSP 34 – Custos no Setor Público. Brasília, DF. 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>. Acesso em: 11 maio 2024.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo: Cortez, 2018. *E-book*. ISBN 9788524926471. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788524926471/>. Acesso em: 31 ago. 2024.

COLUSSI, G. P.; SOUZA, Ângela R. L. de. Desafios para implantar um sistema de custos em Tribunal Regional do Trabalho no Rio Grande do Sul. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 29–56, 2018. DOI: 10.25112/rgd.v15i1.1289. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1289>. Acesso em: 09 maio 2024.

CREPALDI, Silvio A.; CREPALDI, Guilherme S. **Contabilidade Gerencial - Teoria e Prática**. 8.ed. Grupo GEN, 2017. *E-book*. ISBN 9788597011654. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011654/>. Acesso em: 23 maio 2024.

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J D. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Grupo A, 2021. *E-book*. ISBN 9786581334192. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786581334192/>. Acesso em: 26 jul. 2024.

DA SILVA, Gerson Luiz Cardoso; PALMEIRA, Eduardo Mauch; QUINTANA, Alexandre Costa. Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal-SIAFI- Necessidade Criação e Evolução. **Observatorio de la Economía Latinoamericana**, v. 86, p. 1-16, 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/5016987>. Acesso em: 14 jul. 2024.

DE MUYLDER, Cristiana Fernandes; LA FALCE, Jefferson Lopes; VELOSO, Paulo Henrique Pimentel. Qualidade de Software Percebida pelos Usuários do Sistema SIAFI: Avaliação de um Instituto Federal em Minas Gerais. **Teoria e Prática em Administração (TPA)**, v. 6, n. 2, p. 200-228, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/tpa/article/view/26517/16789>. Acesso em: 14 jul. 2024.

DRESCH, Aline; LACERDA, Daniel P.; JÚNIOR, José A. V A. **Design science research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia**. Porto Alegre: Bookman, 2015. *E-book*. p.xiii. ISBN 9788582605530. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788582605530/>. Acesso em: 28 out. 2024.

FILHO, J. R. F., NAVES, G. G. A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a Promoção da Accountability Horizontal: a Percepção dos Usuários. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 11, n. 3, p. 1 – 28, jun. 2014. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=123031118001>. Acesso em: 09 jul. 2024.

FONSECA, ARN; RIBEIRO, REM; MOURA, KB de; RIBEIRO FILHO, CA de S.; SOUSA, AM de; RIBEIRO, RAM; CAVALCANTE, RRC Tesouro da gestão: contribuições para a responsabilização na gestão pública. **Pesquisa, Sociedade e Desenvolvimento**, [S. l.], v. 9, n. 6, pág. e06963222, 2020. DOI: 10.33448/rsd-v9i6.3222. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/3222>. Acesso em: 14 jul. 2024.

FROST, Eldon Leon. **Custeio direto para relatórios financeiros externos**. 1968. Tese de Doutorado. Texas Tech University.

FREITAS, M. M. M.; FREITAS, W. F.; GOMES, P. H. V. SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3791>. Acesso em: 11 maio 2024.

GIL, Antonio C. **Como Fazer Pesquisa Qualitativa**. Rio de Janeiro: Atlas, 2021. *E-book*. pág.17. ISBN 9786559770496. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559770496/>. Acesso em: 25 out. 2024.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559771653. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771653/>. Acesso em: 16 ago. 2024.

GOMES, L. G. dos S. REAVALIAÇÃO E MELHORIA DOS PROCESSOS DE BENEFICIAMENTO DE NÃO TECIDOS COM BASE EM RECLAMAÇÕES DE CLIENTES. **Revista Produção Online**, [S. l.], v. 6, n. 2, 2006. DOI: 10.14488/1676-1901.v6i2.290. Disponível em: <https://www.producaoonline.org.br/rpo/article/view/290>. Acesso em: 05 set. 2024.

HEVNER, A. R., MARCH, S. T., PARK, J., & Ram. Design science in information systems research. **MIS quarterly**, p. 75-105, 2004. Disponível em: https://www.in.th-nuernberg.de/professors/Holl/Personal/Hevner_DesignScience_ISRes.pdf. Acesso em: 28 out. 2024.

HOLANDA, Victor Branco de. **Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico: uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação** na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. 274 f. 2002. 2002. Tese de Doutorado. (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo. 2002. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001298674>. Acesso em: 16 ago. 2024.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia Corrêa. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/359d20ec-724d-49d9-a6d4-53f1c837499a/content>. Acesso em: 15 jul. 2024.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. Institucional. *In*: INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. **Sobre o IFRS**. Bento Gonçalves: IFRS, 2024. Disponível em: <https://ifrs.edu.br/institucional/sobre/>. Acesso em: 10 maio 2024.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. Institucional. *In*: INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Gestão Exercício 2023**. Bento Gonçalves: IFRS, 2023. Disponível em: https://ifrs.edu.br/wp-content/uploads/2024/03/RESOLUCAO_15-2024_ANEXO_Relatorio-de-Gestao-2023.pdf. Acesso em: 10 maio 2024.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. Institucional. *In*: INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. **Relatório de Gestão Exercício 2024**. Bento Gonçalves: IFRS, 2024. Disponível em: https://ifrs.edu.br/wp-content/uploads/2025/03/10_ANEXO_RESOLUCAO_10-2025_Relatorio_de_Gestao_2024_do_IFRS.pdf. Acesso em: 22 maio 2025.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. Institucional. *In*: INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL. **Institucional**. Bento Gonçalves: IFRS, 2024a. Disponível em: <https://ifrs.edu.br/aceso-a-informacao/institucional/>. Acesso em: 10 maio 2024.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Custeio baseado em atividades orientado por tempo: um caminho mais simples e poderoso para lucros maiores. Harvard Business Review Press, 2007. Disponível em:

https://rozup.ir/up/paper/paper/1/Time_Driven_Activit_Based_Costing.pdf. Acesso em: 22 mar. 2024.

LACERDA, Daniel Pacheco et al. Design Science Research: método de pesquisa para a engenharia de produção. **Gestão & produção**, v. 20, p. 741-761, 2013. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/gp/a/3CZmL4JJxLmxCv6b3pnQ8pq/?format=pdf&lang=PT>. Acesso em: 04 nov. 2024.

LARA, Flávio Luiz. Fatores que influenciam a adoção de sistema de informação de custo em uma instituição de ensino superior pública: um estudo sob a ótica da teoria do comportamento planejado. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 13, 2023. Disponível em:

<https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/3227>. Acesso em: 22 mar. 2024.

LIMA, Luiz Carlos Fernandes. **Análise do processo de implantação da apuração de custos em uma instituição federal de ensino superior utilizando o sistema de informações de custos do Governo Federal-SIC**. 2021. 140 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal de Itajubá. Itajubá, 2021. Disponível em:

<https://repositorio.unifei.edu.br/jspui/handle/123456789/2798>. Acesso em: 22 mar. 2024.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 221p. 2002. Tese de Doutorado. (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade São Paulo, São Paulo. 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, 2010, p. 791-820. Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/rap/a/sYYrhjhyGpwryFBcPP7xjz/?lang=pt>. Acesso em: 05 jul. 2024.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. *E-book*. pág.300. ISBN 9786559770670. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559770670/>. Acesso em: 25 out. 2024.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. *E-book*. p.i. ISBN 9788597018080. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597018080/>. Acesso em: 25 out. 2024.

MEINCHEIM, G. L.; RAUPP, F. M.; SACRAMENTO, A. R. S. Estágio do sistema de informação de custos do Poder Executivo dos Estados Brasileiros e iniciativas para o atendimento à NBC TSP 34. **Revista de Contabilidade da UFBA**, [S. l.], v. 17, n. 1, p. e2320, 2023. DOI: 10.9771/rcufba.v17i1.58391. Disponível em:

<https://periodicos.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/58391>. Acesso em: 22 mar. 2024.

MEC – Ministério da Educação. Institucional. *In*: Ministério da Educação. **Instituições da Rede Federal**. Brasília: MEC, 2024. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/rede-federal-inicial/instituicoes>. Acesso em: 28 jun. 2024.

MONTEIRO, R. P.; PEREIRA, C. A.; SOUZA, M. A. de. A necessidade da informação gerencial nas IES públicas da Europa: breve abordagem pela realidade de Portugal - DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n42p9-24>. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 14, n. 42, p. p. 09–24, 2015. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2131>. Acesso em: 11 maio 2024.

OLIVEIRA JÚNIOR, Reinaldo Santos. **Gestão de custos na administração pública: implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS)**. 2020. 122 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/30010>. Acesso em: 22 mar. 2024.

SANTOS, Joel J. **Manual de Contabilidade e Análise de Custos**. 7.ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2017. *E-book*. ISBN 9788597010831. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010831/>. Acesso em: 29 jun. 2024.

SANTOS, Welinton Vitor dos. **Sistema de informação de custos do Governo Federal: modelo conceitual, solução tecnológica e gestão do sistema**. 2011. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:4792. Acesso em: 12 set. 2024.

SEVERINO, Antônio J. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2017. *E-book*. ISBN 9788524925207. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788524925207/>. Acesso em: 26 jul. 2024.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; LEAL, Ricardo. Time Driven Activity Based Costing (TDABC): uma ferramenta evolutiva na gestão de atividades. **Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión**, v. 7, n. 14, p. 1-11, 2009. Disponível em: http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_14/Paulo_Schmidt,_Jos%C3%A9_Luiz_dos_Santos_y_Ricardo_Leal.pdf. Acesso em: 04 jul. 2024.

SILVA, Angeliana Ferreira da; STEINDORFER, Igor Barroso; BRINGEL, Juliana Holanda Farias de Araripe; NOBRE, José Geovanildo; VASCONCELOS, Alessandra Carvalho de. Desafios e limitações na implantação do sistema de custos na Prefeitura Municipal de Fortaleza. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, v. 20, n. esp., p. e81675, 2022. DOI: 10.19094/contextus.2022.81675. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/contextus/article/view/81675>. Acesso em: 10 maio 2024.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. da; ZONATTO, V. C. da S. Reflexos do uso do sistema de custos na qualidade da gestão pública com base na percepção de gestores municipais de Santa Maria/RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 19, 2020. DOI: 10.16930/2237-766220203103. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/3103>. Acesso em: 09 maio 2024.

TREMBLAY, Monica Chiarini; HEVNER, Alan R.; BERNDT, Donald J. Focus groups for artifact refinement and evaluation in design research. **Communications of the association for information systems**, v. 26, n. 1, p. 27, 2010. Disponível em: <https://aisel.aisnet.org/cgi/viewcontent.cgi?article=3526&context=cais>. Acesso em: 01 de nov. 2024.

WERKEMA, Cristina. **Ferramentas Estatísticas Básicas do Lean Seis Sigma Integradas**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2014. *E-book*. ISBN 9788595152311. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595152311/>. Acesso em: 05 set. 2024.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE PESQUISA GRUPO FOCAL (Diagnóstico)

Você está recebendo o roteiro da pesquisa para elaboração da proposta de intervenção intitulada “Sistema de Custos no Setor Público: Um Estudo no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande Do Sul”.

A pesquisa será conduzida por meio de discussão colaborativa em grupo focal, com a participação de membros da gestão administrativa e financeira da Reitoria. Os participantes devem conceder a anuência na pesquisa por meio da assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Oportunamente, destaca-se que as contribuições apresentadas para propor uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) no IFRS são de grande relevância. Para tanto, o encontro com o grupo terá duração aproximada de três horas, a fim de tratar dos seguintes assuntos:

Parte 1 – Diagnóstico

Objetivo: Diagnosticar a gestão de custos no IFRS, identificando os principais problemas e oportunidades de melhoria existentes, bem como as potenciais contribuições do Sistema de Informações de Custos (SIC) do Governo Federal para o Instituto.

Perguntas semiestruturadas:

1. A gestão do IFRS utiliza informações de custos no processo de tomada de decisão? Caso a resposta seja negativa, indique por qual motivo não utiliza. Caso seja positiva, relate as informações utilizadas.
2. Os dados fornecidos pelos sistemas estruturantes do Governo Federal (SIORG, SIOP, SIAPE/SIGEPE e SIAFI) são considerados no processo de tomada de decisão. Caso a resposta seja positiva, explique a contribuição desses dados no processo de tomada de decisão.
3. O IFRS conhece as despesas das unidades que recebem orçamento discricionário (custeio e capital) e a forma como são distribuídas?
4. Quais seriam os maiores desafios para operacionalizar um sistema de custos no IFRS?

5. Qual(is) objeto(s) de custo seria(m) relevante(s) para a instituição, considerando exemplos como custos por departamento, projetos, programas, atividades, etc.? Justifique a escolha.
6. A implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) proposto pelo Governo Federal beneficiaria o IFRS e os gestores em seu processo de tomada de decisões gerenciais? Em quais aspectos?

Obrigado pela sua colaboração!

Marcelo Mejolaro Fantin
Pesquisador

APÊNDICE B - ROTEIRO DE PESQUISA GRUPO FOCAL

(Refinamento do Artefato)

Você está recebendo o roteiro da pesquisa para elaboração da proposta de intervenção intitulada “Sistema de Custos no Setor Público: Um Estudo no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul”.

A pesquisa será conduzida por meio de discussão colaborativa em grupo focal, com a participação de membros da gestão administrativa e financeira da Reitoria. Os participantes devem conceder a anuência na pesquisa por meio da assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Oportunamente, destaca-se que as contribuições apresentadas para propor uma sistemática para a implementação do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) no IFRS são de grande relevância. Para tanto, o encontro com o grupo terá duração aproximada de três horas, a fim de tratar dos seguintes assuntos:

Parte 2 – Refinamento do Artefato

Objetivo: Análise crítica do artefato previamente desenvolvido, que se trata de uma sistemática para a implementação do sistema de custos (SIC) no IFRS, mediante a realização de um grupo focal com de membros da gestão administrativa e financeira do IFRS, visando a inclusão de melhorias incrementais no mesmo.

Perguntas semiestruturadas:

1. A sistemática proposta para a implementação do sistema de custos (SIC) no IFRS, objetivando fomentar a gestão de informações que subsidiem o processo de tomada de decisão dos gestores, bem como a adequação aos instrumentos normativos, é adequada?
2. Quais os principais aspectos positivos e negativos do artefato proposto?
3. Que melhorias poderiam ser incorporadas no artefato, visando potencializar seus aspectos positivos e eliminar ou reduzir os negativos?
4. Que outras melhorias futuras poderiam ser implementadas para aprimorar a qualidade da informação de custos na instituição?

Obrigado pela sua colaboração!

Marcelo Mejolaro Fantin

Pesquisador

APÊNDICE C - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

Prezado(a) Servidor(a),

Você está sendo convidado(a) a participar do projeto de pesquisa intitulado: “SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA O RIO GRANDE DO SUL”, de responsabilidade do pesquisador Marcelo Mejolaro Fantin, vinculado ao Mestrado em Administração – POS001828, Edital 02/2023 – IFRS, da Universidade de Caxias do Sul, sob orientação do Prof. Dr. Guilherme Bergmann Borges Vieira. Nesta pesquisa, pretende-se elaborar uma sistemática para a implementação do Sistema de Informação de Custos (SIC) do Governo Federal no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul.

A motivação para conduzir este estudo reside na oportunidade de aprimorar a gestão do IFRS por meio de uma ferramenta que facilite o processo de tomada de decisão. Vale ressaltar que a legislação federal exige a apuração de custos na Contabilidade Pública, conforme determinado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) no Acórdão TCU nº 1.078/2004, que estabelece a obrigatoriedade de a administração pública federal dispor de um sistema de custos.

A pesquisa será conduzida na unidade do IFRS em Bento Gonçalves/RS (Reitoria), por meio de discussão colaborativa em grupo focal, através de entrevista semiestruturada na forma presencial, com a participação de membros da gestão administrativa e financeira. Pretende-se realizar dois encontros com o grupo focal, sendo cada um com duração aproximada de três horas.

A coleta de dados será realizada na forma presencial pelo próprio pesquisador responsável, através de entrevista semiestruturada que envolve perguntas relacionadas ao tema estruturadas por meio de um roteiro pré-estabelecido e aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa que incluirá uma discussão em grupo focal. É importante ressaltar que a participação em um grupo focal é interativa e colaborativa, envolvendo um debate e uma discussão em grupo, nos quais todos compartilham opiniões e experiências sobre um tema específico. Os resultados da pesquisa farão parte da dissertação do pesquisador e poderão ser divulgados em congressos da área e revistas científicas. Todo participante terá a garantia do sigilo e da confidencialidade de todas as informações fornecidas para este estudo.

O roteiro da entrevista semiestruturada, que incluirá uma discussão em grupo focal, será aplicado de forma presencial, gravado em áudio para facilitar o tratamento dos dados que serão utilizados única e exclusivamente para os fins desta pesquisa e armazenada em computador pessoal do pesquisador em arquivo digital, com garantia do sigilo e mantida sob sua guarda e responsabilidade no período de 5 anos após o término da pesquisa e apresentação final da dissertação, após isso, será descartado. A entrevista será realizada de forma presencial, na instalação da Reitoria do IFRS em Bento Gonçalves.

Com a sua participação na pesquisa, esperam-se alguns benefícios, considerando, que, as informações obtidas por meio deste estudo terão relevância científica significativa para a área de administração pública. Além disso, fornecerão suporte técnico tanto para a instituição participante quanto para outras instituições federais que utilizam a gestão de custos no desenvolvimento de suas atividades. Esses dados podem subsidiar o processo de tomada de decisão dos gestores.

Por outro lado, a sua participação na pesquisa pode acarretar alguns desconfortos e riscos decorrentes do estudo, equivalentes àqueles encontrados na vida cotidiana. Esses riscos incluem desconforto ao compartilhar experiências ou opiniões em grupo, no local da entrevista, cansaço, vergonha, irritação, mal-estar, constrangimento ao se deparar com alguma questão sensível ou que exponha alguma fragilidade pessoal, além de desconforto causado pela presença de pessoas estranhas ao ambiente e pela possível quebra de confidencialidade.

Para minimizar os riscos e o possível constrangimento ao responder a alguma pergunta, este será reduzido pela forma dinâmica como a entrevista será conduzida, assemelhando-se mais a uma conversa, sempre respeitando o seu posicionamento sobre as questões. Você poderá optar por não responder a alguma pergunta, interromper sua participação momentaneamente, se assim desejar, ou desistir da pesquisa a qualquer momento, sem qualquer prejuízo. Além disso, para garantir o anonimato, você não será identificado(a) e os dados serão tratados de forma agregada, sem possibilidade de identificação individual. Para evitar o risco de quebra de confidencialidade, o tratamento dos dados coletados seguirá as determinações da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD – Lei 13.709/18). Caso se sinta desconfortável durante a pesquisa, você poderá desistir a qualquer momento, retirando seu consentimento. Além disso, poderá solicitar esclarecimentos antes, durante ou após a realização da pesquisa. Convém destacar que você receberá a transcrição da entrevista para validação das informações.

Ressalta-se que esta pesquisa foi submetida aos Comitês de Ética em Pesquisa com Seres Humanos (CEP) da UCS, tendo sido aprovada pelo Parecer nº 7.437.690, e também ao CEP do IFRS, com o Parecer nº 7.473.708.

Durante todo o período de pesquisa você poderá tirar suas dúvidas, ou se considere prejudicado(a) na sua dignidade e autonomia, você poderá entrar em contato com o pesquisador Marcelo Mejolaro Fantin, através do fone (54) 99617-6601 e e-mail: marcelo.fantin@ifrs.edu.br. Além disso, você pode procurar o Comitê de Ética em Pesquisa da UCS para esclarecer dúvidas sobre a pesquisa, reclamações ou denúncias. O CEP-UCS é um colegiado interdisciplinar, independente, de caráter consultivo, deliberativo e educativo, que tem o papel de zelar pela sua proteção nessa pesquisa. O Comitê está localizado na Rua Francisco Getúlio Vargas, nº 926, Bloco S, Sala 405, Caxias do Sul, RS, telefone: 3218-2829, no horário das 8h às 11h30 e das 13h30 às 18h de segunda a sexta-feira, ou pelo e-mail: cep-ucs@ucs.br. Além disso, caso seja necessário, você poderá ser encaminhado(a) para o apoio de profissionais habilitados da Seção de Atenção ao Servidor (Sats) do IFRS, a fim de receber o acompanhamento necessário.

A sua seleção para participar dessa pesquisa ocorreu pelo fato de ser considerado um ator importante para proposição de uma sistemática para a implementação do SIC no IFRS, ao participar desta pesquisa, saiba que você tem direito:

- de retirar o seu consentimento, a qualquer momento, sem que isso traga qualquer prejuízo a você;
- a não ser identificado e que as informações relacionadas à sua privacidade são confidenciais;
- de ter acesso às informações em todas as etapas do estudo, bem como aos resultados, ainda que isso possa afetar seu interesse em continuar participando da pesquisa;
- de que terá acesso ao registro do TCLE sempre que solicitado;
- de não ter despesas ou ônus financeiro relacionado à sua participação nesse estudo;
- de que, caso tenha despesas (e de seu acompanhante, se aplicável) relacionadas à participação na pesquisa, terá direito a compensação material das mesmas;
- de se recusar a responder qualquer pergunta que julgar constrangedora ou inadequada.

Cabe destacar que a pesquisador responsável compromete-se a conduzir a pesquisa em conformidade aos preceitos ético-legais durante e após o término da pesquisa, de acordo com as Resoluções 466/2012, 510/2016 e outras do Conselho Nacional de Saúde relacionadas à pesquisa envolvendo seres humanos. Todas as páginas do TCLE serão rubricadas pelo participante e pela pesquisadora, no momento do aceite.

Desta forma, caso você concorde em participar, da pesquisa intitulada: “SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL”, como consta nas explicações e orientações acima, coloque seu nome no local indicado abaixo. Desde já, agradecemos a sua colaboração e solicitamos a sua assinatura de autorização neste termo, que foi emitido em duas vias assinadas e rubricadas pelo pesquisador responsável e por você, que ficará com uma das vias.

Contato do pesquisador responsável:

Nome: Marcelo Mejolaro Fantin
 Telefone: 54 99617-6601 - E-mail: marcelo.fantin@ifrs.edu.br
 Endereço: R. General Osório, 348 – Centro – Bento Gonçalves/RS
 Instituição: Universidade de Caxias do Sul – Campus Sede - Rua Francisco Getúlio Vargas, 1130, Bloco F - Sala 401 - CEP 95070-560 - Caxias do Sul.

Bento Gonçalves, 31 de março de 2025.

Nome do pesquisador responsável: Marcelo Mejolaro Fantin

Assinatura do pesquisador responsável: _____

=====

DECLARAÇÃO DE CONSENTIMENTO DO PARTICIPANTE

Eu, _____, declaro que entendi os objetivos, procedimentos, riscos e benefícios da pesquisa “SISTEMA DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL”. Recebi uma via assinada e rubricada deste termo de consentimento e me foi dada a oportunidade de ler e esclarecer as minhas dúvidas. Aceito participar da pesquisa.

Bento Gonçalves, 31 de março de 2025.

Nome do(a) participante da pesquisa: _____

Assinatura do(a) participante da pesquisa: _____