

**BIANCA DOS SANTOS COSTA**

**APURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO: UM ESTUDO NO CÂMPUS PALHOÇA  
BILÍNGUE DO INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-graduação em Administração, do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof.º Dr.º Fabiano Maury Raupp

**Florianópolis, SC**

**2018**

221

C837a Costa, Bianca dos Santos

Apuração do custo por aluno: um estudo no ~~Câmpus~~ Palhoça Bilíngue do Instituto Federal de Santa Catarina / Bianca dos Santos Costa. - 2018.

123 p. il.; 29 cm

Orientador: Fabiano Maury Raupp

Bibliografia: p. 107-115

Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Programa de Pós-graduação em Administração, Florianópolis, 2018.

1. Controle de custo e gastos. 2. Custeio baseado em atividades. 3. Custos indiretos. 4. Custo direto. I. Raupp, Fabiano Maury. II. Universidade do Estado de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

CDD: 658.1552 - 20. ed.

Ficha catalográfica elaborada pela Bibliotecária Alice de A. B. Vazquez CRB14/865  
Biblioteca Central da UDESC

**BIANCA DOS SANTOS COSTA**

**APURAÇÃO DO CUSTO POR ALUNO: UM ESTUDO NO CÂMPUS PALHOÇA  
BILÍNGUE DO INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração do Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas da Universidade do Estado de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

**Banca Examinadora:**

Orientador:

---

Prof. Drº. Fabiano Maury Raupp  
Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

Membros:

---

Prof. Drº. Arlindo Carvalho Rocha  
Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

---

Profª Drª. Fabrícia Silva da Rosa  
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

**Florianópolis, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018**



## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu esposo, Rodrigo Costa, por me incentivar a alcançar meus objetivos e pelos momentos de compreensão e companheirismo, acredito que essa seja uma conquista nossa já que estive do meu lado em todos os momentos. Obrigada pela paciência, contribuição e reconhecimento.

Aos meus familiares, amigos, sogros, cunhadas e cunhados, pelo incentivo contínuo, em especial aos meus irmãos Rafael e Paulo Rodrigo pela parceria e cumplicidade, e aos meus pais João Paulo e Ângela por fornecerem a base necessária para que eu chegasse até aqui, e pelo apoio e compreensão nos momentos de ausência.

Ao professor Arlindo Carvalho Rocha pelo privilégio de contar com sua orientação no início do Mestrado, e por entender minha vontade e interesse em realizar a pesquisa na área de custos, concedendo em comum acordo a minha orientação ao professor Fabiano. Agradeço imensamente por seus ensinamentos e por continuar contribuindo com o meu trabalho se dispondo a participar da banca de qualificação e de defesa.

Ao professor Fabiano Maury Raupp por me acolher no meio do caminho e pela confiança e conhecimentos depositados na construção da minha pesquisa. Seu incentivo e apoio foram essenciais para que eu concluísse este trabalho. Além de ser um excelente professor na área de custos, sua orientação foi incrível, com revisões detalhadas e tempestivas. Estando disponível em todos os momentos de dúvida e dificuldade, me dando preciosos conselhos e me mostrando que eu poderia chegar nas minhas próprias conclusões, visto que não me dava as respostas prontas, sempre me fazia alguns questionamentos e indagações que me deixavam mais confiante com minhas escolhas. Professor Fabiano terei eterna admiração por seu trabalho e pela sua impressionante arte de ensinar.

A professora Fabrícia Silva da Rosa pela gentileza e disponibilidade em compor a banca de qualificação e de defesa e pelas suas valiosas contribuições.

Ao IFSC pela possibilidade de trabalhar em horário reduzido para que eu pudesse concluir essa jornada, bem como as minhas colegas de setor Jaciara, Elanir e Patrícia que deram o apoio necessário para que eu conciliasse os horários do mestrado e do trabalho.

As gestoras do IFSC Palhoça Bilíngue, Carmem, Simone e Elanir que, prontamente, aceitaram minha ideia de fazer um estudo na instituição, e não hesitaram em contribuir com o desenvolvimento desta dissertação dando todo o suporte necessário.

Aos colegas de trabalho Alexandre Motta, Jean Getassi, José Eduardo, Fernanda, Gabriel, Elis, Maria Verônica, Sônia, Mariana, Kleyton, Bruna, Aline, Renato e demais servidores do IFSC que contribuíram com o fornecimento dos dados da pesquisa e pelo apoio para melhoria do trabalho.

Aos meus colegas do mestrado, pela amizade e companheirismo compartilhados ao longo do curso. À minha amiga da graduação Flávia por me incentivar a ir além da graduação e me aconselhar nos momentos difíceis.

Agradeço a todos que, de alguma forma, estiveram comigo nesta etapa da minha vida e contribuíram para mais essa conquista.

## RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa consistiu em desenvolver uma proposta de sistematização dos custos por aluno nos cursos ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC. O câmpus Palhoça Bilíngüe do Instituto Federal de Santa Catarina foi o órgão objeto de estudo, sendo os custos apurados de acordo com as características próprias deste câmpus, bem como pela especificidade de cada curso. Especificamente foram mensurados os custos pertencentes a este câmpus, descrevendo os centros de custos envolvidos na análise e identificando de forma individualizada os custos por vaga e os custos por matrícula efetiva de cada um dos cursos de graduação, especialização, técnico e cursos de formação inicial e continuada, tendo por fundamento o custeio por absorção. Realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de uma pesquisa documental, participante e estudo de caso, com uma abordagem predominantemente qualitativa. Os dados foram obtidos por meio de consulta em documentos e relatórios gerados pelos sistemas gerenciais do Governo Federal e por planilhas de controle disponibilizadas pelos servidores. Para apuração dos custos foram identificados, num primeiro momento, os valores correspondentes aos custos do câmpus Palhoça Bilíngüe e da Reitoria, considerando como fonte de informação o estágio da liquidação da despesa. Em seguida, foi realizada a distribuição dos custos pelos centros de custos, de apoio e principal, previamente identificados. Posteriormente, foi realizada a alocação dos custos diretos e identificados os critérios de rateio para alocação dos custos indiretos. Por último, foi identificado o custo por aluno de cada curso oferecido no câmpus Palhoça Bilíngüe em 2017, bem como demonstrados os custos por vaga e os custos por matrícula. Os resultados desta pesquisa apresentam os valores de custos identificados para cada tipo de curso, demonstrando a diferença entre os valores de custos apurados e a média geral dos "Gastos Correntes por Aluno" da instituição, além de outras informações que poderão ser utilizadas pela gestão no planejamento de suas atividades e na otimização de seus recursos. Observou-se nesse estudo a importância da apuração dos custos em uma instituição pública de ensino, posto que a identificação dos gastos por médias, como atualmente é realizada, inviabilizam os resultados de gestão, podendo trazer uma análise diferente da realidade de cada entidade.

**Palavras-Chave:** Custo por aluno. Custos Públicos. Gestão de Custos.



## ABSTRACT

The general objective of this research was to develop a proposal of systematization of costs per student in the courses offered by Campus Palhoça Bilingual of the IFSC. The Palhoça bilingual campus of the Federal Institute of Santa Catarina is the institution object of study, being the costs identified according to its own characteristics, as well as the specificity of each course. Specifically, all costs belonging to this campus were measured, describing the cost centers involved in the analysis and identifying in an individualized way the costs per vacancy and the costs per effective enrollment of each of the undergraduate course, specialization, technical, initial training courses and continued, based on the cost by absorption. A descriptive research was carried out, through a documental research, participant and case study, with a predominantly qualitative approach. The data were obtained through consultation in documents and reports generated by the management systems in the government and by control worksheets made available by the public servants. The costs were initially identified by the values corresponding to the Campus Palhoça Bilingue and the Rectorry, having as the source of information the period of settlement of the expense. Next, a distribution of costs was performed by cost centers, of support and principal, previously identified. Subsequently, carried out the allocation of direct costs and identified the allocation criteria for indirect costs. Lastly, was identified the cost per student of each course offered in the Campus Palhoça Bilingual in 2017, as well as demonstrated the costs per vacancy and the costs per effective enrollment. The results of this research show the cost values identified for each type of course, demonstrating the difference between the values of costs calculated and the general average of the "Current Expenses per Student" of the institution, as well as other information that may be used by the management in planning their activities and optimizing their resources. In this case study, the importance of costing in a public educational institution was observed, since the identification of averages expenditures do management results unfeasible and could bring a different analysis of the reality of each entity.

**Keywords:** Cost per student. Public Costs. Costs management.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Distribuição dos câmpus do IFSC .....	59
Figura 2 - Etapas para a apuração do custo por aluno do câmpus Palhoça Bilíngue .....	95



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estudos sobre "custos por aluno" em instituições públicas.....	43
Quadro 2 - Cursos ofertados no Câmpus Palhoça Bilíngue em 2017 .....	50
Quadro 3 - Estrutura da Reitoria e suas responsabilidades .....	60
Quadro 4 - Planilha-Modelo para identificação de carga horária dos docentes .....	74
Quadro 5 - Planilha-Modelo para alocação direta da folha de pagamento.....	75
Quadro 6 - Memória de cálculo do Indicador "Gasto Corrente por Aluno" do IFSC .....	99
Quadro 7 - Gastos Correntes por Aluno em 2017 - Câmpus Palhoça Bilíngue .....	100



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de Vagas e Matrículas - Técnico, Graduação e Especialização .....	63
Tabela 2 - Número de Vagas e Matrículas - Cursos FIC's.....	64
Tabela 3 - Rateio da Folha de Pagamento da Reitoria .....	66
Tabela 4 - Rateio do Custeio da Reitoria.....	68
Tabela 5 - Dotação inicial descentralizada para o câmpus Palhoça Bilíngue .....	69
Tabela 6 - Execução da despesa em 2017 do câmpus Palhoça Bilíngue.....	70
Tabela 7 - Restos a Pagar Não Processados Pagos do câmpus Palhoça Bilíngue em 2017 .....	71
Tabela 8 - Folha de Pagamento do câmpus Palhoça Bilíngue.....	72
Tabela 9 - Alocação dos custos com Folha de Pagamento aos Departamentos .....	73
Tabela 10 - Custos indiretos do câmpus Palhoça Bilíngue .....	78
Tabela 11 - Setores vinculados a Direção-Geral .....	79
Tabela 12 - Custos atribuídos a Direção-Geral .....	79
Tabela 13 - Coordenadorias vinculadas ao Departamento de Administração.....	80
Tabela 14 - Custos do Departamento de Administração .....	82
Tabela 15 - Coordenadorias vinculadas ao Departamento de Ensino .....	83
Tabela 16 - Custos do Departamento de Ensino.....	85
Tabela 17 - Custos dos Cursos Técnicos .....	88
Tabela 18 - Custos dos Cursos de Graduação .....	89
Tabela 19 - Custos do Curso de Especialização .....	90
Tabela 20 - Custos dos Cursos FIC .....	91
Tabela 21 - Mapa de Rateio dos custos do câmpus Palhoça Bilíngue .....	92
Tabela 22 - Comparativo entre o custo da vaga e da matrícula por curso.....	97
Tabela 23 - Análise comparativa do Custo por Matrícula.....	100



## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABCd	Custeio Baseado em Atividades Docentes
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
CDAE	Custo Direto alocado a "Atividade de Ensino"
CDGRD	Custo Direto alocado a "Gestão e Representação Direta"
CEFET	Centros Federais de Educação Tecnológica
CEPE	Colegiado de Ensino, Pesquisa e Extensão do IFSC
CERFEAD	Centro de Referência em Formação e Educação a Distância
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGP	Coordenadoria de Gestão de Pessoas
CHAE	Carga horária com "Atividade de Ensino"
CHCC	Carga horária do professor em cada curso
CHGRD	Carga horária com "Gestão e Representação Direta"
CHTP	Carga horária total do professor
COINC	Coordenação de Informações de Custos
CONSUP	Conselho Superior do IFSC
DAM	Departamento de Administração
DEPE	Departamento de Ensino
DG	Direção Geral
DGP	Diretoria de Gestão de Pessoas
ENEM	Exame Nacional do Ensino Médio
ETF/SC	Escola Técnica Federal de Santa Catarina
FIC	Formação Inicial e Continuada
FPAD	Folha de Pagamento anual com docente
GCA	Gasto Corrente por Aluno
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IFSC	Instituto Federal de Santa Catarina
LIBRAS	Língua Brasileira de Sinais
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NEPES	Núcleo de Estudos e Pesquisas em Educação de Surdos
NEPS	Núcleo de Educação Profissional para Surdos

PAEVS	Programa de Atendimento ao Estudante em Vulnerabilidade Social
PAT	Planos Anuais de Trabalho
PROEJA	Programa de Integração da Educação Profissional ao Ensino Médio na Modalidade Educação de Jovens e Adultos
PSAD	Plano Semestral de Atividade Docente
SETEC	Secretaria de Educação e Profissional e Tecnológica
SIAFI	Sistema de Administração Financeira
SIAPE	Sistema de Dados do Governo Federal
SIC	Sistema de Custos do Governo Federal
SIGRH	Sistema de Gerenciamento de Recursos Humanos
SIPAC	Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos
SISU	Sistema de Seleção Unificada
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TAE	Técnico Administrativo em Educação
TCU	Tribunal de Contas da União
UDESC	Universidade do Estado de Santa Catarina
UEG	Universidade Estadual de Goiás
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UGE	Unidade Gestora Executora
UGR	Unidades Gestoras Responsáveis
UNED/SJ	Unidade de Ensino Descentralizada de São José
UNIVALI	Universidade do Vale do Itajaí
VAC	Valor alocado ao curso

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	21
1.1	DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA .....	22
1.2	OBJETIVOS.....	23
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	23
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos</b> .....	23
1.3	CONTRIBUIÇÃO DO TRABALHO .....	23
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	25
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO</b> .....	27
2.1	GESTÃO DE CUSTOS NA PERSPECTIVA LEGAL .....	27
2.2	GESTÃO DE CUSTOS NA PERSPECTIVA GERENCIAL.....	29
2.3	CUSTOS E DESPESAS.....	31
<b>2.3.1</b>	<b>Diretos e Indiretos</b> .....	33
<b>2.3.2</b>	<b>Fixos e Variáveis</b> .....	34
<b>2.3.3</b>	<b>Despesa</b> .....	35
2.4	UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO NO SETOR PÚBLICO .....	40
2.5	ESTUDOS ANTERIORES .....	43
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	49
3.1	OBJETO DE ESTUDO .....	49
3.2	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....	51
3.3	INSTRUMENTO DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS .....	52
3.4	ETAPAS DA PESQUISA .....	54
3.5	LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	55
<b>4</b>	<b>CARACTERIZAÇÃO, DIAGNÓSTICO E ANÁLISE DA REALIDADE ESTUDADA</b> .....	57
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO ESTUDADA .....	57
<b>4.1.1</b>	<b>O Instituto Federal de Santa Catarina</b> .....	57
<b>4.1.2</b>	<b>A Reitoria</b> .....	60
<b>4.1.3</b>	<b>O Câmpus Palhoça Bilíngue</b> .....	62
4.2	CUSTO DOS CURSOS OFERTADOS NO CÂMPUS PALHOÇA BILÍNGUE.....	65
<b>4.2.1</b>	<b>Rateio do custo da Reitoria</b> .....	65
4.2.1.1	<i>Rateio da folha de pagamento da Reitoria</i> .....	66
4.2.1.2	<i>Rateio das Despesas de Custeio da Reitoria</i> .....	67
<b>4.2.2</b>	<b>Rateio do custo do Câmpus Palhoça Bilíngue</b> .....	69
4.2.2.1	<i>Rateio da Folha de Pagamento</i> .....	72
4.2.2.2	<i>Centros de Custos de Apoio</i> .....	77
4.2.2.2.1	<i>Direção Geral</i> .....	78

4.2.2.2.2	Departamento de Administração.....	80
4.2.2.2.3	Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão.....	83
4.2.2.3	<i>Centros de Custos Principais</i> .....	85
4.2.2.3.1	Cursos Técnicos .....	86
4.2.2.3.2	Cursos de Graduação .....	88
4.2.2.3.3	Cursos de Especialização .....	89
4.2.2.3.4	Cursos FIC .....	90
<b>5</b>	<b>PROPOSTA DE INTERVENÇÃO/RECOMENDAÇÃO</b> .....	<b>95</b>
<b>6</b>	<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>103</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>107</b>
	APÊNDICE A - Planilha-Modelo preenchida (carga horária dos docentes).....	117
	APÊNDICE B - Planilha-Modelo preenchida (folha de pagamento dos docentes).....	121

## 1 INTRODUÇÃO

A importância na gestão de custos no setor público já vem sendo tratada por dispositivos legais desde a publicação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas de controle dos custos para as atividades industriais exploradas pelo Estado. No entanto, esta Lei se reportava apenas ao controle de custos de serviços públicos industriais, não sendo determinada para outros serviços da administração pública. A partir da publicação da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ficou instituído a aplicação dos controles dos custos públicos para todos os órgãos governamentais.

Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em cumprimento às exigências em prol da convergência das práticas contábeis vigentes aos padrões instituídos pelas Normas Internacionais de Contabilidade, publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), apresentando mudanças significativas relacionadas à gestão dos custos públicos, com destaque para as normas NBC T 16.2 e a NBC T 16.11, aprovadas respectivamente pelas Resoluções do CFC n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008 e n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011, por evidenciarem de forma específica a obrigatoriedade de incorporação do subsistema de custos pelas entidades públicas. Até o ano de 2010, conforme afirma Machado e Holanda (2010), os órgãos da administração pública (executivo, legislativo ou judiciário) não utilizavam ainda sistema de custos, salvo por iniciativas isoladas de alguns órgãos.

O sistema de custos no âmbito do Governo Federal do Brasil foi criado no ano de 2011 pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da publicação da Portaria nº 157, de 09 de março de 2011, ficando este mesmo órgão responsável pela expedição de normas complementares sobre implantação e funcionamento do sistema. O art. 2º desta Portaria dispõe que "o Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal". Entretanto, muitos são os órgãos públicos federais que ainda não possuem sistema de custos implantado.

O Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC) é uma dessas organizações públicas federais que não possui um sistema de apuração de custos, apesar de fazer parte da administração indireta do governo. Esta é uma instituição vinculada à Secretaria de Educação e Profissional e Tecnológica (SETEC) do Ministério da Educação (MEC), que há mais de 100 anos vem por meio da educação profissional e tecnológica, formando indivíduos capacitados para o exercício da cidadania e da

profissão, sendo sua missão a de promover a inclusão e formar cidadãos, por meio da educação profissional, científica e tecnológica. (IFSC, 2017a).

Atualmente o IFSC é formado pela Reitoria e por mais 22 câmpus, sendo que um ainda se encontra em fase de implantação. Dentre eles, o câmpus Palhoça Bilíngue caracteriza-se por ser o único estruturado na modalidade Bilíngue – Libras/Português, na qual busca viabilizar uma efetiva interação entre surdos e ouvintes no campo educacional e profissional, sendo a primeira unidade na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica deste tipo no território brasileiro. (IFSC, 2017b).

### 1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Conhecer e analisar os custos por aluno em uma instituição pública é necessário para verificar a forma como os recursos estão sendo aplicados, a fim de gerar mecanismos de controle que possam ser utilizados para alcançar uma maior eficiência operacional e promover condições de melhoria da qualidade do gasto. Segundo Magalhães (2010), a alocação eficiente dos recursos aplicados na educação é fundamental para a manutenção do nível qualitativo do ensino ofertado à sociedade brasileira, por considerar que este é um recurso limitado.

O câmpus Palhoça Bilíngue diferencia-se dos outros 21 câmpus do IFSC inicialmente pela estrutura curricular, que oferece conhecimentos diversos sobre o bilinguismo de dupla modalidade, ou seja, oral e visual. A Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS), reconhecida pela Lei nº 10.436, de 24 de abril de 2002, é o principal elemento que diferencia o câmpus Palhoça Bilíngue dos demais, visto que nessa instituição a educação de pessoas surdas é um dos pilares que a sustenta. Além da estrutura curricular, tem como diferencial a necessidade de contratação de servidores com formação bilíngue (Libras-Português) e de técnicos de tradução e interpretação que tenham conhecimentos mais específicos da área de educação de surdos.

Apesar dos câmpus do IFSC apresentarem construções físicas e estruturais semelhantes, a comparação relacionada ao custo de um aluno entre os câmpus pode apresentar divergências, tendo em vista que cada câmpus possui suas especificidades, em detrimento das regiões que se encontram. Desta forma, a não incorporação de um sistema de custos no IFSC, além de representar uma ausência de atendimento à questão fiscal, acaba por prejudicar as análises e os controles dos gestores, a fim de que possam tomar decisões estratégicas relacionadas às atividades de cada câmpus. Nesse sentido, o conhecimento do custo por aluno do câmpus Palhoça Bilíngue pode

caracterizar uma observância as exigências legais relacionadas aos custos públicos, bem como auxiliar na questão gerencial, já que se trata de uma unidade de ensino diferenciada, caracterizada pelas particularidades de um câmpus bilíngue.

## 1.2 OBJETIVOS

Para melhor compreensão do tema desta pesquisa, a seguir são definidos o objetivo geral e os objetivos específicos.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo consiste em desenvolver uma proposta de sistematização dos custos por aluno nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC), ofertados no câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Em termos de objetivos específicos busca-se o seguinte:

- a) Descrever os centros de custos envolvidos na análise;
- b) Identificar os custos do Câmpus Palhoça Bilíngüe;
- c) Analisar o custo por vaga e o custo da matrícula efetiva nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC).

## 1.3 CONTRIBUIÇÃO DO TRABALHO

O câmpus Palhoça Bilíngüe é um câmpus de ensino diferenciado do IFSC, devido às especificidades de cursos que são oferecidos em diferentes níveis e modalidades de ensino bilíngüe, ao passo que essas características podem estar associadas a custos particulares deste câmpus, fazendo com que o custo por aluno deste apresente um peso maior do que nos demais câmpus. Portanto, este trabalho busca contribuir com a instituição no sentido de identificar "onde" e "como" os recursos estão sendo aplicados, subsidiando os gestores na tomada de decisão e auxiliando-os tanto nas questões financeiras, como na elaboração do orçamento para os próximos anos, como

também nas questões do ensino, por exemplo, colaborando com o planejamento do quantitativo de vagas a ofertar em cada curso. Da mesma forma, poderá contribuir com outras instituições de ensino que não possuem sistema de custos implantado, apresentando o cálculo do custo por aluno de uma instituição pública.

Nesse contexto, a justificativa encontrada para a realização desta pesquisa pode ser argumentada sob a associação de três fatores indicados por Castro (1977), em importância, viabilidade do tema e originalidade. A importância do estudo pode ser confirmada em termos científicos, pois se verifica que ainda são poucos os estudos que tratam da incorporação de sistemas de custos na administração pública no Brasil.

De acordo com Drehmer e Raupp (2016), a discussão sobre a utilização de informações de custos no setor público é relativamente recente, visto que a quantidade de pesquisas sobre o tema começou a crescer a partir do ano de 2005. Na pesquisa realizada por esses autores, em que o objetivo era identificar a origem e o teor da produção do conhecimento em teses e dissertações nacionais sobre a temática de custos no setor público, foram identificados 41 trabalhos na área, dos quais 24% foram aplicados na área da Educação, desenvolvidos em universidades, institutos federais, escolas e creches. Nesse sentido, este estudo irá colaborar com o conhecimento da gestão de custos no setor público voltado para estudos efetuados na área da educação, de modo particular, de uma instituição federal que atua na oferta do ensino profissional e tecnológico estruturada na modalidade Bilíngue.

Segundo Drehmer e Raupp (2016) a obrigatoriedade de determinadas medidas e o avanço da legislação podem servir de base para pesquisas sobre determinado fato, sendo que no mesmo sentido, os trabalhos acadêmicos e estudos sobre o tema podem impulsionar a elaboração de leis. Deste modo, o conhecimento dos custos de um dos câmpus do IFSC, pode estimular a regulamentação e a implantação de um sistema de custos para este órgão, a fim de atender a obrigatoriedade imposta pela legislação.

No que diz respeito à originalidade, esta pesquisa se justifica por haver na literatura poucos trabalhos relacionados à apuração dos custos por alunos em instituições públicas. Para comprovar essa afirmação fez-se um estudo semelhante ao apresentado por Drehmer e Raupp (2016), efetuando uma pesquisa na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações - BDTD, no mês de agosto de 2017, selecionando os seguintes descritores para busca: "custo por aluno" OR "custo do aluno" OR "custo por vaga" OR "custo do ensino", com o intuito de fazer uma verificação de estudos similares a esta pesquisa.

Desta busca foram encontrados 28 documentos, sendo três teses e 25 dissertações. Do total encontrado foram descartadas 15 dissertações e duas teses por não enfatizarem a apuração dos custos por alunos de instituições públicas e por apresentarem temáticas ligadas à educação de modo genérico, como por exemplo, evasão escolar, merenda, fontes de financiamento e estudos em instituições privadas. Dos 11 trabalhos restantes, foram considerados apenas 10, pois uma dissertação foi publicada em duplicidade. Esses estudos foram selecionados por abordarem pesquisas realizadas com o foco na apuração dos custos por aluno de organizações públicas, apresentando análises comparativas sobre a apuração de custos em instituições de ensino, bem como sugerindo metodologias e modelos gerenciais de custos.

A viabilidade do tema no atual contexto da contabilidade pública no Brasil pode ser considerada também uma contribuição deste trabalho, ao passo que a gestão de custos passou a ser obrigatória por lei para todos os órgãos da administração pública e ainda muitas instituições não conseguiram implantar essa ferramenta, tornando-se necessário estudos práticos como este que dêem suporte para o alcance de informações que auxiliem no controle e na gestão dos recursos. Deste modo, este estudo se torna viável pelo fato de que há um amplo interesse da equipe diretiva do Câmpus Palhoça Bilíngue em obter o conhecimento a respeito das informações relacionadas aos custos, assegurando a disponibilização das informações relativas aos dados da pesquisa.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em seis capítulos. No primeiro é apresentada a introdução com a descrição da situação problema de pesquisa, dos objetivos pretendidos com a realização do estudo, a contribuição do trabalho e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, desenvolveu-se o referencial teórico-empírico da pesquisa, tendo como principais temas os aspectos relacionados à gestão de custos na perspectiva legal e gerencial, definições básicas sobre custos e despesa, a utilização da metodologia de custeio por absorção no setor público e uma análise de estudos anteriores relacionados ao tema.

No terceiro capítulo, apresentam-se os procedimentos metodológicos, alocados nos seguintes tópicos: objeto de estudo, enquadramento metodológico, instrumentos de coleta e análise dos dados, etapas da pesquisa e limitações do estudo.

No quarto capítulo é realizada a caracterização, diagnóstico e análise da realidade da instituição estudada.

No quinto capítulo, a partir da interpretação dos resultados, são demonstradas recomendações que podem contribuir com a situação problema da pesquisa.

No sexto capítulo apresentam-se as conclusões e, por fim, as referências.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO-EMPÍRICO

Nesta seção serão apresentados inicialmente os conceitos relacionados à gestão de custos na perspectiva legal e na perspectiva gerencial. Logo após serão exibidas algumas definições básicas sobre custos e sobre despesas, em seguida serão demonstrados aspectos relacionados à utilização do custeio por absorção no setor público. Por último, serão apresentados estudos anteriores relacionados ao tema.

### 2.1 GESTÃO DE CUSTOS NA PERSPECTIVA LEGAL

A gestão de custos no setor público foi estabelecida inicialmente por meio da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual designava a organização de uma contabilidade especial para a apropriação dos custos relacionados aos serviços industriais do governo, conforme estabelecidos em seus art. 85 e 99:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

(...)

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

A Lei nº 4.320 estabeleceu a obrigatoriedade de utilização de um sistema de custos somente para os serviços industriais que eram explorados pelo Estado, não se estendendo a exigência para todas as entidades governamentais. A expansão desta obrigatoriedade para todas as entidades prestadoras de serviços públicos foi ampliada a partir da publicação da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, ao destacar no seu art. 50, § 3º, que a "administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial", estendendo a obrigatoriedade legal de utilização e produção de informações de custos por todos os órgãos pertencentes à administração pública.

O Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, ao instituir diretrizes para a reforma administrativa da Administração Federal, estabeleceu no art. 79 que a contabilidade deverá evidenciar os resultados da gestão por meio da apuração dos custos dos serviços. O Decreto Presidencial nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, regulamentou o conteúdo apresentado no art.

79 do Decreto Lei nº 200, detalhando no art. 137, que a contabilidade deverá evidenciar os resultados de gestão, por meio da apuração dos custos dos projetos e atividades. O Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, ao apresentar as normas para elaboração e execução dos Orçamentos da União e do Plano Plurianual, destaca no art. 4 que cada programa deverá adotar um modelo de gerenciamento que apresente os custos e o controle de prazos.

O CFC buscando se adequar aos padrões instruídos pelas Normas Internacionais de Contabilidade editou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), estabelecendo normas para serem adotadas pelos profissionais de contabilidade em todo território brasileiro. Dentre essas normas, a NBC T 16.2 e a NBC T 16.11 estão relacionadas à implantação da contabilidade de custos no setor público do Brasil.

A *NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis* foi aprovada pela Resolução do CFC n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008, alterada pela Resolução n.º 1.268, de 10 de dezembro de 2009 e posteriormente pela Resolução n.º 1.437, de 22 de março de 2013, na qual demonstra os novos subsistemas de informação a serem adotados pela contabilidade pública, apresentado o subsistema de custos como uma nova modalidade de subsistema para registro das informações contábeis. Segundo Carvalho e Ceccato (2011), esta norma modificou o sistema contábil utilizado pela contabilidade pública, incluindo o subsistema de Custos e cancelando o subsistema Financeiro.

Já a *NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)* foi aprovada pela Resolução do CFC n.º 1.366, de 25 de novembro de 2011, na qual estabelece os conceitos, objetivos e regras básicas para evidenciação, mensuração e registro dos custos de bens e serviços oferecidos à sociedade pelas entidades do setor público. Para Nascimento et al. (2015) está norma além de determinar os atributos essenciais da informação de custos, também apresenta as regras de evidenciação e mensuração dos custos no setor público, quais as entidades que são obrigadas à aplicação, bem como os objetivos da administração no controle, desempenho, planejamento e tomada de decisão dos gastos públicos.

Embora a obrigatoriedade para geração de informação de custos na administração pública no Brasil já tivesse embasamento legal desde 1964, ainda não havia sido estabelecido um prazo para implantação, até ser publicada pela STN a Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011, que no art. 6º, determinou que os novos procedimentos contábeis patrimoniais e outros procedimentos específicos, como a implementação de sistema de custos, fossem obrigatoriamente adotados por todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a partir do ano 2012.

A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, prorrogou o prazo da obrigatoriedade estabelecido pela Portaria nº 406, acrescentando o parágrafo único ao art. 6º, estabelecendo que cada ente da Federação deveria divulgar os procedimentos contábeis patrimoniais e específicos que seriam adotados, no prazo de até 90 dias após o início do exercício de 2012, bem como também apresentar um cronograma de ações gradual para ser adotado até o final do exercício de 2014. O prazo referente a esse cronograma de ações permaneceu inalterado, entretanto, a divulgação dos procedimentos contábeis patrimoniais e demais procedimentos adotados teve seu prazo alterado, por meio da Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, encerrando o prazo para publicação para até 30 de junho de 2012.

A STN disponibilizou em novembro de 2017 o mais novo portal relacionado às informações de custos das entidades e órgãos da Administração Pública Federal, denominado de "Portal de Custos do Governo Federal", evidenciando análises de custos por meio da seleção de algumas organizações que já foram cadastradas. Conforme informação disponível no site do Portal de SIC (2018), este portal apresenta painéis interativos com informações padronizadas de custos de instituições públicas federais, sendo possível por meio da combinação de filtros, exibir relatórios e gráficos que evidenciem itens de custo, tendências, visão geral e visão comparativa dessas organizações, não sendo escopo do Portal a apresentação dos custos consolidados da União. No mês de março de 2018 a STN por meio da Coordenação de Informações de Custos (COINC) divulgou comunicado informando sobre a utilização obrigatória da aba centro de custos no Sistema de administração Financeira (SIAFI) por todas as unidades gestoras da União a partir de 30 de abril de 2018, de modo a possibilitar uma melhoria na qualidade da informação de custos.

## 2.2 GESTÃO DE CUSTOS NA PERSPECTIVA GERENCIAL

A gestão de custos no setor público somente passou a ter um caráter gerencial a partir da exigência do Decreto Lei nº 200, ao estabelecer em seu art. 79 que "a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão". Segundo Kladi e Ferrari (2011), a publicação deste decreto foi considerada um marco para a criação da administração gerencial no setor público, visto que com a sua implementação as informações de custos não ficariam limitadas apenas para o uso da contabilidade industrial e passariam a ter uma finalidade mais gerencial.

O Decreto nº 93.872 também reforçou essa perspectiva gerencial ao regulamentar a forma pela qual a contabilidade deveria apurar o custo dos projetos e atividades, conforme apontado no parágrafo primeiro do art.137 abaixo:

Art. 137. 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.

Outra mudança significativa relacionada ao modelo gerencial de administração pública passou a ser visto no Brasil a partir da aprovação da Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, na qual incluiu o princípio da eficiência no art. 37 da Constituição, determinando que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.” A administração pública a partir da publicação desta emenda deixa de predominar o modelo burocrático e passa a se voltar para um modelo mais preocupado com a gestão.

Após a introdução do princípio da eficiência para avaliação das ações da administração pública na Constituição Federal, o próximo dispositivo legal que fez referência ao gerenciamento dos custos públicos foi o Decreto nº 2.829, que trouxe a necessidade da adoção de um modelo de gerenciamento que compreenda o controle de custos em cada programa executado pela Administração Federal.

Entretanto, a adoção de gestão de custo para o setor público não representa apenas um atendimento a legislação vigente, visto que proporciona uma ferramenta útil para o uso gerencial, proporcionando formas de eficiência, controle, redução de custos, dentre outros benefícios para a administração pública. O controle representa uma das principais razões para se analisar os custos nas entidades públicas, ao passo que permite aos gestores a construção de análises mais confiáveis para tomada de decisão, além de possibilitar um adequado planejamento dos orçamentos anuais, pautado nos históricos das informações registradas. Para Slomski (2006), a apuração de custos na administração pública auxilia os gestores a tomar as melhores decisões, escolhendo entre produzir ou comprar produtos e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviço, contribuindo com a necessidade dos gestores em conhecer os custos de suas entidades.

O conhecimento dos custos dos serviços públicos também pode auxiliar no aumento da eficiência nos resultados do governo, promovendo a otimização dos recursos disponíveis. Alonso (1999), afirma que para se atingir uma alocação eficiente de recursos é preciso conhecer os custos dos serviços públicos, e do contrário, desconhecer esses custos representa o maior indicador de ineficiência. Consequentemente, esse conhecimento dos custos pode representar um interessante indicador de desempenho, a fim de promover um avanço da gestão eficiente dos recursos.

A informação de custos também possa ser utilizada para identificar situações de desperdício, bem como casos de economia de recursos financeiros, proporcionando uma redução de custos para a administração pública. Segundo Reinert e Reinert (2005) essa redução dos custos representa uma maximização da capacidade produtiva da organização. O que não significa que essa redução dos custos diminuirá o orçamento estabelecido para a instituição ou que esta passará a gastar menos. Significando apenas que a entidade poderá aumentar a sua capacidade produtiva sem necessariamente aumentar o orçamento.

Cruz e Platt Neto (2007), também elencam outras vantagens em se adotar uma metodologia de controle de custo para o setor público, tais como: cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, melhor aproveitamento dos recursos e planejamento de despesas, evita a inadimplência, melhoria da qualidade e proporciona uma prestação de contas à sociedade. Mauss e Souza (2008) já destacam o seguinte: possibilitar a economicidade da gestão pública, auxiliar nas decisões sobre quais serviços serão prestados e quais serão terceirizados pelo setor público, indicar onde reduzir ou eliminar gastos, entre outros benefícios.

Segundo Costa, Raupp e Dias (2017, p. 5), obter "conhecimento do custo dos serviços públicos representa um avanço na gestão eficiente dos recursos, bem como contribui com o gestor na tomada de decisão e num melhor aproveitamento na aplicação do dinheiro público". Drehmer, Raupp e Tezza (2016) destacam que para se ter um bom desempenho na gestão, tanto pública quanto privada, as decisões necessitam estar pautadas na eficiência de recursos e na análise dos custos.

### 2.3 CUSTOS E DESPESAS

Esta seção apresenta brevemente algumas definições de custos comumente utilizadas na gestão de entidades privadas, e que tem sido incorporadas/adaptadas pelas entidades públicas. Estas

definições nortearam a discussão em torno do cálculo do custo por aluno no Câmpus Palhoça Bilíngue.

Horngrén, Datar e Foster (2000, p. 19) destacam que, de modo geral, a definição de custos é considerada como “quantias monetárias (como dólares, pesos, libras ou ienes) que devem ser pagos na obtenção de mercadorias ou serviços. De forma semelhante, Bruni e Famá (2009, p.19) definem custos como "medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos". Porém, Bruni e Famá (2009) destacam que contabilmente essa definição se associa com os gastos da entidade relativos à produção de bens ou serviços consumidos na produção de outros bens ou serviços.

Martins e Rocha (2010, p. 09) apresentam a definição de custo como sendo “a expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens ou serviços”. Da mesma forma, Martins e Rocha (2010, p. 09) apresentam duas condições necessárias para que o fato possa ser considerado como custo, a primeira caracterizando a “ocorrência de consumo, utilização ou transformação de um recurso econômico” e a segunda indicando o “objetivo de produzir bens ou serviços”.

Martins (2008) afirma que os gastos empregados na produção de outros bens ou serviços são classificados como custos. Mauss e Souza (2008) defendem que os gastos utilizados com bens ou serviços que venham a ser utilizados para a produção de outros bens ou serviços são considerados custos. Para Leone (2009), o custo ocorre quando monetariamente um fator de produção é consumido para se obter um produto, serviço ou atividade, podendo ou não ocasionar renda.

Magalhães (2007) afirma que uma adequada classificação de custos pode tornar a coleta e a utilização dessa informação mais eficiente para a administração. Esses custos recebem nomenclaturas de classificação que podem estar associadas tanto a forma de apropriação e distribuição, como pelo volume e unidade de tempo de produção, mas para este trabalho foi utilizado apenas os agrupados em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, por essas classificações apresentarem influência com relação à escolha das bases de rateios dos custos, assim como foram apresentadas definições sobre despesas, conforme será demonstrado nas seções a seguir.

### 2.3.1 Diretos e Indiretos

A apropriação de custos a um determinado produto ou serviço pode ser feita de maneira direta ou indireta. Para Horngren, Datar e Foster (2000), essa relação com um determinado objeto de custo representa uma das maiores questões relacionadas a custos. Segundo Magalhães (2007) essa classificação considera a forma de distribuição e apropriação dos custos aos produtos ou serviços. Martins (2008, p. 48) destaca que para ser considerado um custo direto basta haver uma medida de consumo para direcionar essa apropriação, por exemplo, "quilograma de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra usada e até quantidade de força consumida". De forma contrária, o mesmo autor evidencia que quando não é possível obter uma medida objetiva para a apropriação dos custos esses são classificados como indireto. Crepaldi (2010) complementa que é considerado custo indireto, todo o custo que esteja vinculado ao processo produtivo, e que diretamente não esteja vinculado a um produto. Segundo Cruz e Platt Neto (2007), essa mensuração está vinculada à "facilidade ou dificuldade de alocação dos insumos consumidos". Martins e Rocha (2010, p.32) destacam que "quanto mais precisa a mensuração, mais direto é o custo". Portanto, a classificação em custo direto e indireto está relacionada com a possibilidade de se mensurar objetivamente o quanto foi empregado de cada recurso utilizado no produto.

Para Leone (2000, p. 49), "os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio". Para este autor no método direto a identificação dos custos é feita sem a necessidade de rateio, onde os custos são "diretamente identificados a seus portadores". Fontoura (2013) destaca que os custos diretos normalmente se tratam de materiais diretos que são usados na produção dos produtos ou serviços.

Martins (2008) considera que é possível incluir o custo como indireto, toda a vez que haja a utilização de esquemas especiais para a apropriação de custo, como estimativas e bases de rateio. O mesmo autor afirma ainda que essa medida estimada pode muitas vezes ser considerada arbitrária na tentativa de alocação dos custos indiretos aos objetos de custos. Leone (2000) também destaca que os custos indiretos são aqueles que adotam alguma forma de rateio, não podendo ser alocados facilmente com o objeto de custeio.

De acordo com Horngren, Datar e Foster (2000, p.20), os "custos diretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo)". Complementam, ainda,

que os custos indiretos não podem estar identificados com o objeto de custo de forma viável, ao passo que "os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custos denominado rateio". Em vista disso, as bases de rateio surgem perante a complexidade em se apropriar objetivamente os custos aos produtos.

Na administração pública podem ser exemplos de custos diretos os gastos com a folha de pagamento de servidores que trabalham diretamente com o produto final, auxílio financeiro a estudantes, passagens e despesas com locomoção, auxílio a pesquisadores, entre outros dependendo do contexto em análise. Com relação aos custos indiretos podem ser considerados como exemplos na administração pública os gastos com a folha de pagamento de servidores que não trabalham diretamente com o produto final, mas que são necessários para o funcionamento da instituição, como por exemplo, diretores, contadores, assessores, secretárias, bem como a totalidade de servidores que apóiam o funcionamento da instituição, os gastos com materiais de expediente, material de limpeza e conservação, materiais para manutenção de bens móveis e imóveis, gastos com serviços terceirizados e continuados como de água, luz, telefone, correios, esgoto, ou seja, todos os gastos que estão associados à gestão geral da instituição, não podendo ser alocados diretamente ao produto final.

### **2.3.2 Fixos e Variáveis**

A classificação em custos fixos e variáveis, segundo Magalhães (2007), considera o comportamento dos custos em relação aos volumes produzidos. Este mesmo autor define que os custos que se alteram conforme o volume produzido são considerados custos variáveis, ao passo que aqueles que, independente da alteração do volume produzido, apresentam-se inalterados, são classificados como custos fixos.

Horngrén, Datar e Foster (2000, p.21), conceituam os custos fixos como sendo aqueles que "não se alteram em montante apesar de alterações num direcionador de custo". E com o sentido oposto, esses mesmos autores conceituam os custos variáveis como sendo aqueles que se "alteram em montante em proporção às alterações num direcionador de custos". Leone (2000, p. 53), prefere definir "o custo variável como aquele que varia com o volume de qualquer atividade que tenha sido escolhida como referência." E de forma contrária esse mesmo autor define que aqueles custos que não variam com o volume de qualquer atividade escolhida como medida de referência são considerados custos fixos.

Soares (2014) ensina que os custos fixos são aqueles que continuam constantes apesar de sofrerem modificações nos níveis de atividades, com certos limites determinados. Enquanto que os custos variáveis estão diretamente associados com o volume das atividades, ou seja, a variação dos custos acompanha o aumento ou a diminuição da quantidade produzida. Martins e Rocha (2010) também aduzem que os custos fixos são aqueles que no total não são afetados pelo volume de produção, considerando um intervalo determinado de atividade. E os custos variáveis apresentam relação direta com a oscilação na produção ou na execução de serviços. Para Fontoura (2013, p. 23) os custos variáveis apresentam a "característica de serem fixo em se tratando de custo unitário", apesar de variarem de acordo com o volume da produção ou serviço. Da mesma forma, os custos fixos variam de acordo com o volume de produção ou serviço ao considerarem o custo unitário, porém não variam dentro de uma capacidade instalada.

Segundo a classificação elaborada por Fontoura (2013), os custos fixos são de difícil identificação e se utilizam de rateios para sua apropriação, ao passo que os custos indiretos são normalmente classificados como custos fixos. Os custos variáveis são geralmente de fácil identificação, sendo que os custos diretos são normalmente classificados como custos variáveis.

Na análise deste estudo para identificar o custo por aluno na instituição pesquisada, podemos relacionar os custos fixos como aqueles que permanecem estáveis e não sofrem variação em relação ao número de alunos atendidos. Ao passo que, de modo oposto, seriam classificados como custos variáveis aqueles custos que estariam direta e intimamente relacionados com o número de alunos.

Na área da administração pública podem ser exemplos de custos fixos os gastos com a contratação de serviços terceirizados como de limpeza, vigilância, portaria, recepcionista, motorista, serviços de energia, telefonia, seguros e salários de servidores. Como custos variáveis podem ser considerados como exemplos os gastos com material de consumo, auxílios financeiros, contratação de pessoas físicas ou jurídicas de acordo com o volume final produzido.

### **2.3.3 Despesa**

Alguns autores discutem a diferença entre custos e despesas, para Fontoura (2013, p.27) "os custos estão ligados ao processo propriamente dito e as despesas relacionam-se às áreas de apoio". Na visão de Crepaldi (2010) os custos se referem aos gastos relativos ao processo produtivo, ou seja, com os gastos com a fabricação, e as despesas representam todos os demais

gastos que reduzem a receita e que afetam o resultado do exercício. Viceconti e Neves (2000) dão um enfoque mais direto e objetivo a essa diferenciação, destacando que "todos os gastos realizados com o produto até que esteja pronto, são custos; a partir daí, são despesas". Para Bruni e Famá (2009), os "gastos incorridos para a elaboração do produto são contabilmente classificados como custos" e os "gastos incorridos após a disponibilização do produto devem ser classificados como despesas".

Na contabilidade privada a despesa é definida por Martins (2008, p.25) como o "bem ou serviço consumido direto ou indiretamente para a obtenção de receita". Para Crepaldi (2010, p.07) as despesas são "gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas, que provocam redução do patrimônio". Enquanto que Bruni e Famá (2009, p. 23) chamam de despesa todos aqueles gastos que não estão associados a produtos ou serviços produzidos pela entidade, correspondendo "a bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas".

A contabilidade pública apresenta um rigoroso controle sobre a totalidade dos desembolsos financeiros, apresentando a necessidade de registrar e classificar todas as informações de gastos. Carvalho e Ceccato (2011) destacam que a contabilidade pública apresenta uma maior abrangência relativa à contabilidade privada pelo fato de que as instituições públicas, além de registrar as informações patrimoniais como na contabilidade privada também necessitam prestar informações sob o enfoque orçamentário.

Baleeiro (2003) apresenta o conceito de despesa pública como a totalidade de dispêndios utilizados para o funcionamento dos serviços públicos, sejam estes do Estado ou de qualquer outra pessoa de direito público. Para Rosa (2011, p. 249), a despesa pública, em sentido geral, "pode ser conceituada como a soma de dispêndio ou gastos realizados pelo Estado com o objetivo de atender as necessidades coletivas, implementar suas políticas e dar cumprimento a suas finalidades". Carvalho e Ceccato (2011, p. 567), destacam que as despesas públicas são consideradas "recursos governamentais devidamente autorizados pelo Poder competente com o objetivo de atender às necessidades públicas, de interesse coletivo, fixadas em lei e executadas em prol da população para fins de funcionamento dos serviços públicos".

Na contabilidade pública as despesas recebem várias subdivisões, sendo as mais consagradas pela doutrina: quanto à natureza, à categoria econômica, à afetação patrimonial, à competência patrimonial e quanto à regularidade. Entretanto, para este trabalho foi utilizado apenas

as classificações agrupadas quanto à natureza e quanto à categoria econômica, por entender que são classificações importantes para a compreensão da pesquisa.

A classificação da despesa quanto à natureza se classifica em orçamentária e extra-orçamentária. Segundo Carvalho e Ceccato (2011, p. 154) a despesa orçamentária é aquela "decorrente da execução do orçamento público em curso, podendo estar autorizada na Lei Orçamentária Anual originalmente sancionada ou em leis específicas que modifiquem esse orçamento". Os mesmos autores ainda complementam afirmando que "a despesa orçamentária é aquela autorizada mediante lei pelo Poder Legislativo, e executada por todos os órgãos e entidades da Administração direta e indireta".

A definição de despesa orçamentária encontra-se descrita no MCASP (2017, p. 69) como "o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade". Conforme previsto no art. 35 da Lei nº 4.320, as despesas são reconhecidas no exercício financeiro em que são realizadas, evidenciando o reconhecimento do regime de competência para as despesas públicas.

A execução da despesa orçamentária no setor público obedece às fases de empenho, liquidação e pagamento. O art. 58 da Lei nº 4.320, estabelece o conceito de empenho como "o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição". Segundo Rosa (2011), a formalização de um empenho é realizada por meio da emissão de nota de empenho, na qual é feita a realização de uma reserva no valor da dotação orçamentária para a obtenção do produto ou serviço que se pretende realizar, assegurando assim para o credor uma garantia. Para Andrade (2002) o empenho também representa uma garantia, ao fornecedor ou prestador de serviço, de que o contrato será pago, vinculando a dotação para depois realizar o cumprimento da obrigação.

O art. 63 da Lei nº 4.320, apresenta a definição de liquidação como a fase de "verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito". Andrade (2002) estabelece que essa verificação do direito adquirido pelo credor esta baseada na documentação hábil e no valor exato a pagar do respectivo objeto do empenho. Para Silva (2011), a liquidação representa a fase em que depois de verificado a documentação comprobatória, torna líquido e certo o direito do credor, resultando em um reconhecimento de passivo no patrimônio da entidade. Rosa (2011) apresenta alguns exemplos de documentos que podem servir de base comprobatória na fase da liquidação como "o contrato, o

ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho, os documentos fiscais da entrega do material ou da efetiva prestação do serviço".

A última fase relativa à execução da despesa pública diz respeito ao pagamento, em que só será realizada depois de efetuada a fase de liquidação e conforme o art. 64 da Lei nº 4.320, essa determinação para que a despesa seja paga, será expedida por meio de ordem de pagamento registrada por autoridade competente. Silva (2011) destaca que nesta fase se extingue a obrigação com o credor.

A definição de despesa extraorçamentária encontra-se descrita no MCASP (2017, p. 69) como dispêndio que "não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios". Para Carvalho e Ceccato (2011, p. 154), a despesa extraorçamentária representa aquela "despesa que não consta na Lei Orçamentária Anual em curso, nem em leis específicas que tratam desse orçamento". Pelas despesas extraorçamentárias não apresentarem a necessidade de autorização em lei orçamentária, as mesmas também não necessitam passar pelos estágios referentes à execução da despesa.

A classificação da despesa na contabilidade pública quanto à categoria econômica divide as despesas em correntes e em de capital. Essas classificações foram definidas pelo art. 12 da Lei nº 4.320. O propósito em realizar a classificação da despesa por categoria econômica justifica-se pela possibilidade de verificar como o governo esta realizando a despesa, ou seja, demonstrando de que forma os gastos estão sendo utilizados. (CARVALHO; CECCATO, 2011)

De acordo com o MCASP (2017, p. 74) classificam-se na categoria corrente "as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital". Kohama (2010, p. 90) define despesas correntes como os "gastos de natureza racional, realizados pelas instituições públicas, para a manutenção e o funcionamento dos seus órgãos". As despesas correntes, portanto, representam os recursos destinados ao funcionamento e a manutenção dos serviços públicos que geram a redução do patrimônio.

As despesas de capital são definidas pelo MCASP (2017, p. 74) como "aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital". Para Kohama (2010) a definição de despesas de capital representa aqueles gastos executados pelas instituições públicas, cujo objetivo é o de criar bens de capital, novos ou em uso, que serão incorporados ao patrimônio público. Dessa maneira, as despesas de capital representam os recursos que contribuem para o aumento de patrimônio.

As subdivisões da categoria econômica dadas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) se diferem das inicialmente apresentadas pelo art. 12 da Lei nº 4.320. Segundo Carvalho e Ceccato (2011, p. 160) essa mudança foi estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de órgão central de contabilidade, apontando uma classificação mais moderna com o "objetivo de uniformizar procedimentos para fins de consolidação nacional das contas públicas". As despesas correntes apresentam-se subdivididas e três grupos de natureza de despesa: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes. As despesas de capital apresentam-se subdivididas em outros três grupos de natureza de despesa: investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida. (MCASP, 2017)

De acordo com as definições apresentadas nesta sessão sobre custos e despesas, os gastos efetuados por uma instituição pública podem ser classificados de diversas maneiras, como em custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis, despesas orçamentárias e extraorçamentárias, despesas corrente e de capital, além de outras classificações, que podem ser analisadas e identificadas de acordo com os procedimentos escolhidos em cada organização, dependendo do método de custeio a ser adotado.

A classificação dos custos em diretos e indiretos é de suma importância para a mensuração do custo por aluno desta pesquisa, visto que após a identificação dos custos diretos será necessário definir os critérios de rateio dos custos indiretos em cada curso objeto deste estudo. A classificação em custos fixos e variáveis também se torna importante, porquanto impacta na análise do custo por aluno de cada curso, devido à parcela de custos fixos existente em uma instituição de ensino que atende alunos de diferentes níveis e modalidades ser expressiva, apresentando a necessidade de planejar o gasto com os custos variáveis para poder atender a totalidade dos cursos ofertados. Já a apresentação da classificação das despesas se mostra significativa pelo fato de que os relatórios e demonstrativos referentes aos gastos realizados pelas instituições públicas utilizam esta nomenclatura.

Em uma instituição de ensino, o conhecimento detalhado sobre a informação de custos possibilita esclarecimentos sobre as variáveis e os comportamentos dos serviços oferecidos, permitindo um melhor gerenciamento dos gastos e otimização dos recursos, auxiliando no aumento da capacidade produtiva e contribuindo para a tomada de decisão, como por exemplo, no processo de implantação de vagas e cursos. Bentes (2015) comenta que no setor público o conhecimento dos custos se torna importante, uma vez que essa informação de custos pode criar indicadores de

desempenho que disponibilizem o mínimo de dados úteis para tomada de decisão dos gestores públicos.

## 2.4 UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Machado e Holanda (2010) defendem que no setor público, não existe limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio. No entanto, Diniz, Dieng e Moraes (2008) afirmam que dada a diversidade de sistemas de custeio que podem ser utilizados nas entidades da administração pública, é difícil determinar qual seria o melhor a ser adotado, sendo necessário implementar um sistema de custos direcionado para as características individuais de cada organização. O próprio Governo Federal ao implantar o Sistema de Informação de Custos (SIC), propôs inicialmente a adoção do método de custeio direto até a plataforma intermediária de implantação, e na sequência a diversidade e a realidade físico-operacional de cada unidade é que deveriam ser consideradas e respeitadas, conforme identificado na pesquisa de Machado e Holanda (2010).

Na administração pública, segundo evidenciado por Martins e Da Rosa (2014), o método de custeio mais apropriado "é aquele que produza informações consistentes e estas devem possibilitar uma análise quanto à escolha em relação à produção ou compras de produtos e serviços, bem como a execução ou terceirização de determinadas atividades." Sendo assim, cada entidade poderá escolher o método de custeio que irá aplicar, entretanto o método escolhido terá que ser adaptado à realidade do setor público e ser condizente com as características específicas da instituição.

Mauss e Souza (2008) apresentam que o custeio por absorção pode ser considerado o método mais fácil a ser implementado no serviço público, por apresentar uma estrutura e critérios mais simples de aplicação, dentre outros métodos mais sofisticados. Vale (2012) também expõe a ideia de que no setor público o custeio por absorção pode ser executado de forma simples, por permitir que os gestores consigam visualizar os custos totais dos objetos de custeio a partir das características deste método, tal como verificar a influências dos custos indiretos sobre o total dos custos. Tomando por base esses pressupostos, a presente pesquisa enfatizará a utilização do método de custeio por absorção.

Segundo Martins (2008, p. 37) o custeio por absorção é um método que "consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção". Martinez e Alves Filho (2011) definem que o objetivo do custeio por absorção é realizar a transferência dos

custos indiretos dos centros de custos meio para os centros de custos finais, sendo necessário definir o critério de rateio e os centros de custos fim.

No método de custeio por absorção todos os custos indiretos de uma organização são atribuídos aos bens ou serviços mediante algum critério de rateio. Para aplicação do método, torna-se necessário classificar os custos em diretos e indiretos. Martins (2008) expõem que os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente alocados aos produtos, bastando apenas uma medida de consumo para isso, e já os custos indiretos não oferecem medidas objetivas para alocação dos custos aos produtos, sendo necessário fazer o uso de estimativas ou utilizar qualquer fator de rateio para apropriação.

A metodologia de custeio por absorção pode ser aplicada de duas maneiras, ou seja, sem departamentalização e com departamentalização. Na contabilização sem departamentalização a alocação dos custos é realizada de forma mais simplificada, consistindo nas seguintes etapas conforme definição de Martins (2008, p. 61): "separação dos custos e despesas; apropriação dos custos diretos aos produtos; e apropriação mediante rateio dos custos indiretos aos produtos."

Já o processo de departamentalização procura atribuir maior eficiência na alocação dos custos, visto que considera as várias atividades e as diversas funções existentes nas organizações. Conforme Leone (2000, p. 35) a departamentalização representa a "divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada um dessas áreas."

Os departamentos, segundo Martins (2008), podem ser classificados em dois grupos: os departamentos de produção que são aqueles que atuam diretamente sobre o produto, e os departamentos de serviços que são aqueles não atuam diretamente sobre o produto, pois são basicamente utilizados na execução de serviços auxiliares. Por vezes, um departamento pode ser considerado como um centro de custos, posto que os custos indiretos são alocados a esses centros de custos para subsequente alocação aos departamentos de produção ou a outros departamentos de serviços. (MARTINS, 2008)

Para Raupp (2008) as distorções dos critérios de rateio são amenizadas em algumas organizações por meio da adoção da estrutura de centros de custos. Padoveze (2009) classifica esses centros de custo como sendo "unidades contábeis de acumulação utilizadas para acumular gastos por setor, atividade ou departamento. Em geral, segue a estrutura organizacional da empresa, seguindo a configuração de responsabilidades da hierarquia".

Ferreira (2007) expõe que os centros de custos podem ser divididos em centros de custo principais e centros de custos de apoio. Os centros de custos principais são aqueles que atuam

diretamente aos produtos, tendo seus custos indiretos alocados diretamente aos produtos. Já os centros de custos de apoio são aqueles que prestam serviços aos centros de custos principais, tendo seus custos indiretos primeiramente alocados aos centros de custos principais, para depois serem alocados aos produtos.

A alocação dos centros de custos de apoio aos centros principais pode ser realizada de três maneiras: alocação direta, sequencial e recíproca. Segundo Ferreira (2007), na alocação direta o custo total de cada centro de custo de apoio é alocado diretamente os centros principais, sem levar em consideração a prestação de serviços que ocorre entre os centros de apoio.

Na alocação sequencial há o reconhecimento parcial de serviços prestados pelos centros de apoio aos demais. Esse método exige a escolha de uma sequência de alocação, ou seja, a determinação de quais centros virão alocar seus custos primeiro, tornando esse método mais complexo. Dessa forma, os custos que já foram alocados não recebem mais custos dos outros centros. (FERREIRA, 2007)

No método de alocação recíproca os custos são alocados levando totalmente em conta os serviços prestados mutuamente entre todos os departamentos de apoio. Sendo considerado o método mais preciso quando os departamentos de apoio prestam serviços entre si, visto que o método direto não considera totalmente a reciprocidade e o método sequencial apenas considera a relação parcialmente. (FERREIRA, 2007)

Ainda que o custeio por absorção apresente diferentes possibilidades de alocação dos custos, algumas vantagens e desvantagens podem estar relacionadas à utilização desse método. Maher (2001) apresenta como uma das vantagens deste método a possibilidade de possuir sua aplicação com custos reduzidos. Já Barbosa et al. (2011) indicam outras vantagens, como por exemplo, o fato de ser um método que segue os princípios contábeis, sendo formalmente aceito pela legislação do imposto de renda, por agregar todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos e por ter a possibilidade de ser o menos custoso de implementar.

Barbosa et al. (2011) também referenciam algumas desvantagens na utilização do custeio por absorção, como por exemplo, o grande grau de arbitrariedade, posto que quase sempre os custos são distribuídos com base em critérios de rateio e a questão dos custos fixos por unidade dependerem ainda do volume de produção, onde o custo de um produto pode variar em função da alteração do volume de outro produto. Maher (2001) corrobora com Barbosa et al. (2011), ao destacar que o tratamento dos custos fixos como se fossem unitários representa ser uma

desvantagem do custeio por absorção, visto que pode levar a uma avaliação incorreta de desempenho na tomada de decisões.

## 2.5 ESTUDOS ANTERIORES

No Quadro 1 estão apresentados os dez documentos encontrados no site BDTD, relacionados com estudos realizados na perspectiva de identificação do custo por aluno. Em seguida será apresentada uma síntese sobre os principais objetivos pretendidos nesses trabalhos, os procedimentos metodológicos aplicados e os resultados apontados.

Quadro 1 - Estudos sobre "custos por aluno" em instituições públicas

Tipo	Título	Instituição Estudada	Autor
Dissertação	Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras	Instituições Federais de Educação Superior	Reinert (2005)
Dissertação	Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada	UFSC e UNIVALI	Souto (2006)
Dissertação	Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa	Universidade Federal de Viçosa	Magalhães (2007)
Dissertação	O financiamento da Universidade Estadual de Goiás: o programa bolsa universitária e o custo do aluno	UEG	Magalhães (2009)
Dissertação	Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise Comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFPR e UFRGS	Chiau (2010)
Dissertação	Proposta de modelo gerencial de custo: um estudo de caso na Faculdade de Tecnologia da Universidade Federal do Amazonas	UFAM	Vale (2012)
Tese	Desenvolvimento de um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade: uma aplicação a municípios de Goiás	Instituições Municipais de Goiás	Alves (2012)
Dissertação	Determinação do cálculo de custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública: um estudo de caso no Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina	UDESC	Heusi (2014)
Dissertação	NA PONTA DO LÁPIS: Um Estudo sobre a Metodologia de Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	Soares (2014)
Dissertação	Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM	IFAM	Bentes (2015)

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Reinert (2005) apresentou em sua dissertação um trabalho cujo objetivo foi estruturar uma proposta metodológica de apuração de custos para as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Como objetivo específico esse estudo propunha fazer a identificação de metodologias já existentes e viabilizadas pelas IFES no Brasil, bem como identificar as limitações apresentadas

destas metodologias, a fim de propor alternativas de superação dessas limitações identificadas e indicar um modelo final que demonstrasse as contribuições das metodologias apontadas. O método de custeio aplicado na pesquisa de Reinert (2005) foi o custeio baseado em atividades - ABC. Sendo que a autora para essa dissertação elaborou um método de custo pelo qual denominou de ABCd - Universidade (Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades), utilizando como base de rateio a hora atividade docente. Esse método proposto pela autora se aproxima conceitualmente com a metodologia de custeio por absorção, embora tenha o nome referente ao custeio baseado em atividades. A pesquisa utilizou como base de análise a Universidade Federal de Santa Catarina, porém não apresentou valores numéricos como resultado.

A dissertação de Souto (2006) utilizou o método de custo ABCd proposto na pesquisa de Reinert (2005) para fazer uma análise comparativa dos custos entre a maior universidade pública e a maior universidade privada do Estado de Santa Catarina, realizando a verificação da aplicabilidade deste método em uma universidade privada. Os resultados dessa pesquisa constataram que a universidade pública realiza um maior investimento nas atividades de pesquisa e extensão do que na universidade privada. Confirmou-se em grande parte a hipótese levantada sobre a existência de diferenças significativas de custos entre uma universidade e outra, com exceção dos cursos de pós-graduação que apresentaram custos aproximados nos dois tipos de instituições.

Magalhães (2007) apresentou em sua dissertação de Mestrado no ano de 2007 um estudo objetivando apurar o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (Minas Gerais). Este cálculo foi realizado apenas para o ano de 2004, e para o tratamento dos dados foi utilizado o método de custeio por absorção e o regime de competência. O resultado apresentado por Magalhães (2007) dispõe que do orçamento total executado pela Universidade de Viçosa, o custo total do ensino de graduação representa 39,08%, sendo que deste valor, os gastos com pessoal representam 71,14%. O custo médio por aluno, apurado no ano de 2004, foi da ordem de R\$ 8.965,91. Para Magalhães (2007), as variáveis que mais influenciaram o valor do custo por aluno foram: a quantidade de docentes e técnicos, o número de matrículas e o número de bens móveis.

Magalhães (2009) traz como objetivo em sua dissertação estudar o financiamento da Universidade Estadual de Goiás (UEG), realizando uma vinculação entre o Programa Bolsa Universitária da Organização das Voluntárias de Goiás e o custo do aluno, analisando o cumprimento da porcentagem estabelecida na Constituição Estadual de Goiás. Para o cálculo do custo do aluno da UEG, a autora utiliza a metodologia elaborada por Amaral (2008), que realiza o

levantamento dos custos totais de um período específico, realizando para esse cálculo a eliminação de alguns elementos, como por exemplo, restos a pagar, publicidade e outros. Os resultados apontados por Magalhães (2009) demonstram que ao longo do período analisado, não houve o cumprimento constitucional do financiamento da UEG e destacou-se as dificuldades para o cumprimento das metas estabelecidas pelo Plano Nacional de Educação no Estado de Goiás.

O trabalho de Chiau (2010) apresentou uma comparação entre os custos da Universidade Federal do Paraná (UFPR) e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), fazendo uma análise sobre as variações de custos entre uma universidade e outra, verificando a relação destes custos com o número de alunos matriculados nessas instituições. O período analisado para verificação da evolução do custo-aluno foi nos anos 2007, 2008 e 2009. Utilizou-se para cálculo dos custos das duas universidades o valor referente ao aluno equivalente, que é o principal índice usado para fins de análise dos custos de manutenção das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) de propositura do Tribunal de Contas da União (TCU). Os resultados apresentados por Chiau (2010) demonstram que no período analisado o custo por aluno apresentou variações nas duas instituições. E a análise da eficiência das duas instituições foi medida utilizando um teste estatístico denominado de teste de soma dos postos de Wilcoxon, que busca saber se as duas universidades diferem significativamente quanto ao grau de eficiência no uso de seus recursos, na qual concluiu que o uso dos recursos é semelhante tanto na UFPR como na UFRGS.

Vale (2012) apresenta como objetivo de sua dissertação a apresentação e aplicação de um modelo gerencial de custos a ser utilizado pela Faculdade de Tecnologia da Universidade Federal do Amazonas (FT/UFAM), a fim de evidenciar os custos por aluno matriculado dos serviços prestados da Graduação e Pós-Graduação no ano de 2010. Para análise dos dados foi aplicado o método de custeio por absorção, utilizando como critério de rateio a proporcionalidade de acadêmicos matriculados no período analisado. Os resultados identificados por Vale (2012) demonstram que o custo total por aluno matriculado de graduação foi em média de R\$ 5.234,71 por ano e R\$ 436,22 por mês. Já o curso de pós-graduação apresentou em média R\$ 5.324,49 ao ano e no mês R\$ 443,71. Destes valores 79,71% representam os gastos com mão de obra direta, representando o elemento de maior impacto observado no cálculo do custo do aluno.

A tese de doutorado de Alves (2012) buscou desenvolver um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade. A partir do modelo foi elaborado um protótipo de um simulador de custos orientado por meio de um sistema computacional, que utilizou planilhas eletrônicas associadas por fórmulas e operadores lógicos,

descrevendo as etapas do fluxo de informações. A aplicação desta pesquisa foi realizada em três municípios de portes distintos do Estado de Goiás e em redes de ensino com características diversas, demonstrando que por meio deste novo protótipo é possível realizar estimativas de demanda por professores, matrículas, infra-estrutura e outras etapas de ensino segundo parâmetros de qualidade pré-estabelecidos. Os resultados de Alves (2012) apontaram que o protótipo realizou o cálculo do custo por aluno/ano em um período de dez anos e os valores estimados pelo simulador foram superiores aos valores observados em pesquisa anteriores. Sendo apontada a necessidade de um maior aporte de recursos para garantir com os parâmetros de qualidade a oferta de ensino, demonstrando que os três municípios investigados deveriam investir 30% a mais da receita corrente em educação básica.

Em 2014, Heusi (2014) apresentou em sua dissertação de mestrado um estudo cujo objetivo era definir o cálculo de custo por vaga em curso de graduação e pós-graduação num centro de ensino de uma Universidade Pública. Foi utilizada a metodologia de custeio por absorção para tratamento dos dados. O custo por vaga de graduação encontrado no estudo de caso de Heusi (2014) foi em média de R\$ 23.200,72 por ano e por matrícula efetiva de R\$ 19.679,25 por ano, sendo que destes valores 75% representam gastos com folha de pagamento. Já o curso de pós-graduação apresentou o custo médio de R\$ 35.528,99 por vaga e o custo médio por matrícula efetiva importou em R\$ 43.714,25. O gasto com folha de pagamento na pós-graduação representou 85%. Os elementos com maiores impactos observados no cálculo do custo do aluno nesse estudo foram: a estrutura departamental e o tempo em que o curso estava sendo oferecido pelo Centro.

Soares (2014) expõem em sua dissertação de mestrado, uma análise referente à metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente, tomando como parâmetro os dados da Universidade Federal de Pernambuco do ano de 2012, realizando uma comparação com as metodologias difundidas na literatura de custos. A coleta dos dados foi realizada por meio de estudos acadêmicos que demonstram possíveis propostas de sistemas de custos que podem ser aplicados nas organizações públicas. Como resultado Soares (2014) conclui que a metodologia proposta pelo Tribunal de Contas da União (TCU) referente ao cálculo do custo corrente aluno equivalente não reflete a realidade de custos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), a autora também identifica algumas críticas ao modelo proposto, como por exemplo, falta de definição da metodologia de custeio utilizada pelo índice custo corrente aluno equivalente, não separação de custos referente a atividades de ensino, pesquisa e extensão, falta de definição para

os custos voltados para o ensino de hospitais universitários, falta da utilização da depreciação no cálculo do custo por aluno.

A dissertação de Bentes (2015) propõe a aplicação de um modelo de apuração de custos por aluno no âmbito do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM) dos cursos técnicos integrados em Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária. Para o cálculo dos custos foi utilizada a metodologia de custeio baseado em atividades, tendo como referência o ano de 2014. Para esta metodologia foram identificadas 37 atividades, em que 7 eram consideradas atividades fins e 30 era atividades meio. Os resultados apontados por Bentes (2015) concluem que o curso técnico em Agroecologia apresentou um valor de custo por aluno acima do apurado pela metodologia estabelecida pelo Ministério da Educação (MEC), entretanto o curso de Técnico em Agropecuária apresentou um custo corrente inferior. O elemento de maior impacto no custo por aluno do curso de Tecnologia em Agroecologia foi o custo com horas aula de professores, representando 56,36% dos custos. Já no curso Técnico em Agropecuária esse valor de horas aulas de professores ficou menor que o valor dos custos indiretos.

A maioria dos trabalhos apresentou uma proposta ou um modelo de apuração dos custos em um determinado período de tempo, demonstrando e explicando qual a metodologia de custeio utilizada para o tratamento dos dados, bem como os critérios de rateio aplicados. A análise desses estudos contribuiu para preconizar os assuntos em comuns apontados nas discussões de cada trabalho, observando as principais abordagens aplicadas na tentativa de se identificar o custo por aluno em instituições públicas, bem como ajudar a definir os elementos que sofreriam mais impacto na apuração do cálculo do custo por aluno dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC, visto que são estudos que abordam temas e objetivos semelhantes a esta pesquisa.



### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção estão apresentadas as informações relativas aos procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento desta pesquisa, estando organizados nas seguintes subseções: objeto de estudo, enquadramento metodológico, instrumentos de coleta e análise dos dados, etapas da pesquisa e limitações do estudo.

#### 3.1 OBJETO DE ESTUDO

A entidade analisada é o Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC) e mais especificamente o Câmpus Palhoça Bilíngue. Tal câmpus foi inaugurado em 26 de setembro de 2013 no bairro Pedra Branca, localizado no município de Palhoça do Estado de Santa Catarina. Conforme exposto anteriormente, este câmpus é a primeira instituição da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica do país a oferecer uma educação para surdos na modalidade bilíngue. Segundo Neves (2017), o câmpus Palhoça Bilíngue é a única escola de ensino médio na região da Grande Florianópolis a oportunizar aos surdos um ensino na perspectiva bilíngue (Libras/Português).

O câmpus Palhoça Bilíngue possui como objetivo, a partir da Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS) e da Língua Portuguesa, possibilitar a inserção do aluno na sociedade e no mercado de trabalho. O projeto político pedagógico deste câmpus apresenta uma inovadora perspectiva de ensino, pesquisa e extensão, que visa proporcionar uma efetiva interação entre surdos e ouvintes no campo educacional e profissional, por meio de ofertas de cursos com diferentes níveis e modalidades de ensino. (IFSC, 2017b). A escolha deste câmpus se justifica por haver nesta instituição o interesse no conhecimento do custo por aluno de seus cursos e pela necessidade de disponibilização de informações corretas e transparentes para a sociedade. O período escolhido para se realizar a pesquisa foi o ano de 2017, por representar o último ano completo anterior à análise e por retratar uma realidade recente do câmpus.

Os cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de Formação Inicial e Continuada (FIC) ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngue são estruturados a partir de dois itinerários formativos articulados pela presença da perspectiva bilíngue, quais sejam o de multimídia e o de educação bilíngue. De acordo com o IFSC (2017b), o itinerário correspondente aos cursos da Educação Bilíngue apresenta o objetivo de formar profissionais orientados a desenvolver e difundir os conhecimentos na área da educação de surdos, Língua Brasileira de Sinais e Língua Portuguesa.

Já o itinerário correspondente aos cursos de Multimídia apresenta o objetivo de orientar e formar profissionais para trabalhar na área da visualidade, ou seja, com diferentes modalidades de mídias, por exemplo, imagens, textos, vídeos, áudios, fotografias e animações.

O Quadro 2 apresenta os cursos de especialização, graduação, técnicos e FIC ofertados nos dois semestres de 2017, com as respectivas divisões por itinerário formativo:

Quadro 2 - Cursos ofertados no Câmpus Palhoça Bilíngue em 2017

<b>Cursos</b>	<b>Educação Bilíngue</b>	<b>Multimídia</b>
Técnico	Tradução e Interpretação de Libras	Comunicação Visual Manutenção e Suporte em Informática - PROEJA
Graduação	Pedagogia Bilíngue	Tecnólogo em Produção Multimídia
Especialização	Educação de Surdos	-
FIC	Atendimento ao estudante surdo Inglês 2, 3, 4 Libras básico Libras intermediário Libras avançado Português como 2ª língua para surdos Teatro bilíngue – Libras/Português	Animação stop motion Fotografia e edição digital Fundamentos de linguagens de programação para multimídia
Abertura de microempreendimentos individuais e cooperativas de trabalho		
Gestão de microempreendimentos empresariais e de economia solidária		

Fonte: Elaborado pela autora, 2017.

Os cursos apresentados no Quadro 2 foram extraídos do Anuário Estatístico IFSC (2018a), na qual disponibiliza informações referente a cursos, matrículas, vagas entre outras informações. De acordo com o exposto no Quadro 2, o câmpus Palhoça Bilíngue não oferta curso de especialização na área de Produção Multimídia, sendo que o único curso de especialização é oferecido pelo itinerário de Educação Bilíngue. O curso técnico de Manutenção e Suporte em Informática foi ofertado no câmpus pelo Programa de Integração da Educação Profissional ao Ensino Médio na Modalidade Educação de Jovens e Adultos (PROEJA), cujo objetivo é promover a educação de jovens e adultos que não concluíram os estudos em idade regular. Já os cursos FIC são propostas de curta duração que podem variar a cada semestre, podendo ser cursados por pessoas de diferentes níveis de escolaridade. Os cursos de "Abertura de microempreendimentos individuais e cooperativas de trabalho" e o de "Gestão de microempreendimentos empresariais e de economia solidária" não apresenta a separação por itinerário formativo.

### 3.2 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A pesquisa é definida de acordo com os critérios baseados na classificação de Raupp e Beuren (2004), que considera os tipos de pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos, e quanto à abordagem do problema. A tipologia da pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como sendo descritiva, uma vez que busca apresentar as características e os conceitos relacionados à apuração dos custos relativos à instituição de estudo. Segundo Andrade (2010), a pesquisa descritiva é aquela em que os fatos são observados, registrados e analisados de forma que o pesquisador não interfira nas informações geradas. Cervo e Bervian (2002, p. 67) destacam que a pesquisa descritiva "trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade.

Com relação aos procedimentos da pesquisa, este estudo apresenta como tipologia a pesquisa documental, a pesquisa participante e o estudo de caso. A pesquisa documental, conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), é baseada em "materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa". Marconi e Lakatos (2006) destacam que a fonte de coleta de dados da pesquisa documental está restrita a documentos, que podem ser escritos ou não e que são considerados como fontes primárias. Esta pesquisa se caracteriza como documental por utilizar como fonte de dados os documentos, relatórios, planilhas gerenciais e de controle do câmpus Palhoça Bilíngue para identificar o custo por aluno dos cursos oferecidos por esta unidade pública de ensino no ano de 2017.

A pesquisa participante segundo Raupp e Beuren (2004, p. 91) apresenta uma "relação entre o pesquisador e o pesquisado". Na mesma linha, Gil (2002) caracteriza a pesquisa participante como aquela que apresente algum envolvimento entre os pesquisadores e os pesquisados no processo. Como a pesquisadora é a contadora do Câmpus Palhoça Bilíngue, e trabalha diretamente com os dados contábeis, esse estudo foi classificado como uma pesquisa participante.

A classificação em estudo de caso deu-se principalmente por reunir as informações detalhadas do câmpus Palhoça Bilíngue, de maneira a permitir o conhecimento do custo por aluno de seus cursos. Conforme Yin (2001), a pesquisa realizada por meio de estudo de caso permite investigar o fenômeno com maior profundidade, preservando as suas características significativas. Para Gil (2002), esse tipo de pesquisa consiste no profundo e exaustivo estudo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

A caracterização da pesquisa quanto à abordagem do problema apresenta-se predominantemente qualitativa. Segundo Richardson (1999, p. 80) essa abordagem "pode

descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". A abordagem qualitativa empregada nesse estudo permitiu mensurar e descrever os custos que compõem os cursos de especialização, graduação, técnico e FIC do Câmpus Palhoça Bilíngue, demonstrando o total de elementos que fazem parte deste custo, bem como demonstrar a forma como esses dados foram tratados a partir da aplicação da metodologia de custeio por absorção. Já na abordagem quantitativa foi possível identificar as principais variáveis que interferem no cálculo do custo por aluno. Segundo Gonçalves e Meirelles (2004), os dados na pesquisa qualitativa são de natureza interpretativa e semântica, enquanto na quantitativa os dados são exibidos por métricas quantitativas, apresentando a linguagem matemática como apoio.

### 3.3 INSTRUMENTO DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta dos dados foi realizada por meio da análise de documentos e relatórios gerados pelos sistemas informatizados do Governo Federal, adotados no processo de planejamento, execução e controle do IFSC, além da verificação de planilhas gerenciais e de controles disponibilizados pelo Departamento de Administração (DAM) e pelo Departamento de Ensino (DEPE) do câmpus Palhoça Bilíngue. A técnica utilizada para a análise desses dados foi a análise descritiva, na qual Contandriopoulos et al. (1994), classifica como uma técnica que utiliza instrumentos de estatísticas para demonstrar o comportamento de uma variável em uma população.

O conhecimento do organograma e da estrutura do câmpus Palhoça Bilíngue, bem como do número de docentes e técnicos administrativos lotados em cada departamento, serviu para viabilizar a apuração do cálculo do custo por aluno nesta unidade de ensino. Esses dados foram obtidos através dos relatórios, regimentos, organogramas, estatutos e documentos disponibilizados pela Coordenadoria de Gestão de Pessoas (CGP) do câmpus. Os dados referentes ao quantitativo de cursos ofertados, número de vagas disponibilizadas e o número de alunos efetivamente matriculados na instituição foram obtidos por meio de registros e relatórios disponibilizados pelo Registro Acadêmico do câmpus.

As informações relacionadas aos gastos efetivamente despendidos do câmpus Palhoça Bilíngue e da Reitoria no ano de 2017 foram disponibilizadas pela Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças deste câmpus, que forneceu os dados por meio de planilhas gerenciais e relatórios extraídos diretamente de consultas realizadas no Tesouro Gerencial, que é um sistema

do Governo Federal que gera relatórios com base em informações do SIAFI. Carvalho e Ceccato (2011, pag. 515) conceituam o SIAFI como um "sistema informatizado que tem por finalidade contabilizar e controlar toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União em tempo real".

Como a Reitoria realiza atividades de apoio a todos os câmpus do IFSC, uma parcela dos seus custos foi considerada para o cálculo do custo do aluno do câmpus Palhoça Bilíngue. Os valores relacionados às despesas de custeio da Reitoria, bem como o valor da folha bruta anual de seus servidores foram rateados proporcionalmente pelo número de servidores de cada câmpus, por entender que a Reitoria está disponível para todos os câmpus do IFSC e a quantidade de servidores de cada câmpus influencia no dispêndio de recursos da Reitoria com os câmpus.

Os dados referentes à folha de pagamento dos servidores pertencentes ao Câmpus Palhoça Bilingue e a Reitoria no ano de 2017 foram disponibilizados pelo Departamento de Seleção de Pessoas da Reitoria por meio de relatório extraído no Sistema de Dados do Governo Federal (SIAPE). Os valores referentes a servidores aposentados, pensionistas e com estagiários foram excluídos do referido relatório, visto que todos estão lotados na Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP) da Reitoria, impossibilitando a correta lotação em cada câmpus e na Reitoria. Portanto, para a análise dos dados foram considerados apenas os custos com a folha de pagamento dos servidores ativos (efetivos e substitutos).

Para análise dos custos gerais do câmpus Palhoça Bilíngue e da Reitoria foi utilizada a mesma abordagem do Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), na qual estabelece a liquidação como o estágio da despesa para apropriação das informações, ou seja, foi considerada como custo a soma das despesas liquidadas no ano de 2017 do câmpus Palhoça Bilíngue e da Reitoria.

As informações referentes às despesas liquidadas do exercício de 2017 foram disponibilizadas pela Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças do câmpus Palhoça Bilíngue, que forneceu os dados por meio de dois tipos de relatórios extraídos da plataforma do Tesouro Gerencial, visto que as despesas liquidadas do exercício de 2017 estão relacionadas a empenhos emitidos no ano corrente ou em anos anteriores. As despesas liquidadas em 2017 e que se referem a empenhos de exercícios anteriores são classificadas como Restos a Pagar não processados. Segundo o art. 36 da Lei 4.320, os restos a pagar são as despesas que foram empenhadas e não pagas em 31 de dezembro e podem ser classificadas em processados e não processados. De acordo com Carvalho e Ceccato (2011, p. 287) os restos a pagar não processados correspondem as "despesas empenhadas e não pagas no encerramento do exercício que não

percorreram a fase de liquidação". Logo, os custos gerais da Reitoria e do câmpus Palhoça Bilíngue foram apurados com base na soma das despesas empenhadas e liquidadas em 2017, juntamente com os valores inscritos em Restos a Pagar em anos anteriores e que foram liquidados e pagos no ano de 2017.

Os gastos referentes às despesas de capital não foram considerados nesse estudo, já que o plano de execução para o registro da depreciação dos permanentes desse Instituto não está concluído, apesar de o prazo para preparação, implantação e outras providências relacionadas aos procedimentos patrimoniais para todos os órgãos pertencentes à União se tornar obrigatório a partir da data da publicação da Portaria da STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Portanto, a categoria econômica da despesa considerada neste estudo abrange apenas as despesas correntes.

A metodologia de custeio utilizada para a apuração dos custos por aluno do câmpus Palhoça Bilíngue foi a de "Custeio por Absorção", realizando a transferência dos custos gerais para cada curso por meio de critérios de apropriação dos custos diretos e indiretos identificados na pesquisa segundo o processo da departamentalização.

### 3.4 ETAPAS DA PESQUISA

Para atender o primeiro objetivo específico realizou-se uma análise sobre a estrutura organizacional do câmpus Palhoça Bilíngue, por meio de pesquisa documental nos relatórios, organogramas, regimentos, estatutos e demais documentos, buscando identificar a relação entre as atividades que são desempenhadas na Direção e nos Departamentos de Ensino e Administração com os cursos ofertados, com o propósito de estabelecer os centros de custos principais e os centros de custos de apoio envolvidos na análise.

Para o alcance do segundo objetivo específico foi realizada uma pesquisa documental, com vistas a fazer um levantamento de todos os custos existentes do Câmpus Palhoça Bilingue e da Reitoria no ano de 2017, por meio de um estudo descritivo dos relatórios gerados pelos sistemas informatizados do Governo Federal, como, por exemplo, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Tesouro Gerencial, Sistema de Gerenciamento de Recursos Humanos (SIGRH), Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos (SIPAC) e também por planilhas gerenciais disponibilizadas pela Coordenadoria de Gestão de Pessoas, Coordenadoria de Registro Acadêmico e Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças do Câmpus Palhoça Bilíngue.

Para atingir o terceiro objetivo específico foram utilizados os resultados obtidos no primeiro e no segundo objetivo específico, realizando a separação dos custos diretos e dos custos indiretos, a fim de promover a alocação desses custos diretos e indiretos em cada centro de custos, efetuando os rateios com base na aplicação da metodologia de custeio por absorção. Para apuração do custo dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngue foi preciso fazer um levantamento junto ao Registro Acadêmico do câmpus para verificar o número de vagas disponibilizadas e o número de vagas efetivamente ocupadas nesses cursos no ano de 2017. E por fim, o resultado esperado para identificação do custo por aluno dos cursos de especialização, graduação, técnico e FIC do câmpus Palhoça Bilíngue foi obtido com a divisão do valor dos custos identificados por curso pelo número total de alunos matriculados no período analisado e também pelo número de vagas disponibilizadas.

### 3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Esta pesquisa limita-se a determinar o cálculo do custo por aluno dos cursos ofertados no Câmpus Palhoça Bilíngue do IFSC no ano de 2017, tendo por base as informações e as normas obtidas junto aos setores deste câmpus. Nesse sentido, o cálculo do custo por aluno não poderá ser replicado de forma análoga para os outros câmpus do IFSC, devido às particularidades e características próprias de cada câmpus.

As informações referentes ao custo com folha de pagamento dos servidores do câmpus Palhoça Bilíngue também representou uma limitação, devido ao fato de que os valores referentes ao gasto com a folha de pagamento de aposentados, pensionistas e estagiários de todo o IFSC estarem cadastrados em uma única Diretoria na Reitoria, ou seja, esses gastos seriam considerados indevidamente como custos apenas da Reitoria. Ao constatar essa limitação, tentou-se identificar de forma manual cada um desses servidores aposentados, pensionistas e estagiários no Portal de Transparência do Governo Federal, entretanto, constatou-se outra limitação, pois o referido Portal só apresenta informações de servidores ativos do governo. Logo, os valores referentes a servidores aposentados, pensionistas e estagiários foram excluídos do referido relatório por haver a dificuldade de se obter relatórios individualizados por câmpus.

Outro fator limitador para o cálculo do custo por aluno do câmpus Palhoça foi a exclusão dos gastos referentes às despesas de capital, já que no IFSC não foi concluído o plano de execução para registro e apuração da depreciação dos seus materiais permanentes. Para tanto, foi considerada apenas a categoria econômica da despesa corrente.

Apesar da Portaria da STN nº 231/2012 determinar o prazo de obrigatoriedade de implantação de ferramenta de informações de custos até o final do exercício de 2014 para todas as instituições públicas, o Instituto Federal de Santa Catarina ainda no ano de 2017 não disponha de nenhum dispositivo que apresentasse informações de seus custos, contando apenas com relatórios extraídos do sistema SIAFI, que é capaz de fornecer informações detalhadas por rubricas de despesa de cada câmpus separadamente, contribuindo para o cálculo do custo nesta pesquisa. Contudo observou-se que a alimentação por centro de custos, por sua vez, começou a ser efetuada na instituição a partir do mês de Abril de 2018, período este em que esta pesquisa já estava na fase de finalização.

## **4 CARACTERIZAÇÃO, DIAGNÓSTICO E ANÁLISE DA REALIDADE ESTUDADA**

Neste capítulo será apresentada a descrição das características da organização pesquisada, além de demonstrar a análise do cálculo do custo dos cursos ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngue, evidenciando os resultados obtidos com o estudo.

### **4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO ESTUDADA**

Como o objetivo desta pesquisa é desenvolver uma proposta de sistematização dos custos por aluno dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngue, a caracterização da organização estudada se dará inicialmente com a apresentação do Instituto Federal de Santa Catarina e, em seguida, serão apresentadas as atividades realizadas pelo Câmpus Palhoça Bilíngue, tornando-se necessário caracterizar as atividades desenvolvidas pela Reitoria por ser uma unidade pertencente e disponível a todos os câmpus.

#### **4.1.1 O Instituto Federal de Santa Catarina**

A organização foco deste estudo é uma autarquia pública federal, vinculada ao Ministério da Educação, e sua missão segundo IFSC (2017a) é promover a inclusão e formar cidadãos, por meio da educação profissional, científica e tecnológica, gerando, difundindo e aplicando conhecimento e inovação, contribuindo para o desenvolvimento socioeconômico e cultural. Esta instituição detém autonomia administrativa, financeira, patrimonial, didático-pedagógico e disciplinar, tendo que prestar contas aos órgãos normativos e fiscalizadores da União.

A história do IFSC tem origem no ano de 1909, quando foi publicado o Decreto nº 7.566, de 23 de setembro de 1909, na qual instituiu nas capitais dos Estados da República, entre elas Florianópolis, as “Escolas de Aprendizes Artífices”, com o objetivo de oferecer um ensino profissional primário e gratuito, a operários e contramestres, em oficinas de trabalho manuais ou mecânicas, com recursos totalmente custeados pela União. Segundo Almeida (2010), eram oferecidos, nesta época, além do ensino primário, cursos de diversos ofícios, como cursos de serralheria, carpintaria, ferraria e cursos de desenho que eram ministrados paralelamente aos cursos de encadernação, tipografia, escultura e mecânica.

Em 1937, a instituição teve o seu nome alterado para Liceu Industrial de Florianópolis, por meio da publicação da Lei nº 378, de 13 de janeiro de 1937, onde uma nova forma de organização foi apresentada pelo Ministério da Educação, a fim de fortalecer e propagar o ensino industrial em todo o território do Brasil. Alguns cursos foram mantidos e outros foram criados com o propósito de atender à necessidade e qualificação dos moradores de Florianópolis, conforme Almeida (2010), neste período foram oferecidos os cursos de alfaiataria, carpintaria, serralheria, marcenaria, cerâmica, fundição, tipografia, encadernação e mecânica de máquinas.

Em 1942 foi publicado o Decreto Lei nº 4.127, de 23 de fevereiro de 1942, que estabeleceu as bases de organização da rede federal de estabelecimentos de ensino industrial, alterando o nome da instituição para Escola Industrial de Florianópolis. De acordo com Hahn (2012) eram oferecidos cursos industriais básicos aos alunos que vinham do ensino primário e aos candidatos à profissão de mestre os cursos de mestría. Os cursos eram praticamente os mesmos já existentes no Liceu Industrial de Florianópolis e tinham uma duração de quatro anos.

Com a publicação da Lei nº 4.759, de 20 de agosto de 1965, a Escola Industrial de Florianópolis passou a ser denominada de Escola Industrial Federal de Santa Catarina, e três anos mais tarde, com a Portaria Ministerial nº 331, de 06 de junho de 1968, teve nova alteração de nome, passando a se chamar Escola Técnica Federal de Santa Catarina (ETF-SC). Segundo Hahn (2012), nesse período, a então ETF-SC passou a trabalhar somente com ensino de segundo grau, e oferecendo cursos de eletrônica, eletrotécnica, estradas e saneamento.

A primeira unidade descentralizada de ensino desta instituição foi implantada no município de São José. Esta descentralização, para Hahn (2012), ocorreu no governo de José Sarney no ano de 1986, a partir da criação do programa de expansão e melhoria do ensino médio, recebendo a denominação de Unidade de Ensino Descentralizada de São José - UnEd-SJ. Entretanto, somente no ano de 1988 que se deu o início do ano escolar nesta unidade, sendo oferecidos cursos técnicos de Refrigeração e Ar Condicionado e curso de Telecomunicações (ALMEIDA, 2010).

Em 1994, todas as Escolas Técnicas Federais foram transformadas em Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET), por meio da Lei nº 8.948, de 8 de dezembro de 1994. No Estado de Santa Catarina a oficialização para CEFET/SC ocorre apenas no ano de 2002, quando foi publicado o decreto de criação no Diário Oficial da União. Com essa transformação o CEFET/SC passou a disponibilizar cursos superiores de Tecnologia e de Especialização - Pós-Graduação Lato Sensu.

As descentralizações de outras unidades de ensino ocorreram no ano de 1994, sendo implantadas duas novas unidades, uma em Jaraguá do Sul e outra na cidade de Joinville. De acordo com Almeida (2010), dando continuidade ao plano de expansão para outras cidades, em 2006 foram implantadas as unidades do Continente, Chapecó e Araranguá. A transformação do CEFET/SC em Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC) deu-se no ano de 2008, quando foi sancionada a Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, na qual instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica e criou os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

Segundo IFSC (2017b), a segunda etapa de expansão do IFSC ocorreu nos anos de 2009 e 2010, quando foram implantados os câmpus de Caçador, Canoinhas, Criciúma, Garopaba, Gaspar, Geraldo Werninghaus, Itajaí, Lages, Palhoça-Bilíngue, São Miguel do Oeste, Urupema, Xanxerê e a sede própria da Reitoria no bairro de Coqueiros em Florianópolis. Em 2015 houveram três inaugurações: câmpus de São Carlos, câmpus de Tubarão e o câmpus avançado de São Lourenço do Oeste. Na Figura 1 está ilustrado o mapa com a distribuição dos câmpus do IFSC.

Figura 1 - Distribuição dos câmpus do IFSC



Fonte: IFSC (2017d).

Observa-se, por meio da Figura 1, que os 22 câmpus estão implantados em todas as regiões do Estado de Santa Catarina. Considerando a Reitoria e a totalidade dos câmpus, o IFSC apresenta

atualmente mais de 40 mil alunos e aproximadamente 2.800 servidores ativos, sendo oferecidos cerca de 670 cursos em diversas áreas, divididos entre cursos técnicos, de graduação, pós-graduação e cursos de qualificação profissional, conhecidos como cursos FIC, além de desenvolver projetos de pesquisa e promover ações de extensão. Dentre esses cursos, o câmpus Palhoça é o único que apresenta a modalidade de ensino Bilíngue Libras/Português. (IFSC, 2017)

#### 4.1.2 A Reitoria

A Reitoria fica localizada na região central de Florianópolis e atua em conjunto com os câmpus com o objetivo de cumprir com a missão do IFSC. Sua estrutura organizacional é apresentada sob a forma de um sistema em rede que permite a integração e a padronização de suas ações de planejamento e execução. Esse modelo proporciona a descentralização, possibilitando a autonomia na operacionalização das ações de cada câmpus.

De acordo com o Estatuto aprovado pela Resolução 28, de 31 de agosto de 2009 do Conselho Superior do IFSC, a Reitoria é o órgão executivo do IFSC, sendo composto por um Reitor e cinco pró-reitores. A apresentação da estrutura administrativa da Reitoria juntamente com as responsabilidades é demonstrada no Quadro 3.

Quadro 3 - Estrutura da Reitoria e suas responsabilidades

<b>Estrutura</b>	<b>Responsabilidade</b>
Gabinete da Reitoria	Esta unidade é composta pela Diretoria, estando vinculadas a Unidade de Auditoria Interna, Ouvidoria-Geral, Coordenadoria de Protocolo e a Procuradoria Federal junto ao IFSC.
Pró-Reitoria de Administração	Planejar, desenvolver, controlar e avaliar a administração orçamentária, financeira e de gestão de pessoas do IFSC.
Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional	Promover a integração entre a Reitoria e os câmpus, promover e coordenar os processos de planejamento estratégico e a avaliação institucional, de sistematização de dados, de informações e de procedimentos institucionais. Também é responsável por planejar e coordenar as atividades relacionadas à tecnologia da informação e da comunicação.
Pró-Reitoria de Ensino	Planejar, desenvolver, controlar e avaliar a execução das políticas de ensino homologadas pelo Conselho Superior e promover ações que garantam a articulação entre o ensino, a pesquisa e a extensão.
Pró-Reitoria de Extensão e Relações Externas	Planejar, desenvolver, controlar e avaliar as políticas de extensão, de integração e de intercâmbio do IFSC com o setor produtivo e a sociedade em geral e coordenar os processos de divulgação e de comunicação institucional.
Pró-Reitoria de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação	Propor, planejar, desenvolver, articular, controlar e avaliar a execução das políticas de Pesquisa, Pós-graduação e Inovação homologadas pelo Conselho Superior e por coordenar os processos de edição de publicações técnico-científicas.

Fonte: IFSC (2017a).

O Regimento Geral do Instituto Federal de Educação, Ciência Tecnologia de Santa Catarina, aprovado pela Resolução nº 54, de 05 de novembro de 2010, também regulamentou as atribuições da Reitoria, conforme no art. 19. abaixo:

Art. 19. Compete à Reitoria:

- I. A administração geral do IF-SC, bem como a supervisão da execução das políticas de gestão educacional, de pessoal, orçamentária, financeira e patrimonial, visando o aperfeiçoamento, o desenvolvimento e a excelência das atividades de ensino, pesquisa e extensão;
- II. Formular as propostas orçamentárias, encaminhando-as para aprovação dos órgãos competentes;
- III. Planejar as estratégias de desenvolvimento da Instituição;
- IV. Coordenar e supervisionar a execução dos planos aprovados, adotando medidas para seu cumprimento e avaliação dos resultados;
- V. Promover o relacionamento e o permanente intercâmbio com as instituições congêneres;
- VI. Promover o planejamento, a integração e a cooperação mútua entre as unidades organizacionais que compõem o IF-SC.

De acordo com as finalidades definidas pelo Regimento Interno, a Reitoria possui o papel de estabelecer as políticas educacionais de todo o IFSC, agindo de forma a contribuir para que os câmpus atuem em sintonia, compartilhando as boas práticas de gestão, a fim de manter a identidade institucional do IFSC. Juntamente com as suas Pró-reitorias, a Reitoria trabalha na execução de atividades tanto acadêmicas quanto administrativas.

Com relação à questão orçamentária, a Reitoria é única unidade executora do IFSC, sendo todos os câmpus considerados unidades gestoras, visto que todos os trâmites necessitam passar pela gestão central da Reitoria, mesmo os câmpus tendo autonomia para estabelecer de que forma utilizam seus recursos. Conforme divulgado no portal IFSC (2017a), o orçamento é composto por recursos de custeio, investimento, capacitação e recursos destinados a Assistência Estudantil. Entretanto, todo gasto que o IFSC realiza necessita passar por processos públicos de compras, pelo fato de ser considerada uma Autarquia Federal, como por exemplo, licitações e pregões de consulta e registro de preços.

A Reitoria além de possuir seu próprio orçamento, também administra um orçamento integrado chamado de IFSC-REDE, na qual os recursos são destinados a ações relacionadas a todo o instituto, ou seja, que envolvem processos comuns, como campanha de ingressos, implantação de sistemas e concursos públicos. A distribuição deste recurso do IFSC-REDE é realizada com base em critérios técnicos e de maneira proporcional a cada câmpus.

A caracterização das atividades e dos gastos da Reitoria se faz necessário por entender que os custos desta unidade precisam ser rateados para todos os câmpus, devido seu funcionamento

estar disponível para todas as unidades do IFSC. Por essa razão, os gastos referentes às atividades da Reitoria serão considerados como custos indiretos na formação do custo por aluno dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngüe, não podendo ser alocados diretamente, pois o consumo de recurso das atividades da Reitoria precisa ser dividido entre os demais câmpus.

#### **4.1.3 O Câmpus Palhoça Bilíngüe**

A sede atual do câmpus Palhoça Bilíngüe foi entregue a comunidade no dia 26 de setembro de 2013, sendo esta data escolhida especialmente pelo fato de se comemorar o Dia Nacional do Surdo, estando localizada no bairro Pedra Branca do município de Palhoça em Santa Catarina. Entretanto, a história deste câmpus tem se iniciado muito antes, segundo Neves (2017), a concretização deste câmpus voltado para uma educação bilíngüe (Libras/Português) começou com um trabalho desenvolvido por um grupo de professores no antigo CEFET/SC de São José. A prática educativa desses professores passou a ser repensada a partir do momento que ingressaram na instituição alguns alunos surdos no ano de 1988 no curso de Refrigeração e Ar Condicionado desta unidade.

De acordo com Hahn (2012), foi criado em 1998 o NEPS - Núcleo de Educação Profissional para Surdos, onde foram desenvolvidos os primeiros projetos para surdos, permitindo uma proposta político-pedagógica inovadora com a perspectiva bilíngüe, sendo este núcleo responsável por promover cursos de formação inicial e continuada, de curta e longa duração, para surdos. Segundo Rupolo (2017), no ano de 2003 o NEPS passou a ser chamado de Núcleo de Estudos e Pesquisas em Educação de Surdos (NEPES), em decorrência da necessidade de se produzir novas discussões sobre o assunto.

A Lei de Libras foi aprovada no ano de 2002 pelo Governo Federal, por meio da publicação da Lei nº 10.436, de 24 de abril de 2002, e regulamentada pelo Decreto 5.626, de 22 de dezembro de 2005. Logo, o reconhecimento por meio legal da Língua Brasileira de Sinais, nesse período, também impulsionou o ensino para deficientes auditivos e para a comunidade de pessoas surdas no Brasil.

Todo o trabalho desenvolvido pelo NEPES no Câmpus São José, seja em ensino, pesquisa e extensão, originou a criação do câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC, que iniciou seu processo de aprovação interna no de 2009, por meio de discussões, que resultaram na inclusão do Câmpus Palhoça Bilíngüe em algumas resoluções normativas desta instituição, como o Estatuto e o Plano

de Desenvolvimento Institucional (2009-2013), que foram aprovados, respectivamente, pela Resolução nº 23, de 18 de junho de 2009 e Resolução 24, de 26 de junho de 2009, ambas do Conselho Superior do IFSC. Segundo Silva (2009, p.18), o objetivo da criação do Câmpus Palhoça era o de “formar profissionais bilíngues e desenvolver tecnologias educacionais visuais para a educação de surdos.”

A fase de implantação do Câmpus Palhoça Bilíngue deu-se inicialmente por meio de um projeto do governo federal que utilizava a estratégia de iniciar alguns “câmpus avançados” com pouca estrutura e com espaço físico cedido por alguma outra instituição. Segundo Rupolo (2017), este modelo era proposto com o objetivo de já ter os cursos em andamento até que a portaria de criação do câmpus fosse publicada.

As atividades no NEPES funcionaram até o final do ano de 2010 no câmpus São José, e a partir desta data foram incorporadas pelo Câmpus Palhoça, que possuía uma estrutura provisória, oferecida pela prefeitura municipal de Palhoça, localizada dentro das dependências da Faculdade Municipal de Palhoça. (RUPOLO, 2017)

O câmpus Palhoça Bilíngue teve seu funcionamento autorizado no ano de 2013 por meio da Portaria emitida pelo Ministério da Educação nº 330, de 23 de abril de 2013, juntamente com os câmpus de Caçador, Garopaba, Jaraguá do Sul (Rau), Urupema e Xanxerê, que passaram a integrar a estrutura organizacional dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.

No ano de 2017, o câmpus Palhoça efetuou a matrícula de 1248 alunos, distribuídos entre cursos de especialização, graduação, técnico e cursos FICs. A estrutura do IFSC permite ofertar essa variedade de níveis de cursos, devido a sua missão estar voltada para a promoção da educação profissional, científica e tecnológica. A Tabela 1 faz a apresentação dos cursos de especialização, graduação e técnico:

Tabela 1 - Número de Vagas e Matrículas - Técnico, Graduação e Especialização

Nome do Curso	Total de Matrículas	Nº de Vagas	Turno
Técnico em Tradução e Interpretação de Libras	7	0	vespertino
Técnico em Tradução e Interpretação de Libras	113	80	noturno
Técnico em Comunicação Visual	237	116	vespertino
Técnico em manutenção e Suporte em Informática	40	40	noturno
Graduação em Pedagogia Bilíngue – Libras/Português	39	40	noturno
Graduação em Tecnologia em Produção Multimídia	141	80	noturno
Especialização em Educação de surdos	39	40	Integral

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base nos relatórios do Registro Acadêmico.

De acordo com a Tabela 1, o número de vagas compreende as entradas regulares de alunos em cada curso e o número de matrículas corresponde à totalidade do número de alunos matriculados

em cada turma deste curso. No ano de 2017, os cursos Técnicos contaram com 397 matrículas, os cursos de Graduação com 180 matrículas e o curso de especialização com 39 matrículas. Somente o curso Técnico em Tradução e Interpretação de Libras é ofertado em dois turnos, entretanto no ano de 2017 não foram ofertadas vagas no turno vespertino. Na maioria dos cursos o número de vagas ofertadas não foi preenchido, sendo que apenas o curso Técnico em manutenção e suporte em informática apresentou o número de ingressantes igual ao número de vagas. Na Tabela 2 apresentam-se os cursos FICs ofertados no ano de 2017:

Tabela 2 - Número de Vagas e Matrículas - Cursos FIC's

Nome do Curso	Total de Matrículas	Nº de Vagas	Turno
Abertura de microempreendimentos individuais e cooperativas de trabalho	49	50	noturno
Animação stop motion	24	25	noturno
Atendimento ao estudante surdo	70	70	integral
Fotografia e edição digital	49	50	noturno
Fundamentos de linguagens de programação para multimídia	25	25	noturno
Gestão de microempreendimentos empresariais e de economia solidária	48	50	noturno
Inglês 2	32	25	noturno
Inglês 3	33	33	noturno
Inglês 4	23	12	noturno
Libras avançado	31	50	noturno
Libras básico	75	75	matutino
Libras básico	24	25	noturno
Libras intermediário	23	25	matutino
Libras intermediário	36	50	noturno
Português como 2ª língua para surdos	31	40	noturno
Teatro bilíngue – Libras/Português	59	80	noturno

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base nos relatórios do Registro Acadêmico.

Foram ofertadas 16 turmas de cursos FIC's no ano de 2017, sendo a maioria ofertada no período noturno, apenas os cursos de Libras Básico e Libras Intermediário foram oferecidos também no turno matutino e o curso de “Atendimento ao Estudante Surdo” foi o único curso ofertado em turno integral. Os cursos FICs são oferecidos em diversas áreas e com temas práticos e específicos, visando promover o aperfeiçoamento de pessoas que buscam qualificação profissional. Esses cursos possuem em geral uma duração curta que variam entre um a quatro meses. Em 2017 foram oferecidas 685 vagas, na qual resultou num total de 632 matrículas. Observa-se que o número de matrículas efetuadas nos cursos FICs corresponde a 50,64% das matrículas efetivas em 2017, restando 31,81% para cursos técnicos, 14,42% para cursos de graduação e 3,13% para a especialização.

## 4.2 CUSTO DOS CURSOS OFERTADOS NO CÂMPUS PALHOÇA BILÍNGUE

O orçamento do IFSC está previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA) da União, na qual estabelece limites para sua execução em cada exercício. A distribuição dos recursos para cada câmpus é descentralizada pela Reitoria, que é considerada a única Unidade Gestora Executora (UGE), ao passo que os câmpus são considerados como Unidades Gestoras Responsáveis (UGR). Cada UGR planeja a execução de seu orçamento de acordo com um quadro de prioridades que compõem os Planos Anuais de Trabalho, conhecidos como PAT, estabelecendo seus projetos e suas demandas, desde que estejam vinculados ao orçamento. Contudo apenas a Reitoria realiza a execução final do orçamento do IFSC. Por conta disso, os custos da Reitoria precisam ser distribuídos entre os câmpus, uma vez que suas atividades se apresentam conjugadas com os demais câmpus do IFSC.

Para efetuar o cálculo do custo dos cursos ofertados pelo Câmpus Palhoça Bilíngue é necessário, primeiramente, realizar um rateio dos custos que pertencem à Reitoria para todos os câmpus do IFSC, a fim de conhecer a parcela do custo que deve ser alocada para cada câmpus. Em seguida será demonstrado o rateio dos custos do próprio Câmpus Palhoça Bilíngue.

### 4.2.1 Rateio do custo da Reitoria

Para análise e rateio dos custos da Reitoria foi pesquisado apenas os valores relacionados às suas despesas correntes, conforme já demonstrado na seção dos procedimentos metodológicos desta pesquisa. As despesas correntes da Reitoria se referem aos recursos utilizados para manutenção e continuidade dos seus serviços, como por exemplo, os pagamentos de pessoal e encargos, pagamento de serviços terceirizados, gastos com material de consumo, obrigações tributárias, despesas com locomoção entre outros auxílios. Como para esse estudo é preciso identificar a parcela dos custos da Reitoria que serão alocados aos custos do câmpus Palhoça Bilíngue, dividiu-se o rateio das despesas correntes da Reitoria sobre a folha de pagamento e sobre as demais despesas de custeio.

#### 4.2.1.1 Rateio da folha de pagamento da Reitoria

No ano de 2017, segundo relatório disponibilizado pelo Departamento de Seleção de Pessoas da Reitoria e extraído no SIAPE, a folha de pagamento da Reitoria apresentava um quadro de pessoal constituído por 282 integrantes, em que 265 são servidores efetivos com vínculo de ativo permanente e 17 são professores substitutos com vínculo temporário. Os gastos referentes à folha de pagamento de aposentados, pensionistas e estagiários da Reitoria não foram considerados, conforme motivos já demonstrados na seção dos procedimentos metodológicos.

O valor do custo com a folha de pagamento dos servidores da Reitoria, no ano de 2017, foi de R\$ 28.749.856,42. Tendo em vista que as atividades desenvolvidas na Reitoria são disponibilizadas de forma conjugada para todos os câmpus, utilizou-se a quantidade de servidores de cada câmpus como critério para o rateio dos custos com folha de pagamento da Reitoria. O número de servidores por câmpus foi obtido em relatório disponibilizado pela CGP do câmpus Palhoça Bilíngue, considerando apenas os servidores efetivos de cada câmpus no ano de 2017.

Tabela 3 - Rateio da Folha de Pagamento da Reitoria

<b>Câmpus</b>	<b>Nº Servidores Efetivos</b>	<b>Folha de Pagamento</b>	<b>Nº Servidores Efetivos</b>	<b>Rateio para os Câmpus</b>
Reitoria	265	2.734.641,76		
Palhoça Bilíngue	87	897.788,05	87	94.372,80
Avançado São Lourenço do Oeste	17	175.429,85	17	18.440,66
Araranguá	119	1.228.008,94	119	129.084,64
Caçador	69	712.038,80	69	74.847,39
Canoinhas	97	1.000.982,08	97	105.220,25
Chapecó	118	1.217.689,54	118	127.999,89
Criciúma	114	1.176.411,93	114	123.660,91
Florianópolis	581	5.995.573,07	581	630.236,76
Florianópolis-Continente	108	1.114.495,51	108	117.152,44
Garopaba	57	588.205,96	57	61.830,46
Gaspar	104	1.073.217,90	104	112.813,46
Geraldo Werninghaus	89	918.426,86	89	96.542,29
Itajaí	100	1.031.940,29	100	108.474,48
Jaraguá do Sul	114	1.176.411,93	114	123.660,91
Joinville	164	1.692.382,07	164	177.898,16
Lages	98	1.011.301,48	98	106.305,00
São Carlos	49	505.650,74	49	53.152,50
São Jose	200	2.063.880,58	200	216.948,97
São Miguel do Oeste	88	908.107,45	88	95.457,55
Tubarão	44	454.053,73	44	47.728,77
Urupema	38	392.137,31	38	41.220,30
Xanxerê	66	681.080,59	66	71.593,16
<b>Total</b>	<b>2786</b>	<b>28.749.856,42</b>	<b>2521</b>	<b>2.734.641,76</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Na Tabela 3, demonstra-se o rateio da folha de Pagamento da Reitoria realizado proporcionalmente pelo número de servidores efetivos de cada câmpus. O valor de R\$ 94.372,80 refere-se ao quantitativo proporcional da Folha de Pagamento da Reitoria que, inicialmente será distribuído aos centros de custos do câmpus Palhoça Bilíngue, e posteriormente rateado aos cursos ofertados.

#### *4.2.1.2 Rateio das Despesas de Custeio da Reitoria*

Para a composição das despesas de custeio da Reitoria no ano de 2017 foi considerado como custos a soma das despesas liquidadas de todas as unidades gestoras que compõem a Reitoria juntamente com as despesas cadastradas em Restos a Pagar não Processados, conforme demonstrado na seção dos procedimentos metodológicos desta pesquisa. Esses dados foram extraídos da plataforma do Tesouro Gerencial, por meio de dois relatórios que trouxeram as informações a partir de dados cadastrados no SIAFI pelas seguintes Unidades Gestoras Responsáveis pertencentes à Reitoria: 158516 (Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina), 152579 (Pró - Reitoria de Extensão), 152580 (Pró - Reitoria de Pesquisa), 152581 (Pró - Reitoria de Desenvolvimento Institucional), 152582 (Pró - Reitoria de Ensino), 152583 (Pró - Reitoria de Administração), 152598 (Gabinete da Reitoria), 152599 (IF-SC REDE), 156045 (IF-SC CERFEAD).

Os dados referentes às despesas liquidadas no ano de 2017 foram extraídos do relatório intitulado "Empenhos Emitidos, Liquidados e Pagos", relacionando nas linhas os seguintes atributos: Ano Emissão (código de 014/2017 por ser considerado o último relatório gerado com dados de 2017), Nota de Empenho, Natureza da Despesa Detalhada, Unidade Gestora Responsável, Unidade Gestora Executora (código 158516 representando o Instituto Federal de Santa Catarina) e nas colunas a métrica Saldo R\$ (Item Informação). Os dados referentes aos Restos a Pagar não Processados que foram liquidados em 2017, mas que se referem a Empenhos emitidos em 2016 foi extraído do relatório intitulado "Execução de Restos a Pagar", relacionando nas linhas os seguintes atributos: Ano Emissão (código de 014/2017 por ser considerado o último relatório gerado com dados de 2017), Nota de Empenho, Natureza da Despesa Detalhada, Restos a Pagar, Unidade Gestora Responsável, Unidade Gestora Executora (código 158516 representando o Instituto Federal de Santa Catarina) e nas colunas a métrica Saldo R\$ (Item Informação).

O somatório das despesas liquidadas e dos restos a pagar não processados gerados nos relatórios de todas as unidades gestoras da Reitoria, no ano de 2017, totalizou no valor de R\$ 12.043.668,55. Salienta-se que não foram consideradas para o cálculo do custeio as rubricas referentes à folha de pagamento, já que já haviam sido consideradas pela Tabela 3, bem como as rubricas referentes aos materiais permanentes, uma vez que são investimentos classificados como despesas de capital. Na Tabela 4 estão demonstrados os valores que os câmpus receberam após o rateio das despesas de custeio da Reitoria, utilizando a quantidade de servidores efetivos por câmpus como critério de rateio dos custos, ou seja, exatamente o mesmo critério utilizado com a folha de pagamento da Reitoria.

Tabela 4 - Rateio do Custeio da Reitoria

<b>Câmpus</b>	<b>Nº Servidores Efetivos</b>	<b>Custeio Reitoria</b>	<b>Nº Servidores Efetivos</b>	<b>Rateio para os Câmpus</b>
Reitoria	265	1.145.575,08	-	-
Palhoça Bilíngue	87	376.094,46	87	39.533,93
Avançado São Lourenço do Oeste	17	73.489,72	17	7.725,02
Araranguá	119	514.428,05	119	54.075,14
Caçador	69	298.281,81	69	31.354,49
Canoinhas	97	419.323,71	97	44.078,06
Chapecó	118	510.105,13	118	53.620,73
Criciúma	114	492.813,43	114	51.803,08
Florianópolis	581	2.511.619,32	581	264.013,93
Florianópolis-Continente	108	466.875,88	108	49.076,60
Garopaba	57	246.406,71	57	25.901,54
Gaspar	104	449.584,18	104	47.258,95
Geraldo Werninghaus	89	384.740,31	89	40.442,75
Itajaí	100	432.292,48	100	45.441,30
Jaraguá do Sul	114	492.813,43	114	51.803,08
Joinville	164	708.959,67	164	74.523,73
Lages	98	423.646,63	98	44.532,47
São Carlos	49	211.823,32	49	22.266,24
São Jose	200	864.584,96	200	90.882,59
São Miguel do Oeste	88	380.417,38	88	39.988,34
Tubarão	44	190.208,69	44	19.994,17
Urupema	38	164.271,14	38	17.267,69
Xanxerê	66	285.313,04	66	29.991,26
<b>Total</b>	<b>2786</b>	<b>12.043.668,55</b>	<b>2521</b>	<b>1.145.575,08</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

De acordo com rateio apresentado na Tabela 4, o quantitativo proporcional do Custeio da Reitoria que será posteriormente rateado entre os cursos ofertados pelo Câmpus Palhoça Bilíngue é de R\$ 39.533,93. Adicionando o quantitativo correspondente a folha de pagamento da Reitoria, o câmpus Palhoça Bilíngue recebeu o total de R\$ 133.906,73 para alocar como custo indireto nos seus cursos.

#### 4.2.2 Rateio do custo do Câmpus Palhoça Bilíngue

A informação da dotação inicial que foi descentralizada pela Reitoria ao câmpus Palhoça Bilíngue no ano de 2017 foi extraída do relatório intitulado "Empenhos Emitidos, Liquidados e Pagos" do programa do Tesouro Gerencial, na qual apresentou o valor de R\$ 1.461.716,16, sendo destes R\$ 243.694,00 destinados para o uso exclusivo com assistência estudantil (Ação 2994), R\$ 43.482,54 destinados as despesas de capital (investimentos) e R\$ 1.174.539,62 destinados as despesas de custeio. Esse orçamento é designado apenas para as ações de manutenção, funcionamento e investimento das atividades oferecidas pelo câmpus Palhoça Bilíngue, não contemplando os valores pagos a título de vencimentos e encargos a seus servidores, posto que a despesa de pessoal é administrada pela Reitoria de forma global, incluindo a totalidade dos servidores do IFSC.

Tabela 5 - Dotação inicial descentralizada para o câmpus Palhoça Bilíngue

<b>Grupo</b>	<b>Valor - R\$</b>	<b>%</b>
Corrente	1.174.539,62	80,36
Capital	43.482,54	2,97
Assistência Estudantil	243.694,00	16,67
<b>Total</b>	<b>1.461.716,16</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base em relatório do Tesouro Gerencial.

Ressalta-se, a partir da Tabela 5, que 80,36% do orçamento são destinados para as atividades de manutenção do câmpus, na qual as despesas com serviços terceirizados, serviços continuados, material de consumo e manutenção de bens são as ações que mais se destacam. Para as despesas de capital foram recebidos apenas 2,97% do orçamento, posto que no planejamento do PAT/2017 do câmpus Palhoça Bilíngue não dispunha de nenhum valor para despesas com investimentos, ao passo que esse recurso recebido se refere a uma pequena cota descentralizadas no final do ano pelo IFSC REDE. Destaca-se que para as despesas de capital não há uma despesa que seja prioritária como ocorre nas despesas correntes, sendo realizadas aquisições de acordo com as necessidades do câmpus. O percentual de 16,67% é destinado para as ações referentes à assistência estudantil que apresentam a ação 2994 exclusiva para esse fim, na qual esse valor é praticamente utilizado para o pagamento de bolsas para alunos do Programa de Atendimento ao Estudante em Vulnerabilidade Social (PAEVS), apresentando o objetivo de auxiliar alunos de baixa renda com despesas como alimentação, meio de transporte e material escolar.

No ano de 2017 toda a Rede IFSC obteve um contingenciamento inicial de recursos na ordem de 40% para as despesas de custeio e 60% para as despesas de capital. Entretanto, nos últimos meses de 2017, todo o repasse referente a despesas de custeio foram integralmente descontingenciadas, inclusive as de assistência estudantil (Ação 2994). Na Tabela 6 é demonstrada a execução da despesa do ano de 2017 do câmpus Palhoça Bilíngue.

Tabela 6 - Execução da despesa em 2017 do câmpus Palhoça Bilíngue

<b>Código</b>	<b>Natureza da Despesa Detalhada</b>	<b>Dotação Inicial</b>	<b>Despesas Empenhadas</b>	<b>Despesas Liquidadas</b>	<b>Despesas Inscritas em Restos a Pagar</b>
339014	Diárias - Pessoal Civil	2.696,55	2.696,55	2.696,55	-
339018	Auxílio Financeiro a Estudantes	243.694,00	243.694,00	243.694,00	-
339020	Auxílio Financeiro a Pesquisadores	250,00	250,00	250,00	-
339030	Material de Consumo	206.043,28	234.039,52	58.152,81	175.886,71
339032	Material, Bem ou Serviço p/ Distrib.Gratuita	504,00	504,00	-	504,00
339033	Passagens e Despesas com Locomoção	2.500,00	2.500,00	2.500,00	-
339037	Locação de Mão-de-obra	660.592,66	722.592,66	475.393,62	247.199,04
339039	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	298.983,01	298.983,01	115.055,84	183.927,17
339047	Obrigações Tributárias e Contributivas	2.540,12	2.540,12	1.889,12	651,00
339048	Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física	300,00	300,00	300,00	-
339093	Indenizações e Restituições	130,00	130,00	130,00	-
449052	Equipamentos e Material Permanente	43.482,54	43.482,54	-	43.482,54
<b>Total</b>		<b>1.461.716,16</b>	<b>1.551.712,40</b>	<b>900.061,94</b>	<b>651.650,46</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base em relatório do Tesouro Gerencial.

O câmpus Palhoça Bilíngue empenhou em 2017 um valor de R\$ 89.996,24 a mais do que a dotação inicial estabelecida, este valor refere-se a uma Nota de Crédito recebida pelo Instituto Nacional de Educação de Surdos (INES) do Rio de Janeiro, que descentralizou essa quantia para o Câmpus Palhoça Bilíngue para oferta, na modalidade à distância, de curso de graduação em Pedagogia Bilíngue. O valor recebido por nota de crédito foi empenhado nas rubricas de Material de Consumo e Locação de Mão-de-obra, entretanto essas despesas não foram executadas no ano de 2017, sendo inscritos em restos a pagar no final do ano.

Evidenciou-se por meio da Tabela 6 que são quatro naturezas de despesas que se destacam na execução da despesa do câmpus Palhoça Bilíngue. A natureza 339018 - Auxílio Financeiro a

Estudante apresenta 15,70% da execução do orçamento, entretanto os recursos para essa natureza são especificamente descentralizados da ação 2994, com destinação específica para o pagamento de bolsas para os alunos, cujo objetivo é reduzir a evasão escolar. As naturezas da despesa, 339037 - Locação de mão-de-obra e 339039 - Outros Serviços de Terceiros, são responsáveis por 65,84% da execução do orçamento, na qual estão alocados os principais gastos necessários para o funcionamento da instituição, tais como: pagamento de energia elétrica, água, telefone, serviço de fotocopiadora, vigilância, limpeza, zeladoria e manutenção veicular. Como esses custos são fixos e indispensáveis para a manutenção das atividades do câmpus, sobram poucos recursos para investir, podendo ser este um dos motivos de o câmpus Palhoça não ter previsto despesas de capital para este ano. As despesas com Material de Consumo, cuja natureza é 339030, foram responsáveis por 15,08% do orçamento, na qual se referem a aquisições de mercadorias utilizadas nas atividades de apoio operacional e administrativo do câmpus, tais como: material de expediente, ferramentas, combustível, gêneros de alimentação e materiais para manutenção de bens móveis e imóveis.

Considerando que o custo dos cursos ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngue será apurado com base na soma das despesas liquidadas no ano 2017, juntamente com os valores inscritos em Restos a Pagar em 2016 e que foram liquidados e pagos no ano de 2017, a apresentação da Tabela 6 torna-se necessária, posto que demonstra o valor das despesas liquidadas no ano de 2017 pelo câmpus Palhoça Bilíngue. As despesas inscritas em Restos a Pagar demonstradas na Tabela 6 fazem referências as despesas inscritas no final do exercício de 2017 e que seriam liquidadas ou canceladas no ano de 2018, portanto a apresentação das despesas de custeio inscritas em Restos a Pagar liquidadas no ano de 2017 necessárias para a apuração dos custos está demonstrada na Tabela 7 abaixo:

Tabela 7 - Restos a Pagar Não Processados Pagos do câmpus Palhoça Bilíngue em 2017

<b>Código</b>	<b>Natureza da Despesa Detalhada</b>	<b>Restos a Pagar Não Processados Pagos</b>
339030	Material de Consumo	17.556,61
339037	Locação de Mão-de-obra	227.415,33
339039	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	92.406,69
339047	Obrigações Tributárias e Contributivas	740,28
<b>Total</b>		<b>338.118,91</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base em relatório do Tesouro Gerencial.

Conforme evidenciado pelo Departamento de Administração do câmpus Palhoça Bilíngue, a maioria desses recursos inscritos em restos a pagar no ano de 2016 teve o propósito de garantir o pagamento de contratos terceirizados e continuados, na qual foram reforçados os empenhos desses

contratos no ano de 2016 e realizado a devida liquidação nas competências de Janeiro, Fevereiro e Março de 2017, visto que a cota distribuída ao Instituto no início do ano é reduzida.

A mesma metodologia utilizada para análise dos custos da Reitoria foi aplicada para a análise dos custos do câmpus Palhoça Bilíngue, sendo demonstrado primeiramente a análise dos custos com a folha de pagamento e em seguida a apuração das demais despesas de custeio, que foram divididas em centros de custos de apoio e em centros de custos principais, conforme demonstrado nas próximas seções.

#### 4.2.2.1 Rateio da Folha de Pagamento

De acordo com relatório disponibilizado pela Coordenadoria de Gestão de Pessoas do câmpus Palhoça Bilíngue, no ano de 2017, este câmpus apresentava um quadro de pessoal constituído por 97 servidores, distribuídos entre 37 técnicos administrativos, 47 professores efetivos e 13 professores substitutos, entretanto, para o cálculo dos custos com a folha de pagamento foram considerados os valores referente a remuneração de mais três técnicos administrativos que trabalharam no câmpus Palhoça em 2017 e que foram durante o ano removidos ou redistribuídos para outros câmpus. Os dados da folha de pagamento de 2017 dos servidores do Câmpus Palhoça Bilíngue foram disponibilizados pelo Departamento de Seleção de Pessoas da Reitoria e extraídos no Sistema de Dados do Governo Federal (SIAPE), totalizando em R\$ 10.095.252,89 no ano de 2017.

Tabela 8 - Folha de Pagamento do câmpus Palhoça Bilíngue

<b>Servidores</b>	<b>Total</b>	<b>Valor - R\$</b>	<b>%</b>
Docentes Efetivos	47	7.545.137,35	70,30
Docentes Substitutos	13	448.531,80	4,44
Técnico Administrativo - TAE	40	2.550.115,54	25,26
<b>Total</b>	100	10.095.252,89	100

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base em relatório do Tesouro Gerencial.

A Tabela 8 demonstra que 70,30% dos gastos com folha de pagamento do câmpus Palhoça Bilíngue foram pagos para docentes efetivos, 4,44% para docentes substitutos e 25,26% para pagamento dos Técnicos Administrativos em Educação (TAE). O valor de R\$ 10.095.252,89, demonstrado na Tabela 8, primeiramente foi distribuído pelos departamentos, na qual foi verificada a relação entre o cargo e o setor de exercício de cada servidor com o departamento específico, conforme demonstrado na Tabela 9.

Tabela 9 - Alocação dos custos com Folha de Pagamento aos Departamentos

<b>Servidores</b>	<b>Direção-Geral</b>	<b>Departamento de Administração</b>	<b>Departamento de Ensino</b>	<b>Total</b>
Docentes	285.183,88	-	7.259.953,47	7.545.137,35
TAE	186.238,21	751.191,60	1.612.685,73	2.550.115,54
<b>Total</b>	471.422,09	751.191,60	8.872.639,20	10.095.252,89

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

A maioria dos docentes está lotada no Departamento de Ensino, conforme demonstrado na Tabela 9. O valor de R\$ 285.183,88 refere-se ao custo anual de uma professora efetiva que exerce o cargo de Diretora-Geral do câmpus. A disponibilização do organograma do Câmpus Palhoça Bilíngue, pela Coordenadoria de Gestão de Pessoas deste Câmpus, serviu de apoio para a distribuição dos custos correspondentes a folha de pagamento dos servidores Técnicos Administrativos, já que estes possuem representação nos três Departamentos.

Os custos com a folha de pagamento dos servidores Técnicos Administrativos foram vinculados a cada departamento em que são executadas as atividades, e posteriormente, distribuídos de acordo com os critérios de alocação dos custos indiretos. Já os custos com a folha de pagamento dos docentes foram distribuídos de forma direta e indireta, uma vez que o IFSC apresenta uma estrutura que oferece tanto ensino médio como superior, possibilitando aos docentes estarem vinculados a mais de um tipo de curso, além de terem sua carga horária distribuída entre atividades de ensino, pesquisa, extensão, gestão e representação, e em atividades de capacitação e qualificação.

Para conseguir identificar o valor das horas diretamente associadas aos cursos de forma individual foi elaborada uma planilha, com base em um modelo aplicado no estudo de Bentes (2015), utilizando as informações constantes no Plano Semestral de Atividade Docente (PSAD) de cada professor nos dois semestres de 2017. O PSAD é um documento de registro obrigatório pelos docentes do IFSC, sendo regulamentado pela Resolução nº 23, de 09 de Julho de 2014, do Conselho Superior do IFSC (Consup) e pela Resolução 64, de 12 de dezembro de 2014, do Colegiado de Ensino, Pesquisa e Extensão do IFSC (Cepe). O PSAD de cada professor do IFSC é encontrado facilmente no site da instituição, tornando possível a elaboração da planilha-modelo conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 - Planilha-Modelo para identificação de carga horária dos docentes

Professor	Total de Horas	1. Atividade de Ensino				2. Atividade Pesquisa	3. Atividade Extensão	4. Gestão e Representação		5. Atividades de Capacitação	Disciplina em outro Câmpus	Licença para Tratamento de Saúde
		1. Total de horas de Atividade de Ensino	1.1 Aulas	1.2 Atividades de Organização	1.3 Atividades de Apoio			4.1 Alocação direta	4.2 Alocação indireta			
Professor 1												
Professor 2												
...												
Professor 60												

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base em modelo aplicado no estudo de Bentes (2015).

Com o auxílio de alguns professores e da Chefe de Departamento de Ensino foi possível entender o conteúdo registrado em cada PSAD e a partir disso propor uma reorganização desses dados por meio da elaboração de uma planilha que permitisse conhecer a carga horária de cada docente em cada atividade. A planilha preenchida com os quantitativos da carga horária de cada docente encontra-se demonstrada no Apêndice A.

As atividades no PSAD que apresentam a identificação do curso em que são ministradas são apresentadas nas "Atividades de Ensino" e nas de "Gestão e Representação". Segundo o art. 5 da Resolução nº 23, para a definição da carga horária nas "Atividades de Ensino" serão consideradas as "aulas", as "atividades de organização de ensino" e as "atividades de apoio ao ensino". As atividades em "aulas" apresentam a identificação de cada curso no PSAD, já as atividades de "organização do ensino" foram identificadas segundo a determinação contida no art. 17 da Resolução nº 23, que estabelece a relação de que 100% da carga horária semanal estabelecida nas "aulas" com disciplinas novas serão consideradas como atividade de organização e para as disciplinas que já tenham sido ministradas pelo docente terão o percentual de 75% da carga horária em "aulas" como atividade de organização. Com isso, verificou-se no PSAD a identificação da carga horária das "aulas" que tinham disciplinas novas ou não, somando o percentual correspondente em cada curso. As horas apresentadas nas "atividades de apoio" foram distribuídas proporcionalmente pelas horas já alocadas nos cursos pelas atividades de "aulas" e "organização do ensino".

As atividades de "Gestão e Representação" que apresentavam no PSAD a identificação da carga horária correspondente a cada curso foram consideradas como alocação direta, já as que não

apresentavam qualquer identificação foram consideradas como alocação indireta. A principal atividade de "Gestão" identificada como alocação direta está relacionada com a função de coordenador de curso. As atividades de "Representação" só foram alocadas diretamente quando identificadas em portaria o nome do curso em que estas horas se correspondiam.

O valor das outras atividades distribuídas pelo PSAD em "Pesquisa", "Extensão", "Gestão e Representação Indireta", "Capacitação", "Disciplina em outros câmpus" e "Licença para tratamento da saúde" foram consideradas como custo indireto da folha de pagamento dos docentes, por não ser possível a alocação direta dessas atividades aos cursos, sendo posteriormente distribuídos de acordo com os critérios de alocação dos custos indiretos do departamento de ensino. Diante desta análise, percebeu-se que 60% das atividades desenvolvidas pelos docentes do Câmpus Palhoça Bilíngue estão relacionadas ao ensino, 3% em Pesquisa, 1% em Extensão, 18% em Gestão e Representação e 18% em atividades de Capacitação e Qualificação. Logo, cerca de 70% dos custos com a folha de pagamento dos professores foram distribuídos diretamente e 30% indiretamente.

Após o conhecimento da carga horária de cada docente (Apêndice A), fez-se necessário elaborar uma segunda planilha-modelo (baseada no modelo de Bentes (2015)), conforme apresentada no Quadro 5, com o objetivo de alocar o consumo da carga horária de cada docente proporcionalmente ao valor da folha de pagamento correspondente.

Quadro 5 - Planilha-Modelo para alocação direta da folha de pagamento

Professor	Remuneração Anual Total	1. Atividade de Ensino	4.1 Gestão e Representação Direta	TÉCNICO			GRADUAÇÃO		PÓS	FIC
				Técnico em Tradução e Interpretação de Libras	Comunicação Visual	Manutenção e Suporte em Informática - PROEJA	Pedagogia Bilíngue – Libras / Português	Tecnologia em Produção Multimídia	Educação de surdos	Todos os cursos FIC
Professor 1										
Professor 2										
...										
Professor 60										

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base em modelo aplicado no estudo de Bentes (2015).

Os cálculos para apropriação dos custos com a folha de pagamento pela carga horária direta de cada professor foram realizados de forma proporcional, multiplicando o valor correspondente a folha de pagamento anual de cada docente pelo número de horas atribuídas em cada curso e, posteriormente, dividindo este valor pela soma do total de horas de "Atividades de Ensino" juntamente com o total de horas de "Gestão e Representação Direta" de cada docente. A planilha preenchida com a alocação da folha de pagamento anual de cada docente encontra-se demonstrada no Apêndice B. Na sequência são apresentadas as fórmulas do cálculo realizado:

## 1º Cálculo

$$CDAE = \frac{FPAD \times CHAE}{CHTP}$$

$$CDGRD = \frac{FPAD \times CHGRD}{CHTP}$$

## 2º Cálculo

$$VAC = \frac{(CDAE + CDGRD) \times CHCC}{(CHAE + CHGRD)}$$

Onde:

CDAE = Custo Direto alocado a "Atividade de Ensino"  
 CDGRD = Custo Direto alocado a "Gestão e Representação Direta"  
 FPAD = Folha de Pagamento anual com docente  
 CHAE = Carga horária com "Atividade de Ensino"  
 CHGRD = Carga horária com "Gestão e Representação Direta"  
 CHTP = Carga horária total do professor  
 VAC = Valor alocado ao curso  
 CHCC = Carga horária do professor em cada curso

Conforme informações contidas nos Apêndice A e Apêndice B, são apresentados os dados do Professor 4, no exemplo abaixo, para fazer a demonstração de como os cálculos foram efetuados. O Professor 4 foi dado como exemplo por apresentar sua carga horária distribuída tanto em atividades de ensino quanto de gestão e representação direta. Em 2017 o valor da folha de pagamento recebida pelo Professor 4 foi de R\$ 151.160,43 e registrou uma carga horária total de 80 horas (40 horas em cada semestre), divididas em 39 horas com "Atividade de Ensino", 21 horas com "Gestão e Representação Direta" e 20 horas em atividades que serão alocadas indiretamente. Das horas diretamente alocadas aos cursos foram identificadas 5,71 horas em curso Técnico, 44,23 horas em curso de Graduação e 10,06 em curso FIC, logo a identificação do custo direto com a folha de pagamento em cada curso do Professor 4 foi a seguinte no ano de 2017:

$$\text{CDAE} = \frac{151.160,43 \times 39}{80} = 73.690,71$$

$$\text{CDGRD} = \frac{151.160,43 \times 21}{80} = 39.679,61$$

$$\text{VAC} = \frac{(73.690,71 + 39.679,61) \times 5,71}{(39 + 21)} = \text{R\$ } 10.789,08 \longrightarrow \text{Curso Técnico}$$

$$\text{VAC} = \frac{(73.690,71 + 39.679,61) \times 44,23}{(39 + 21)} = \text{R\$ } 83.572,82 \longrightarrow \text{Curso Graduação}$$

$$\text{VAC} = \frac{(73.690,71 + 39.679,61) \times 10,06}{(39 + 21)} = \text{R\$ } 19.008,42 \longrightarrow \text{Curso Fic}$$

Observa-se que, nesse exemplo, do total de R\$ 151.160,43 referente à remuneração recebida pelo Professor 4 foram alocados diretamente R\$ 10.789,08 ao curso Técnico, R\$ 83.572,82 ao curso de Graduação e R\$ 19.008,42 ao curso FIC, ficando a diferença de R\$ 37.790,11 para ser distribuída posteriormente aos cursos pelos critérios de alocação dos custos indiretos.

Portanto, o valor da remuneração de cada docente foi alocado proporcionalmente à carga horária consumida em cada curso. Foi possível constatar por meio do Apêndice B que 25% dos professores ministram aulas apenas no curso técnico, 9% apenas no curso de graduação e 66% dos docentes estão vinculados a mais de um tipo de curso.

De acordo com os cálculos efetuados para a identificação dos custos com a folha de pagamento dos docentes em diretos ou indiretos, observou-se que 60,26% foram identificados como custo direto e 39,74% foram identificados como custos indiretos, sendo posteriormente distribuídos pelo critério de rateio determinado para cada departamento.

#### 4.2.2.2 Centros de Custos de Apoio

Os órgãos de execução do câmpus Palhoça Bilíngue estão divididos em Direção-Geral, Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão e Departamento de Administração. Como o objetivo deste estudo é desenvolver uma proposta de sistematização dos custos por aluno dos cursos ofertados pelo Câmpus Palhoça Bilíngue, primeiramente distribuíram-se os custos indiretos em cada um desses departamentos, classificando-os como centros de custos de apoio, e em seguida foram transferidos esses custos para os centros de custos principais, que serão aqui representados

pelos quatro tipos de cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilingue. A nomenclatura de centros de custo de apoio e centros de custo principal foi adotada de acordo com a classificação de Ferreira (2007), apresentada no referencial teórico desta pesquisa. A compilação de todos os custos indiretos que foram incorridos no Câmpus Palhoça Bilingue no ano de 2017 foi identificada na Tabela 10.

Tabela 10 - Custos indiretos do câmpus Palhoça Bilíngue

Unidade	Custos Indiretos	Valor
Reitoria	Folha de Pagamento da Reitoria	94.372,80
	Custeio da Reitoria	39.533,93
Câmpus Palhoça Bilíngue	Folha de Pagamento dos TAEs	2.550.115,54
	Folha de Pagamento dos Docentes	2.998.543,69
	Diárias	2.696,55
	Auxílio Financeiro a Pesquisadores	250,00
	Material de Consumo	75.709,32
	Passagens e Despesas com Locomoção	2.500,00
	Locação de Mão-de-Obra	702.808,95
	Outros Serviços de Terceiros	207.462,53
	Obrigações Tributárias e Contributivas	2.629,40
	Indenizações e Restituições	130,00

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Antes de realizar os rateios aos centros de custos principais, primeiramente verificou-se o pertencimento desses custos indiretos aos centros de custos de apoio, realizando uma investigação sobre a relação de cada um desses custos com os departamentos definidos, a fim de que uma melhor alocação dos custos seja realizada.

#### 4.2.2.2.1 Direção Geral

A Direção-Geral (DG) é o órgão executivo de toda a gestão do câmpus Palhoça Bilíngue. O cargo de Diretor-Geral representa o câmpus na Reitoria e nas demais organizações externas, sendo responsável pela coordenação de políticas administrativas e educacionais, orientadas pela Reitora do IFSC e demais órgãos sistêmicos. As atividades e ações relacionadas à Direção-Geral são consideradas como atividades indiretas, por auxiliarem na execução das atividades acadêmicas e administrativas. No ano de 2017, a estrutura organizacional da Direção-Geral era composta por uma professora lotada no cargo de Diretora-Geral e mais dois técnicos administrativos lotados na função de Assessoria-Geral e Relações Públicas, conforme demonstrado na Tabela 11.

Tabela 11 - Setores vinculados a Direção-Geral

Setor	Nº de Servidores
Direção-Geral	1
Assessoria-Geral	1
Relações Públicas	1
<b>Total</b>	<b>3</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Compete à Assessoria da Direção-Geral do câmpus coordenar e dar assistência as atividades e procedimentos relacionados à Direção-Geral, acompanhar e assessorar reuniões e eventos, responsável pela gestão da frota e pelo cadastramento de solicitações de diárias e passagens dos servidores do câmpus no Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP). Ao profissional responsável pelas Relações Públicas compete o desenvolvimento de ações de relacionamento com o público externo e interno, prospectando parcerias institucionais e realizando articulações com a comunidade externa, além de orientar no desenvolvimento da comunicação social do câmpus.

Na Tabela 12 estão apresentados os custos distribuídos ao centro de Custos de Apoio classificado em Direção-Geral:

Tabela 12 - Custos atribuídos a Direção-Geral

Custo	Direção-Geral
Rateio da Folha de Pagamento Reitoria	2.831,18
Rateio do Custeio da Reitoria	1.186,02
Folha de Pagamento dos TAEs	186.238,21
Folha de Pagamento dos Docentes (Parte Indireta)	285.183,88
Diárias – Pessoal Civil	1.479,28
Material de Consumo	356,45
Passagens e Despesas com Locomoção	1.350,71
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	13.347,17
Indenizações e Restituições	130,00
<b>Total</b>	<b>492.102,90</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

O valor correspondente ao quantitativo proporcional dos custos com folha de pagamento e com o custeio de 2017 da Reitoria, identificados respectivamente nas Tabelas 3 e Tabela 4, foram distribuídos aos centros de custos de apoio utilizando o número total de servidores por departamento como critério de rateio. O valor referente ao rateio da Folha de Pagamento da Reitoria distribuído a Direção-Geral foi de R\$ 2.831,18 e referente ao custeio da Reitoria foi de R\$ 1.186,02.

A Tabela 9 foi utilizada para identificação dos custos com folha de pagamento dos servidores Técnicos Administrativos e da professora que estava no cargo de Direção-Geral. Os valores referentes a “Diárias”, “Passagens e despesas de locomoção” e “Indenizações e

restituições” foram identificados nos empenhos disponibilizados pela Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças como valores pagos a Diretora-Geral em viagens de representação do câmpus. Os custos referentes à “Material de Consumo” e “Outros Serviços de Terceiros” foram utilizados pelo setor de Relações Públicas para organização de eventos e divulgação do câmpus Palhoça Bilíngue.

Após realizada análise das características da Direção-Geral, verificou-se que suas atividades são consideradas indiretas e auxiliam no desenvolvimento do Departamento de Administração e do Departamento de Ensino. Logo, optou-se por realizar o rateio dos seus custos indiretos proporcionalmente pelo número de servidores de cada Departamento, ficando R\$ 45.659,03 alocados ao DAM e R\$ 446.443,87 alocados ao DEPE. Observa-se por meio da Tabela 12 que a maioria dos custos da Direção-Geral é custo fixo, segundo Martins (2008) esses tipos de custo devem ser rateados com base no potencial de uso, e os custos variáveis devem ser rateados com base no serviço realmente prestado.

#### 4.2.2.2.2 Departamento de Administração

A gestão do departamento de Administração do Câmpus Palhoça Bilíngue é exercida por um Chefe, conhecido como Chefe DAM, que recebe orientações da Direção Geral do Câmpus e da Reitoria. Este departamento é responsável por todo o planejamento, coordenação e acompanhamento orçamentário, financeiro e de estrutura física do câmpus. As atividades desempenhadas por esse departamento são consideradas atividades meio, por contribuírem para o desenvolvimento da atividade fim. No ano de 2017, a estrutura organizacional do departamento de administração era composta por quatro coordenadorias, e suas atividades eram desenvolvidas por nove técnicos administrativos, conforme demonstrado na Tabela 13.

Tabela 13 - Coordenadorias vinculadas ao Departamento de Administração

Setor	Nº de Servidores
Departamento de Administração – DAM	2
Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças	2
Coordenadoria de Almoxarifado e Patrimônio	2
Coordenadoria de Gestão de Pessoas	1
Coordenadoria de Tecnologias da Informação e da Comunicação	3
<b>Total</b>	<b>10</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Conforme verificado na Tabela 13, o Departamento de Administração é considerado um setor para a lotação de pessoal, visto que dois servidores estão lotados nesse departamento, sendo um a chefe do Departamento e outro a Administradora do câmpus. A Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças, composta por uma Contadora e uma Auxiliar em Administração, responde pelos processos de compras, licitações e pelos procedimentos contábeis relacionados a empenhos, liquidações, relatórios e possibilidades financeiras.

A Coordenadoria de Almoxarifado e Patrimônio é composta por um Auxiliar em Administração e um Assistente em Administração que são responsáveis pelo planejamento, execução e controle dos processos relacionados ao Almoxarifado e Patrimônio do Câmpus. As principais atividades desenvolvidas nessa coordenadoria têm relação com os materiais pertencentes ao câmpus, realizando o controle das aquisições e movimentações de materiais permanentes e fazendo a gestão e armazenamento dos materiais de consumo e estoque.

A Coordenadoria de Gestão de Pessoas é exercida por um Assistente em Administração que é responsável por executar no câmpus Palhoça Bilíngue a política de pessoal do IFSC, juntamente com o apoio da Diretoria de Gestão de Pessoas (DGP) da Reitoria. As principais atividades executadas nessa coordenadoria são relativas à seleção e desenvolvimento de pessoas, auxiliando no atendimento ao servidor com questões referentes a documentações, benefícios, licenças, aposentadorias, férias, folha suplementar, avaliações de desempenho, direitos e deveres do servidor.

A Coordenadoria de Tecnologia de Informação e Comunicação é composta por dois Técnicos de Tecnologia da Informação e um Técnico de Laboratório Área que além de prestar suporte técnico aos usuários do câmpus com as devidas instalações, manutenções, sistemas e serviços de informática e comunicação, são responsáveis por prover o planejamento do processo de compras de equipamentos e contratação de prestação de serviços na área de informática para o câmpus. No ano de 2017, um dos cargos de técnico de tecnologia da informação teve seu local de exercício alterado para Reitoria, entretanto o órgão de lotação para efeito de custos continuou a ser o do câmpus Palhoça Bilíngue.

Considerando que as atividades desempenhadas pelo Departamento de Administração são necessárias para a oferta dos cursos e para o funcionamento de toda a instituição, seus custos foram considerados para a análise do custo dos cursos ofertados pelo Câmpus Palhoça Bilíngue. Na Tabela 14 estão demonstrados os custos apurados nesse departamento:

Tabela 14 - Custos do Departamento de Administração

<b>Custo</b>	<b>DAM</b>
Rateio da Folha de Pagamento Reitoria	8.493,55
Rateio do Custeio da Reitoria	3.558,05
Folha de Pagamento dos TAEs	751.191,60
Auxílio Financeiro a Pesquisadores	250,00
Material de Consumo	62.974,63
Locação de Mão-de-Obra	702.808,95
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	194.115,36
Obrigações Tributárias e Contributivas	2.629,40
Rateio dos Custos da Direção-Geral	45.659,03
<b>Total</b>	<b>1.771.680,58</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Conforme já mencionando na seção anterior, o valor correspondente aos custos da Reitoria no ano de 2017 foi distribuído aos centros de custos de apoio utilizando o número total de servidores por departamento como critério de rateio. Para o Departamento de Administração foi atribuído R\$ 8.493,55 referente ao rateio da Folha de Pagamento e R\$ 3.558,05 referente ao custeio de 2017.

Para identificação dos custos com folha de pagamento dos servidores Técnicos Administrativos lotados no Departamento de Administração foram utilizados os dados apurados na Tabela 9. O custo referente a “Auxílio a Pesquisador” foi distribuído a esse departamento pelo fato de o favorecido do empenho ser pertencente à Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças. O valor de R\$ 45.659,03 corresponde ao rateio dos custos indiretos alocados na Direção-Geral e distribuídos para o Departamento de Administração, conforme apresentado em seção anterior.

Os gastos referentes à “Material de Consumo”, “Locação de Mão-de-Obra”, “Outros Serviços de Terceiros” e “Obrigações Tributárias e Contributivas” foram atribuídos a esse departamento por representarem os valores com materiais e contratação de serviços continuados e terceirizações que são indispensáveis para a manutenção e funcionamento das atividades do câmpus, cuja responsabilização e fiscalização desses contratos são atribuídas aos servidores desse departamento. Esses custos correspondem basicamente à contratação de serviços de vigilância, limpeza, motorista, manutenção predial, água, esgoto, energia elétrica, telefone, serviços postais, combustível, obrigações tributárias, serviços de cópias e aquisição de materiais de expediente e estoque do almoxarifado.

#### 4.2.2.2.3 Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão

A gestão do Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão do câmpus Palhoça Bilíngue é exercida por um Chefe, conhecido como Chefe DEPE, que recebe orientações da Direção Geral do câmpus e da Reitoria. Este departamento é responsável pelo planejamento e execução das políticas de ensino, pesquisa e extensão do câmpus, auxiliando as coordenadorias e promovendo a organização de setores como secretaria, biblioteca, laboratórios e demais procedimentos relacionados a intérpretes, assistentes de alunos e professores. No ano de 2017, a estrutura organizacional do departamento de ensino, pesquisa e extensão era composta por 25 técnicos administrativos e 59 docentes, totalizando 84 servidores conforme demonstrado na Tabela 15.

Tabela 15 - Coordenadorias vinculadas ao Departamento de Ensino

Setor	Nº de Servidores
Departamento de Ensino – DEPE	68
Coordenadoria de Registro Acadêmico	2
Coordenadoria Pedagógica	5
Coordenadoria de Pesquisa, Pós-graduação e Inovação	1
Coordenadoria de Extensão e Relações Externas	1
Coordenadoria do Núcleo de Educação a Distância	1
Coordenadoria do Curso de Comunicação Visual	1
Coordenadoria do Curso de Produção Multimídia	1
Coordenadoria do Curso de Tradução e Interpretação	1
Coordenadoria do Curso PROEJA	1
Coordenadoria do Curso de Pedagogia Bilíngue	1
Coordenadoria do Curso de Especialização	1
<b>Total</b>	<b>84</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Conforme verificado na Tabela 15, o DEPE é considerado como um setor para a lotação de pessoal, visto que estão lotados neste departamento a Chefe DEPE(docente) e um assessor (TAE), três TAEs na biblioteca, um TAEs na secretaria, quatro TAEs como técnicos de laboratório, seis TAEs como intérpretes de libras, três TAEs como assistentes de alunos, 13 professores substitutos e 36 professores que não estão alocados nas coordenadorias de cursos. As atividades desenvolvidas por esses setores são orientadas e coordenadas pela Chefe do Departamento.

A Coordenadoria de Registro Acadêmico, no ano de 2017, era composta por dois servidores TAEs. Esta coordenadoria é responsável pelas informações acadêmicas, tais como alimentação e atualização nos sistemas acadêmicos internos sobre dados relativos a alunos, emissão de certificados, cadastros de cursos e de novas matrizes curriculares, arquivamento e controle de

documentos relativos aos itinerários formativos dos estudantes e auxilia o setor da Secretaria nas demais questões relacionadas aos discentes.

A Coordenadoria Pedagógica, no ano de 2017, era coordenada por uma professora e contava também com uma pedagoga, uma assistente social, uma psicóloga e uma servidora técnica em assuntos educacionais. Esta coordenadoria é responsável por acompanhar e orientar os técnicos administrativos, os docentes e os discentes nas questões pedagógicas, realizando o acompanhamento de projetos relacionados ao ensino, bem como auxiliar os servidores assistentes de alunos e coordenadores de cursos na realização de suas funções.

A Coordenadoria de Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação é responsável pelo planejamento e articulação de atividades associadas ao incentivo e fomento à pesquisa, pós-graduação e inovação para o câmpus Palhoça Bilíngue, organizando seminários, prospectando novas parcerias e acompanhando os projetos e programas realizados no IFSC. A Coordenadoria de Extensão é responsável pelo gerenciamento e acompanhamento das atividades de extensão do Câmpus Palhoça Bilíngue, promovendo a divulgação de editais e orientando na elaboração de propostas de atividades relacionadas à extensão. No ano de 2017 cada uma dessas coordenadorias era representada por um professor.

As demais coordenadorias estão relacionadas com a representação dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngue. Essas coordenadorias de cursos só podem ser assumidas necessariamente por docentes. Somente os cursos FICs não possuem coordenadoria, sendo suas atividades organizadas e coordenadas pelo Chefe DEPE. As coordenadorias de curso promovem a execução de ações e projetos vinculados ao desenvolvimento dos cursos, prestando informações sobre a estrutura, ingressos, turnos e duração dos cursos, efetuando o acompanhamento disciplinar e pedagógico dos discentes e desenvolvendo outras atividades atribuídas pelo Chefe de Ensino.

O Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão foi considerado um Centro de Custos de Apoio, pois além de estar diretamente relacionado com o ensino, também apresenta em sua estrutura atividades administrativas. Sendo primeiramente os custos do câmpus Palhoça Bilingue atribuídos a esse Departamento, conforme demonstrado na Tabela 16. E em seguida distribuídos aos centros de custos principais, considerando cada tipo de curso oferecido por este câmpus, no ano de 2017, uma atividade finalística.

Tabela 16 - Custos do Departamento de Ensino

<b>Custo</b>	<b>DEPE</b>
Rateio da Folha de Pagamento Reitoria	83.048,06
Rateio do Custeio da Reitoria	34.789,86
Folha de Pagamento dos TAEs	1.612.685,73
Folha de Pagamento dos Docentes (Parte Indireta)	2.713.359,81
Material de Consumo	12.378,24
Diárias – Pessoal Civil	1.217,27
Passagens e Despesas com Locomoção	1.149,29
Rateio dos Custos da Direção Geral	446.443,87
<b>Total</b>	<b>4.905.072,13</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Os custos correspondentes à folha de pagamento dos servidores são os valores mais representativos desse departamento, visto que 86,60% dos servidores do câmpus Palhoça Bilíngue estão vinculados a ele. Para a identificação dos custos com folha de pagamento dos servidores Técnicos Administrativos e dos Docentes lotados no Departamento de Ensino foram utilizados os dados apurados na Tabela 9, entretanto os custos com a folha de pagamento dos docentes apurados na Tabela 16 referem-se apenas aos valores que não puderam ser identificados diretamente aos cursos. Para a distribuição dos custos com folha de pagamento e custeio da Reitoria foi utilizado o número total de servidores por departamento como critério de rateio, por entender que quanto maior o número de servidores num departamento maior o valor correspondente da Reitoria. Sendo assim, para o Departamento de Ensino foram atribuídos R\$ 83.048,06 referente ao rateio da Folha de Pagamento e R\$ 34.789,86 referente ao custeio de 2017.

Os valores referentes a “Diárias” e “Passagens e despesas de locomoção” foram identificados nos empenhos disponibilizados pela Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças como valores pagos a Diretora de Ensino em viagens de representação do câmpus. Os custos referentes à “Material de Consumo” são relativos a materiais solicitados por professores para serem utilizados especificamente nas disciplinas, não sendo encontrado nenhum material que possa ser alocado diretamente em algum tipo de curso. O valor de R\$ 446.443,87 corresponde ao rateio dos custos indiretos alocados na Direção-Geral e distribuídos para o Departamento de Ensino, conforme apresentado em seção anterior.

#### 4.2.2.3 Centros de Custos Principais

Antes de demonstrar os centros de custos principais, considerados como unidades mínimas de acumulação dos custos indiretos, primeiramente será apresentada a apropriação dos custos

diretos, bem como a forma com que os centros de custos de apoio foram apropriados a esses centros de custos principais, ou seja, apresentando os critérios de alocação dos custos indiretos.

Apenas três rubricas puderam ser alocadas diretamente aos cursos. A primeira refere-se a "Despesa com Pessoal", na qual foi identificada neste estudo por meio do rateio da carga horária de cada professor em cada curso. A segunda refere-se ao "Auxílio Financeiro a Estudante" e a terceira a "Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física", que puderam ser diretamente distribuídos aos cursos com o auxílio da Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças, realizando uma análise individualizada em cada conta beneficiária dos auxílios, identificando o aluno e apropriando diretamente o valor do recurso recebido ao curso correspondente deste aluno.

Os custos indiretos do Departamento de Administração e do Departamento de Ensino foram distribuídos de acordo com o número de alunos matriculados em cada curso no Câmpus Palhoça Bilíngue nos dois semestres do ano de 2017. A utilização deste critério para distribuição dos custos indiretos do Departamento de Administração foi escolhida por entender que as atividades exercidas por este Departamento são necessárias para garantir o adequado funcionamento da instituição, sendo a formação do aluno o produto final de todos os processos. Considera-se que quanto maior o número de alunos em cada curso, maior será o número de turmas que precisam ter atendimento em termos de limpeza, servidores, energia elétrica, equipamentos e materiais de consumo, demandando conseqüentemente um volume maior de trabalho para o Departamento de Administração. Para o Departamento de Ensino este também foi o critério escolhido por entender que a quantidade de alunos matriculados influencia e reflete nas atividades deste departamento, visto que suas atividades apresentam relação direta com o ensino. Em seguida são apresentadas as principais atividades exercidas em cada Centro de Custo Principal, juntamente com a demonstração dos custos totais identificados em cada tipo de curso ofertado no câmpus Palhoça Bilíngue, por meio da apropriação de todos os custos diretos e indiretos detectados.

#### 4.2.2.3.1 Cursos Técnicos

Em 2017, o câmpus Palhoça Bilíngue ofertava três modalidades de cursos técnicos, sendo o curso Técnico Integrado de Comunicação Visual, Curso Técnico de Tradução e Interpretação em Libras e o Curso Técnico em Manutenção e Suporte em Informática. A formação integrada oferecida pelo Curso Técnico em Comunicação Visual preconiza que a formação em ensino médio do aluno seja associada a uma formação técnica.

O Curso Técnico em Comunicação Visual Integrado ao Ensino Médio tem como objetivo habilitar profissionais para trabalhar na área de Comunicação Visual. A duração do curso é de oito semestres, ou seja, quatro anos. A forma de ingresso é por meio de sorteio público e os candidatos têm, apenas, que comprovar a conclusão do Ensino Fundamental. Esse curso é o único da instituição que oferece vagas para turmas de surdos, e turmas de ouvintes. E, ambas, são ofertadas na perspectiva bilíngue: Língua Brasileira de Sinais e Língua Portuguesa. No primeiro e segundo semestres foram ofertadas 40 vagas para a turma de ouvintes; conquanto a turma de discentes surdos tem uma entrada anual, no primeiro semestre, com 36 vagas. No total as duas turmas ofereceram 116 vagas no ano de 2017.

O Curso Técnico de Tradução e Interpretação em Libras é um curso técnico subsequente ao ensino médio. Este curso apresenta como objetivo formar profissionais habilitados para trabalhar na área de Tradução e Interpretação de Libras para a Língua Portuguesa, juntamente com a perspectiva bilíngue. A duração do curso é de quatro semestres, ou seja, dois anos. A forma de ingresso também é realizada por meio de sorteio público, tendo como requisito apenas a comprovação de conclusão do ensino médio. São disponibilizadas 40 vagas por semestre, totalizando 80 vagas anuais.

O Curso Técnico em Manutenção e Suporte em Informática é integrado ao ensino médio e oferecido na modalidade PROEJA no câmpus Palhoça Bilíngue. O objetivo deste curso é formar profissionais habilitados para atuar na área de manutenção e suporte de informática, possibilitando aos alunos que não concluíram o ensino médio em idade regular, realizar a integração de conhecimentos relativos à formação geral com a formação profissional. A duração do curso é de quatro semestres, ou seja, dois anos. A forma de ingresso é realizada por meio de edital específico e distribuída por meio de sorteio público, tendo como requisito a idade mínima de 18 anos e a comprovação de conclusão do ensino fundamental. São disponibilizadas 40 vagas anuais, sendo que só são ofertadas novas vagas quando a turma anterior é finalizada.

Os custos totais dos cursos técnicos oferecidos pelo Câmpus Palhoça Bilíngue do IFSC foram calculados por meio da adição dos custos indiretos aos custos diretos, conforme demonstrado na Tabela 17.

Tabela 17 - Custos dos Cursos Técnicos

<b>Cálculo do Custo</b>	<b>Tradução e Interpretação de Libras</b>	<b>Comunicação Visual</b>	<b>Manutenção e Suporte em Informática</b>
Folha de Pagamento dos Docentes	597.472,54	1.918.084,67	248.731,46
Auxílio Financeiro a Estudantes	30.536,00	143.610,00	35.888,00
Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física	-	300,00	-
<b>Soma dos Custos Diretos</b>	<b>628.008,54</b>	<b>2.061.994,67</b>	<b>284.619,46</b>
Rateio do Departamento de Administração	170.353,90	336.448,96	56.784,63
Rateio do Departamento de Ensino	471.641,55	931.492,06	157.213,85
<b>Soma dos Custos Indiretos</b>	<b>641.995,45</b>	<b>1.267.941,02</b>	<b>213.998,48</b>
<b>Custo Total (Diretos + Indiretos)</b>	<b>1.270.003,99</b>	<b>3.329.935,69</b>	<b>498.617,95</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Para conhecer o custo da vaga oferecida e o custo do aluno matriculado em cada curso técnico no ano de 2017 do Câmpus Palhoça Bilíngue dividiu-se o custo total de cada curso da Tabela 17 respectivamente pelo número de vagas e matrículas disponibilizadas na Tabela 1. Assim, para o curso Técnico em Tradução e Interpretação de Libras tem-se que o valor do custo da vaga por aluno foi de R\$ 15.875,05/ano e o custo do aluno matriculado foi de R\$ 10.583,37/ano, para o curso Técnico em Comunicação Visual tem-se que o valor do custo da vaga por aluno foi de R\$ 28.706,34/ano e o custo do aluno matriculado foi de R\$ 14.050,36/ano e para o curso Técnico em Manutenção e Suporte em Informática - PROEJA tem-se que o valor do custo da vaga e o custo do aluno matriculado por aluno apresentaram o mesmo valor de R\$ 12.465,45/ano.

#### 4.2.2.3.2 Cursos de Graduação

Em 2017, o câmpus Palhoça Bilíngue ofertou duas modalidades de curso superior, sendo um o curso de Pedagogia Bilíngue (Libras-Português) e o outro em Tecnologia em Produção Multimídia. O curso Superior de Licenciatura em Pedagogia Bilíngue apresenta como objetivo formar educadores bilíngues, focado na Língua Brasileira de Sinais e na Língua Portuguesa. A duração é de oito semestres, ou seja, quatro anos, sendo as vagas ofertadas anualmente. A forma de ingresso é disponibilizada por edital específico, oferecida por meio de Sistema de Seleção Unificada (SISU), tendo por referência a nota do Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM) e do Vestibular. A comprovação de conclusão em ensino médio é necessária para ingresso no curso. São disponibilizadas 40 vagas anualmente, sendo que no ano de 2017 foi criada a primeira turma.

O Curso Superior de Tecnologia em Produção Multimídia apresenta como objetivo formar profissionais para atuarem na área digital e de produção multimídia, contemplando a perspectiva bilíngue. A conclusão do ensino médio é exigida como pré-requisito para ingresso no curso e a duração do curso é de 6 semestres, ou seja, três anos. São disponibilizadas 40 vagas, sendo 30% reservadas para o SISU-Enem e 70% são aplicados um processo seletivo vocacional. Os custos totais dos cursos de graduação oferecidos pelo Câmpus Palhoça Bilíngue do IFSC foram calculados por meio da adição dos custos indiretos aos custos diretos, conforme demonstrado na Tabela 18.

Tabela 18 - Custos dos Cursos de Graduação

<b>Cálculo do Custo</b>	<b>Pedagogia Bilíngue Libras / Português</b>	<b>Tecnologia em Produção Multimídia</b>
Folha de Pagamento dos Docentes	376.359,66	817.492,13
Auxílio Financeiro a Estudantes	13.000,00	18.960,00
<b>Soma dos Custos Diretos</b>	<b>389.359,66</b>	<b>836.452,13</b>
Rateio do Departamento de Administração	55.365,02	200.165,83
Rateio do Departamento de Ensino	153.283,50	554.178,82
<b>Soma dos Custos Indiretos</b>	<b>208.648,52</b>	<b>754.344,66</b>
<b>Custo Total (Diretos + Indiretos)</b>	<b>598.008,18</b>	<b>1.590.796,79</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

O custo da vaga oferecida e o custo do aluno matriculado em cada curso de graduação no ano de 2017 do Câmpus Palhoça Bilíngue foram identificados por meio da divisão do custo total de cada curso da Tabela 18, respectivamente, pelo número de vagas e matrículas disponibilizadas na Tabela 1. Assim, para o curso de Pedagogia Bilíngue - Libras/Português tem-se que o valor do custo da vaga por aluno é de R\$ 14.950,20/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 15.333,54/ano e para o curso de Tecnologia em Produção Multimídia tem-se que o valor do custo da vaga por aluno é de R\$ 19.884,96/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 11.282,25/ano.

#### 4.2.2.3.3 Cursos de Especialização

O curso de Especialização em Educação de Surdos apresenta como objetivo analisar e reconhecer conhecimentos práticos e teóricos relevantes para a educação de surdos e que abordem questões pedagógicas, políticas e culturais. A oferta deste curso vem sendo oferecida pelo Câmpus Palhoça Bilíngue desde o ano de 2012, oportunizando o desenvolvimento de novas pesquisas relacionadas à surdez. São disponibilizadas 40 vagas para esse curso que possui duração de quatro semestres, ou seja, dois anos. As vagas são ofertadas bianuais, ou seja, somente são oferecidas

novas vagas após o término da turma anterior. A forma de ingresso é disponibilizada mediante edital específico, sendo considerado o preenchimento de um questionário socioeconômico e feito uma análise documental. A comprovação de conclusão em curso de graduação é necessária para ingresso no curso.

Os custos totais do único curso de especialização oferecido pelo Câmpus Palhoça Bilíngue do IFSC foram calculados por meio da adição dos custos indiretos aos custos diretos, conforme demonstrado na Tabela 19.

Tabela 19 - Custos do Curso de Especialização

<b>Cálculo do Custo</b>	<b>Educação de surdos</b>
Folha de Pagamento dos Docentes	130.106,22
Auxílio Financeiro a Estudantes	800,00
<b>Soma dos Custos Diretos</b>	<b>130.906,22</b>
Rateio do Departamento de Administração	55.365,02
Rateio do Departamento de Ensino	153.283,50
<b>Soma dos Custos Indiretos</b>	<b>208.648,52</b>
<b>Custo Total (Diretos + Indiretos)</b>	<b>339.554,74</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

A identificação do custo da vaga oferecida e do custo do aluno matriculado do curso de especialização do Câmpus Palhoça Bilíngue em 2017 foi realizada por meio da divisão do custo total deste curso identificado na Tabela 19, pelo número de vagas e matrículas disponibilizadas na Tabela 1 para esse tipo de curso. Assim, para o curso de Especialização em Educação de Surdos tem-se que o valor do custo da vaga por aluno é de R\$ 8.488,87/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 8.706,53/ano.

#### 4.2.2.3.4 Cursos FIC

A aprovação dos cursos e a oferta das vagas dos cursos de Formação Inicial e Continuada oferecidos pelo câmpus Palhoça Bilíngue são apreciadas pelo Colegiado de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE) do IFSC. A oferta desse tipo de curso visa proporcionar o aperfeiçoamento e qualificação profissional para alunos de diferentes níveis de escolaridade, apresentando cursos de curta duração e que variam a cada semestre de acordo com a demanda da comunidade. A forma de ingresso é realizada por meio de edital específico e a distribuição das vagas é realizada por meio de sorteio público. Os pré-requisitos dos cursos também são divulgados em edital, uma vez que

depende da proposta de cada curso. No ano de 2017, conforme apresentado na Tabela 2 foram oferecidas 685 vagas e foram efetuadas 632 matrículas.

Os custos totais das 16 turmas de curso FIC oferecidas no primeiro semestre e das 12 turmas oferecidas no segundo semestre de 2017 pelo Câmpus Palhoça Bilíngue do IFSC foram calculados por meio da adição dos custos indiretos aos custos diretos de cada tipo de curso gerando um único resultado, conforme demonstrado na Tabela 20.

Tabela 20 - Custos dos Cursos FIC

<b>Cálculo do Custo</b>	<b>FICs</b>
Folha de Pagamento dos Docentes	458.346,97
Auxílio Financeiro a Estudantes	900,00
<b>Soma dos Custos Diretos</b>	<b>459.246,97</b>
Rateio do Departamento de Administração	897.197,22
Rateio do Departamento de Ensino	2.483.978,84
<b>Soma dos Custos Indiretos</b>	<b>3.381.176,05</b>
<b>Custo Total (Diretos + Indiretos)</b>	<b>3.840.423,02</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Para o cálculo do custo do aluno de curso FIC considerou-se a soma de todos os cursos oferecidos em 2017 como se fosse uma única turma, por considerar que esses tipos de cursos apresentam a mesma estrutura e número de vagas. Logo, o cálculo do custo da vaga oferecida e do custo do aluno matriculado em curso FIC no ano de 2017 no Câmpus Palhoça Bilíngue foi realizado por meio da divisão do custo total de todos os cursos FICs identificado na Tabela 20, pelo número de vagas e matrículas disponibilizadas na Tabela 2. Assim, tem-se que o valor do custo da vaga por aluno em curso FIC é de R\$ 5.606,46/ano e o custo do aluno matriculado é de R\$ 6.076,62/ano.

Neste ponto, todos os custos considerados para esta pesquisa já foram devidamente apropriados. Desta forma, após a apresentação dos departamentos e dos critérios de rateio utilizados, elaborou-se um mapa de rateio dos custos totais do câmpus Palhoça Bilíngue, conforme apresentado na Tabela 21.

Tabela 21 - Mapa de Rateio dos custos do câmpus Palhoça Bilíngue

Custos Indiretos	Valor	Direção Geral	DAM	DEPE
Folha de Pagamento da Reitoria	94.372,80	2.831,18	8.493,55	83.048,06
Custeio da Reitoria	39.533,93	1.186,02	3.558,05	34.789,86
Folha de Pagamento dos TAEs	2.550.115,54	186.238,21	751.191,60	1.612.685,73
Folha de Pagamento dos Docentes	2.998.543,69	285.183,88	-	2.713.359,81
Diárias	2.696,55	1.479,28	-	1.217,27
Auxílio Financeiro a Pesquisadores	250,00	-	250,00	-
Material de Consumo	75.709,32	356,45	62.974,63	12.378,24
Passagens e Despesas com Locomoção	2.500,00	1.350,71	-	1.149,29
Locação de Mão-de-Obra	702.808,95	-	702.808,95	-
Outros Serviços de Terceiros	207.462,53	13.347,17	194.115,36	-
Obrigações Tributárias e Contributivas	2.629,40	-	2.629,40	-
Indenizações e Restituições	130,00	130,00	-	-
<b>SOMA</b>	<b>6.676.752,71</b>	<b>492.102,90</b>	<b>1.726.021,55</b>	<b>4.458.628,26</b>
Rateio da Direção Geral		-492.102,90	45.659,03	446.443,87
<b>SOMA</b>		<b>-</b>	<b>1.771.680,58</b>	<b>4.905.072,13</b>

Continua

	CUSTOS	RATEIOS	FIC	TÉCNICO			GRADUAÇÃO		ESPECIALIZAÇÃO
			Todos os FIC	Tradução e Interpretação de Libras	Comunicação Visual	Manutenção e Suporte em Informática	Pedagogia Bilíngue	Produção Multimídia	Educação de Surdos
Continuação	Rateio do DAM	-1.771.680,58	897.197,22	170.353,90	336.448,96	56.784,63	55.365,02	200.165,83	55.365,02
	Rateio do DEPE	-4.905.072,13	2.483.978,84	471.641,55	931.492,06	156.213,85	153.283,50	554.178,82	153.283,50
	Total dos custos indiretos	-6.676.752,71	3.381.176,05	641.995,45	1.267.941,02	213.998,48	208.648,52	754.344,66	208.648,52
	Folha de Pagamento dos Docentes	4.546.593,66	458.346,97	597.472,54	1.918.084,67	248.731,46	376.359,66	817.492,13	130.106,22
	Auxílio Financeiro a Estudantes	243.694,00	900,00	30.536,00	143.610,00	35.888,00	13.000,00	18.960,00	800,00
	Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física	300,00	-	-	300,00	-	-	-	-
	Total dos custos diretos	4.790.587,66	459.246,97	628.008,54	2.061.994,67	284.619,46	389.359,66	836.452,13	130.906,22
	<b>CUSTOS TOTAIS</b>	<b>11.467.340,37</b>	<b>3.840.423,02</b>	<b>1.270.003,99</b>	<b>3.329.935,69</b>	<b>498.617,95</b>	<b>598.008,18</b>	<b>1.590.796,79</b>	<b>339.554,74</b>

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

O mapa de rateio demonstrado pela Tabela 21 apresenta uma visão geral da metodologia de custeio por absorção aplicada nesta pesquisa. De acordo com as informações do câmpus Palhoça Bilíngue foi possível realizar a separação dos custos em diretos e indiretos, e definir quais seriam os departamentos necessários para o desenvolvimento da instituição e que colaboram com o funcionamento de todos os cursos. Esta distribuição dos custos em cada departamento (Centros de Custos de Apoio) apresenta a vantagem de gerar informações complementares à gestão do câmpus, posto que é possível visualizar os custos de cada um deles, tendo condições de efetuar um controle do que é consumido, identificando onde estão acontecendo os desperdícios e comparando internamente esses custos, a fim de melhorar a qualidade dos serviços prestados em toda a instituição.

O rateio da Direção-Geral foi o primeiro a ser realizado, pois é um departamento que atende a todos os demais, sejam os de Administração ou de Ensino. A base de rateio utilizada foi o número de servidores lotados nos demais departamentos, devido o número de servidores influenciar no trabalho desenvolvido pela Direção-Geral. Em seguida foi realizado o rateio dos Departamentos de Administração e Departamento de Ensino aos cursos oferecidos pelo câmpus Palhoça Bilíngue (Centros de Custos Principais), considerando como única base de rateio a quantidade de alunos matriculados em cada curso, pelo fato de que, quanto maior o número de alunos matriculados, maior será o volume de trabalho e consumo de recursos em cada departamento.

Após a distribuição dos custos indiretos em cada curso, realizou-se também a alocação dos custos diretos, tendo por base o consumo específico em cada curso. Conseqüentemente, a identificação dos custos totais de cada curso ofertado no câmpus Palhoça Bilíngue foi obtida realizando a soma dos custos indiretos aos custos diretos.

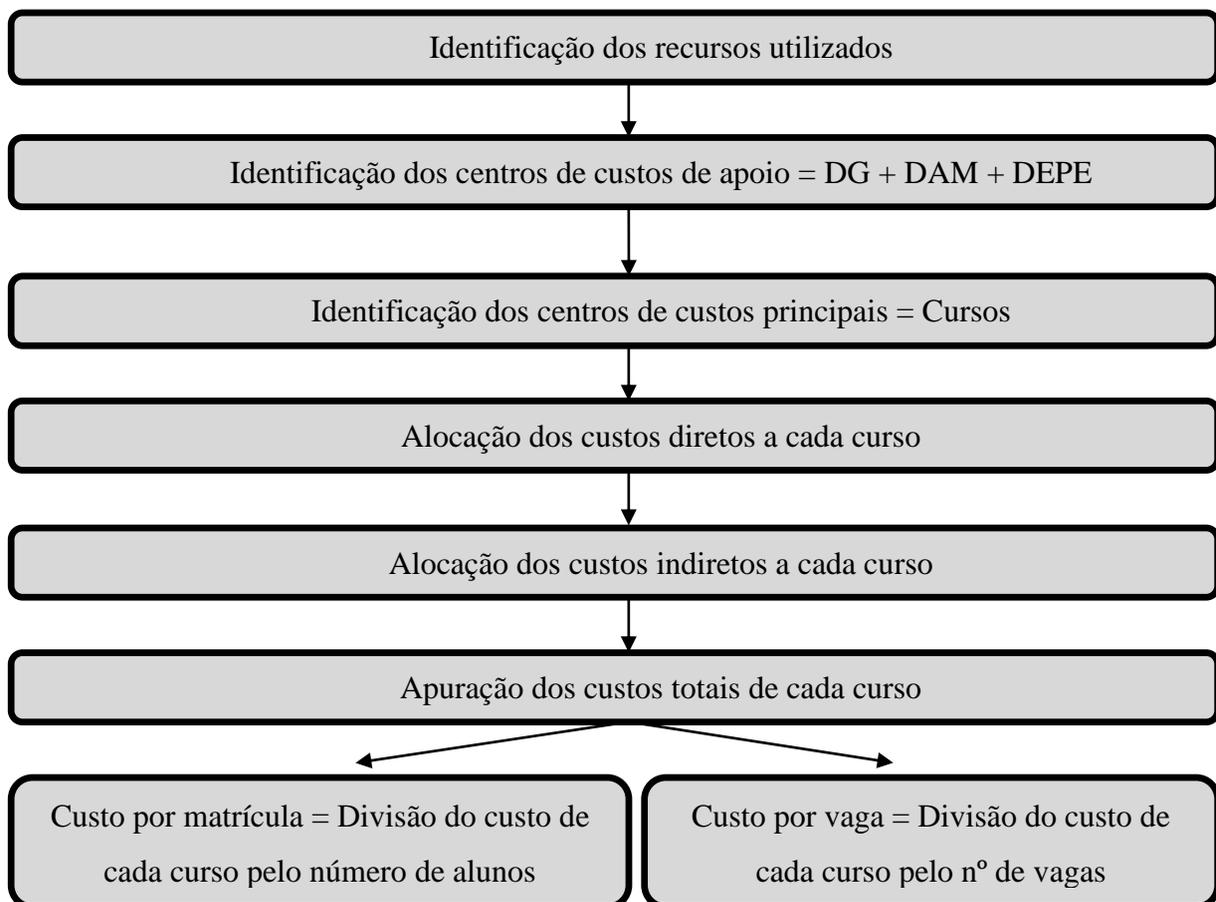
De acordo com a Tabela 21, determinados cursos apresentam custos mais elevados do que os demais, sendo o custo mais alto o do curso Técnico, totalizando R\$ 5.098.557,62, ou seja, 44,46% do total, devido basicamente pela capacidade instalada que esse curso apresenta, pois é o curso que contém o maior número de carga horária de professores. A soma de todos os cursos FIC apresentou o segundo tipo de curso com maior valor de custo, totalizando R\$ 3.840.423,03, ou seja, 33,49 % do total. Considera-se que embora a oferta dos cursos FIC não seja de longa duração, este apresenta o maior número de turmas oferecidas e conseqüentemente o maior número de alunos matriculados. O curso de Graduação que disponibiliza apenas dois tipos de cursos totalizou R\$ 2.188.804,96 representando apenas 19,09% do total e o curso de especialização com uma única turma instalada totalizou 339.554,74, representando apenas 2,96% do total.

A partir dos dados da Tabela 21 é possível enumerar algumas informações que, se integradas com outras medidas, podem contribuir com a gestão, auxiliando tanto em questões financeiras internas quanto em questões de desempenho de alunos e servidores. A mensuração do custo por aluno de cada tipo de curso ofertado no câmpus Palhoça Bilingue, identificado neste estudo, contribuirá com a gestão no sentido de fornecer informações específicas deste câmpus, necessárias para a utilização eficiente dos recursos públicos, subsidiando a avaliação de desempenho deste câmpus e servindo de orientação para o planejamento orçamentário dos próximos anos.

## 5 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO/RECOMENDAÇÃO

Tendo por base as metodologias aplicadas nos estudos de Reinert (2005), Vale (2012), Heusi (2014) e Bentes (2015), relacionados com a identificação de custos em instituições públicas de ensino e apresentados na seção de estudos anteriores, estabeleceu-se seis etapas para a apuração do custo por aluno dos quatro tipos de cursos ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC, conforme pode ser visualizada na Figura 2.

Figura 2 - Etapas para a apuração do custo por aluno do câmpus Palhoça Bilíngüe



Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Na primeira etapa foi realizada a identificação dos recursos utilizados no ano de 2017 para manter o funcionamento do câmpus Palhoça Bilingue do IFSC, por meio da análise de relatórios e documentos gerados pelos sistemas informatizados do Governo Federal e disponibilizados pelos servidores do IFSC. Nesta etapa ficaram evidentes algumas limitações da pesquisa, sendo necessário desconsiderar alguns valores.

Na segunda etapa foi realizada a distribuição dos custos por centros de custos de apoio, na qual, realizou-se uma investigação a fim de identificar centros que pudessem oferecer uma estrutura de coleta de dados de custos de forma homogênea, ou seja, representando uma unidade mínima de identificação dos custos indiretos. Nesta etapa foi possível identificar os principais custos elencados em cada um dos órgãos executivos do câmpus Palhoça Bilíngue.

Na terceira etapa foi identificado os centros de custos principais, representados pelos quatro tipos de cursos oferecidos pelo câmpus Palhoça Bilingue, ou seja, os cursos técnicos, de graduação, especialização e FIC.

A alocação dos custos diretos é a quarta etapa, na qual pôde ser identificado os custos com "Auxílio financeiro a estudante", "Auxílio financeiro a pessoa física" e o custo proporcional da folha de pagamento de professores que tem a carga horária diretamente vinculada a cada um desses cursos. No desenvolvimento desta quarta etapa foi criada uma planilha eletrônica que apresenta as atividades desenvolvidas por cada docente, podendo servir de modelo para os próximos anos, a fim de auxiliar a gestão na organização e planejamento de suas atividades.

Na quinta etapa foi realizada a alocação dos custos indiretos identificados neste estudo, utilizando o número de alunos de cada curso como único critério de rateio, por entender que o produto final a ser entregue pela instituição é a formação do aluno. Identificando que tanto o Departamento de Administração quanto o Departamento de Ensino trabalham em prol do aluno.

Na última etapa é possível conhecer os recursos consumidos em cada curso, realizando a soma dos custos diretos com os custos indiretos devidamente identificados, possibilitando a verificação do custo por vaga e do custo da matrícula efetiva dos cursos ofertados pelo Câmpus Palhoça Bilíngue do IFSC no ano de 2017.

O conhecimento dos custos por vaga e dos custos por matrícula, dos cursos técnicos, de graduação, especialização e FIC ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC no ano de 2017 possibilitará a gestão a obter um melhor esclarecimento sobre a aplicação e otimização dos recursos públicos, demonstrando que os custos não apenas variam em função do número de alunos existentes na instituição, mas que variam principalmente em função do número de cursos ofertados e da carga horária disponibilizada.

Para tanto, a Tabela 22 foi elaborada com o intuito de analisar os custos calculados de forma comparativa.

Tabela 22 - Comparativo entre o custo da vaga e da matrícula por curso

<b>Tipo de Curso</b>	<b>Nº Vagas</b>	<b>Custo da Vaga</b>	<b>Nº Matrículas</b>	<b>Custo da Matrícula</b>
Técnico em Tradução e Interpretação de Libras	80	15.875,05	120	10.583,37
Técnico em Comunicação Visual	116	28.706,34	237	14.050,36
Técnico em manutenção e Suporte em Informática	40	12.465,45	40	12.465,45
Pedagogia Bilíngue – Libras / Português	40	14.950,20	39	15.333,54
Tecnologia em Produção Multimídia	80	19.884,96	141	11.282,25
Educação de surdos	40	8.488,87	39	8.706,53
FICs	685	5.606,46	632	6.076,62

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

O cálculo do custo da vaga foi realizado por meio do número de vagas que foram oferecidos em cada curso no ano de 2017 e para o cálculo do custo da matrícula foi considerado o número de matrículas que foram realizadas também durante todo o ano de 2017. A Tabela 22 nos demonstra que os cursos que apresentam o Custo da Vaga superior ao Custo da Matrícula são dois cursos Técnicos, o de Tradução e Interpretação de Libras e o de Comunicação Visual, juntamente com o curso de graduação em Produção Multimídia. Observa-se que esse fato pode ocorrer nos cursos em que são oferecidas vagas nos dois semestres do ano, pois para o cálculo do número de matrículas são considerados o número total de alunos ingressantes no ano somado com o número de alunos que já estavam cursando em semestres anteriores, fazendo com que o número de matrículas se torne superior ao número de vagas regulares em cada semestre.

O curso Técnico de Comunicação Visual é o que apresenta a maior diferença entre o cálculo do custo das matrículas realizadas e do custo das vagas oferecidas, totalizando R\$ 14.655,09. Essa diferença representa um valor até maior que o custo da vaga e o custo da matrícula de outros cursos. O fato é que este curso apresenta o maior número de turmas do câmpus Palhoça, sendo que no segundo semestre de 2017 este curso apresentava 11 turmas, ao passo que os outros dois cursos que apresentavam oferta de vagas semestrais (Tradução e Interpretação de Libras e o Tecnólogo em Produção Multimídia) continham apenas 4 turmas cada um.

Como o curso Técnico em Manutenção e Suporte em Informática, oferecido na modalidade de PROEJA, tem suas vagas oferecidas anualmente e no ano de 2017 o número de vagas oferecidas foram totalmente preenchidas, o custo da vaga e o custo da matrícula deste curso não apresentou diferença, sendo iguais no valor de R\$ 12.465,45.

Também é possível verificar na Tabela 22 que há cursos que apresentam o Custo da Vaga inferior ao Custo da Matrícula. Apesar de o curso de graduação em Pedagogia Bilíngue ter suas vagas ofertadas semestralmente, apenas no segundo semestre de 2017 é que foi ofertada a primeira turma deste curso e o número de matrículas efetuadas acabou sendo menor que o número de vagas ofertadas. Acredita-se que para os próximos anos possa acontecer o contrário, em que o custo da vaga passe a ser superior ao número de matrículas, pois já terão turmas anteriores em andamento. Para o curso de especialização em Educação de Surdos o custo da vaga também foi menor que o custo da matrícula, pois teve o número de matrículas efetuadas menor que o número de oferta de vagas. Há de se considerar que para esse curso de especialização os custos das vagas serão sempre menores ou iguais aos custos da matrícula, pelo fato de que as vagas deste curso são oferecidas bianuais, ou seja, só se começa nova turma quando a anterior é concluída, podendo ter o número de alunos sempre igual ou inferior ao número de vagas.

O custo da vaga dos cursos FIC também apresentou ser menor que o custo da matrícula, pelo fato de que esses são cursos de curta duração e normalmente têm seu início e término dentro do mesmo ano. Para o cálculo do custo por vaga dos cursos FIC foi considerado a soma de todas as vagas ofertadas nos 12 tipos de cursos FIC oferecidos no ano de 2017 e para o cálculo do custo por matrícula foi considerado o total de matrículas efetuadas nas 16 turmas no primeiro semestre e das 12 turmas no segundo semestre de 2017.

A Tabela 22 também permite fazer um comparativo entre cada curso, demonstrando que o curso Técnico é o que apresenta maior diferença entre o custo da vaga e o da matrícula, apresentando um total de R\$ 19.947,66. O curso de Graduação apresentou uma diferença de R\$ 8.219,37, os cursos FIC o valor de R\$ 470,16 e o curso de especialização uma diferença de 217,66. As diferenças apontadas levam em consideração o número de vagas oferecidas em cada curso e o número de matrículas realizadas (em todas as turmas deste curso) no ano de 2017. Nos cursos técnicos foram oferecidas 236 vagas e foram realizadas 397 matrículas. Nos cursos de graduação foram oferecidas 120 vagas e foram realizadas 180 matrículas. No curso de especialização foram oferecidas 40 vagas e foram realizadas 39 matrículas. E para os cursos FIC foram oferecidas 685 vagas e foram realizadas 632 matrículas.

Observa-se, portanto, que o custo da vaga tende a ser maior que o custo da matrícula nos cursos em que o período de duração seja superior ou igual a dois anos, pois necessariamente a cada semestre são disponibilizadas novas turmas fazendo com o custo da matrícula seja diluído pelo número de turmas até que o curso seja concluído. E do mesmo modo, percebe-se que o custo da

vaga tende a ser menor que o custo da matrícula em cursos com turmas únicas, pelo fato de novas ofertadas de vagas só serem disponibilizadas após a conclusão desta turma, sendo o caso dos cursos FIC, do curso de especialização e do curso Técnico oferecido na modalidade de PROEJA, que no mínimo terão o custo da vaga igual ao custo da matrícula quando forem preenchidas todas as vagas.

Outra análise comparativa pôde ser realizada com os dados da Tabela 22, relacionando o custo da matrícula dos cursos do câmpus Palhoça Bilíngue com o indicador administrativo de Gasto Corrente por Aluno (GCA), informado no Relatório de Gestão do IFSC em cumprimento ao Acórdão do TCU nº 2.267, de 13 de dezembro de 2005.

De acordo com o Relatório de Gestão do IFSC (2018d), o valor da despesa média para cada aluno matriculado no IFSC em 2017 foi de R\$ 10.493,35. O Quadro 6 apresenta a memória de cálculo utilizada para este indicador, na qual primeiramente realiza a apuração de todos os gastos correntes da instituição (descontados as despesas com pessoal de inativos e pensionistas e bolsas formação) e depois divide este valor pelo total de alunos matriculados em toda a rede, ou seja, esse indicador não considera os tipos de cursos ofertados em cada câmpus, nem a carga horária respectiva.

Quadro 6 - Memória de cálculo do Indicador "Gasto Corrente por Aluno" do IFSC

Gastos Correntes por Aluno - GCA	2017
	R\$ 10.493,35
Indica o total de "gastos" da Instituição por aluno atendido.	
$GCA = \frac{\text{Total de Gastos Corrente}}{\text{Nº Total de Matriculados}}$	R\$ 474.215.294 45.192

Fonte: Relatório de Gestão do IFSC (2018),

Como o IFSC não possui uma sistemática de apuração de custos, o indicador apresentado no Quadro 6 apresenta uma ideia geral do custo de um aluno da instituição, sem levar em consideração as especificidades de cada câmpus e de cada curso, podendo levar a interpretações que nem sempre apresentem a realidade de cada câmpus. Na Tabela 23 foi elaborado um quadro comparativo apresentando a desconformidade encontrada entre o valor total do Gasto Corrente por Aluno (Quadro 6) e o valor apurado nesta pesquisa para o custo da matrícula dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngue (Tabela 22).

Tabela 23 - Análise comparativa do Custo por Matrícula

Tipo de Curso	Custo da Matrícula PHB	GCA Geral	Diferença
Técnico - Tradução e Interpretação de Libras	10.583,37	10.493,35	90,02
Técnico - Comunicação Visual	14.050,36		3.557,01
Técnico - Manutenção e Suporte em Informática	12.465,45		1.972,10
Graduação - Pedagogia Bilíngue: Libras/Português	15.333,54		4.840,19
Graduação - Tecnologia em Produção Multimídia	11.282,25		788,90
Especialização - Educação de surdos	8.706,53		-1.786,82
Todos os cursos FICs*	6.076,62		-4.416,73

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

Observa-se na Tabela 23 que os valores dos custos por matrícula em cada curso do Câmpus Palhoça Bilíngue demonstraram significativas diferenças se comparado com o valor apurado pela média geral dos "Gastos Correntes por Aluno" da instituição. Se, por exemplo, fossemos calcular o custo da totalidade dos alunos do Curso Técnico em Comunicação Visual pela média gerada pelo GCA teríamos que o custo desse curso seria de R\$ 2.486.923,95 (237 x 10.493,35), ao passo que o valor demonstrado na Tabela 21 foi de R\$ 3.329.935,32 (237 x 14.040,36), apresentando uma diferença de R\$ 3.557,01 por aluno. Logo, quando multiplicado o valor da média pelo número real de alunos verifica-se o grau de distorção existente.

Utilizando a mesma metodologia de cálculo apurada para o Gasto Corrente por Aluno retirado do Relatório de Gestão do IFSC para toda a instituição, o Quadro 7 apresenta os cálculos efetuados com informações apenas do câmpus Palhoça Bilíngue, na qual apresentou como despesa média o valor de R\$ 9.188,57 para cada aluno matriculado nesse câmpus, sendo este valor menor do que o apurado pela média geral de todo o IFSC (R\$ 10.493,35) e totalmente diverso ao valor encontrado nesse estudo com aplicação da metodologia de apuração dos custos por absorção.

Quadro 7 - Gastos Correntes por Aluno em 2017 - Câmpus Palhoça Bilíngue

Câmpus Palhoça Bilíngue	2017
<b>Gastos Correntes por Aluno - GCA</b>	<b>R\$ 9.188,57</b>
Indica o total de "gastos" do Câmpus Palhoça por aluno atendido.	
GCA = $\frac{\text{Total de Gastos Corrente}}{\text{N}^\circ \text{ Total de Matriculados}}$	$\frac{\text{R\$ 11.467.340,37}}{1248}$

Fonte: Elaborado pela autora (2018), com base no Relatório de Gestão do IFSC (2018d).

Portanto, conforme análise apresentada nesse estudo com os dados do câmpus Palhoça Bilingue verificou-se que a apuração dos custos por médias pode trazer uma análise diferente da

realidade de cada câmpus, visto que cada unidade apresenta estruturas diferentes, com cursos que podem apresentar custos maiores ou menores que outros, com diferenças de número de alunos por curso, com orçamentos e planejamentos independentes, dentre outras especificidades. Nesse sentido, acredita-se que enquanto não for implantado um sistema informatizado de custos no Instituto Federal de Santa Catarina, a análise proposta para apuração dos custos por aluno do câmpus Palhoça Bilíngue, poderá auxiliar tanto a gestão deste câmpus no planejamento de suas atividades, como também proporcionar benefícios gerais para toda a instituição do IFSC no cumprimento da sua missão, visto que poderá ter sua metodologia de cálculo adaptada para os outros 21 câmpus, a fim de promover um melhor aproveitamento dos recursos através da aplicação de uma metodologia de custeio para apuração dos seus custos.



## 6 CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo desenvolver uma proposta de sistematização dos custos por aluno nos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngüe do IFSC do ano de 2017 por meio da aplicação da metodologia de custeio por absorção. Primeiramente foram descritos os centros de custos envolvidos nesta análise, em seguida foram identificados os custos correspondentes ao câmpus Palhoça Bilíngüe e por último foi analisado o custo por vaga e o custo por matrícula efetiva em cada um dos cursos de graduação, especialização, técnico e cursos de formação inicial e continuada deste câmpus. A apuração dos custos tanto por vaga quanto por matrícula se fez necessária, posto que os cursos objeto deste estudo apresentam períodos de duração e quantitativos de turmas diferentes.

Como o IFSC não possui uma sistemática de apuração de custo, conforme apresentado em seu Relatório de Gestão (2018d), está pesquisa buscou evidenciar os resultados da gestão com base na utilização de um método de apuração de custos, levando-se em conta as características do câmpus Palhoça Bilíngüe e a especificidade de cada curso, a fim de diminuir a margem de erro na apresentação dos custos por aluno através de cálculos que apresentem somente a média dos gastos.

De acordo com os cálculos identificados nesta pesquisa para identificação dos custos por cursos, confirmou-se que o valor total do "Gasto Corrente por Aluno" apurado no Relatório de Gestão do IFSC (2018d) não representa a realidade apresentada pelo câmpus Palhoça Bilíngüe, posto que foram identificadas diferenças significativas em cada curso, como por exemplo, no curso de graduação em Pedagogia Bilíngüe, em que o custo chega a ser R\$ 4.840,19 a mais por aluno e nos cursos FIC essa diferença corresponde a R\$ 4.416,73 a menos por aluno. Com exceção do curso Técnico de Tradução e Interpretação de Libras que apresentou um valor de custo por aluno aproximado ao "Gasto Corrente por aluno", todos os outros cursos apresentaram valores de custos divergentes.

A partir dos dados obtidos e das informações geradas, percebe-se que não é somente a quantidade de alunos existentes em uma instituição que faz com que os custos variem por curso, existem outras variáveis que impactam e que precisam ser analisadas, como por exemplo, a carga horária de cada curso, o número de turmas disponíveis, o tempo em que são oferecidos os cursos e a própria capacidade instalada relacionada à estrutura e espaço físico. Portanto, a generalização de informações de custos, como é o caso dos gastos correntes por aluno identificados no Relatório de Gestão, inviabilizam os resultados da gestão, posto que basicamente esse tipo de cálculo divide os

custos totais do IFSC pelo número total de alunos da instituição, sem considerar as especificidades de cada curso e de cada câmpus.

De acordo com os cálculos realizados para se obter o custo do aluno do câmpus Palhoça Bilíngue no ano de 2017, adotando a metodologia de custeio por absorção, concluiu-se que o curso Técnico em Comunicação Visual é o curso que apresenta o maior valor de custo da instituição, representando um valor acima do apresentado no relatório de gestão do IFSC referente ao gasto corrente por aluno. Observou-se que o custo mais expressivo deste curso é o custo com a carga horária de professores.

O segundo curso com maior valor de custo agregado é representado pela soma de todos os cursos FIC, entretanto, se formos considerar pelo número de alunos, este curso apresenta os menores valores de custo por vaga e de custo por matrícula. Logo podemos concluir que por ser o curso com maior número de turmas e maior número de alunos matriculados esses custos apresentam-se melhores diluídos, representando um custo por aluno diferente do apresentado no relatório de gestão do IFSC.

Em termos de contribuições para a gestão, pode-se concluir que, o conhecimento do custo por aluno de cada curso oferecido na instituição, colabora com o planejamento e o controle do quantitativo de vagas que poderão ser ofertados por curso, bem como para um melhor gerenciamento de recursos, promovendo melhorias na qualidade do gasto e possibilitando uma maior eficiência operacional, subsidiando a tomada de decisão, por meio de economia de recursos e principalmente para atribuição de prioridades no planejamento do PAT dos próximos anos.

A apresentação dessa pesquisa ao IFSC poderá contribuir com o desenvolvimento de estudos em prol da implantação de um sistema de custos para este órgão, bem como para a adoção de medidas que já foram identificadas nesse estudo como limitadoras, na qual precisam ser adotadas e/ou corrigidas antes de uma efetiva implantação, como é o caso da identificação da folha de pagamento dos aposentados, pensionistas e estagiários em cada câmpus, bem como a apuração da depreciação de bens do imobilizado.

Considerando os recursos atuais da instituição, tais como estrutura física, técnicos administrativos, docentes, materiais e equipamentos, salas de aula e laboratórios, conseguiríamos diluir os custos dos cursos ofertados no câmpus Palhoça Bilíngue se fossem ampliados o número de vagas em cada curso, sendo considerada aqui apenas a ótica financeira, não podendo determinar o prejuízo relacionado à qualidade do curso. Da mesma forma outra possibilidade relaciona a custeio, considera a aplicação de medidas de controle relacionadas à evasão escolar, contribuindo

com que o maior número de alunos comece e termine os cursos, fazendo com as desistências não seja o motivo de aumento dos custos em cada curso.

Ressalta-se a relevância deste estudo para todo o público do câmpus Palhoça Bilíngue, destacando aqui os gestores, professores, técnicos administrativos, alunos, pais e público externo em geral, posto que ao identificar a apuração dos custos por aluno, contribuiu-se para o conhecimento de informações específicas deste câmpus, propiciando maior transparência na aplicação dos recursos públicos que foram consumidos por esta entidade, para a oferta de cada um dos cursos em 2017.

Recomenda-se que pesquisas semelhantes possam ser realizadas em outros câmpus do IFSC e em outras instituições públicas de ensino, com o objetivo de fazer uma comparação da metodologia de apuração do custo utilizada, bem como análises relacionadas ao controle de eventuais desperdícios, evasão escolar e aos resultados proporcionados. Da mesma forma, destaca-se a importância de estudos nessa área, a fim de estimular o atendimento a legislação com relação ao controle dos custos públicos.

Considerando que o câmpus Palhoça representa uma unidade diferenciada de ensino, por trazer a particularidade de ser um câmpus Bilíngue, sugere-se também um novo estudo para esse câmpus, considerando a diferença dos custos de turmas de alunos surdos e de turmas de alunos ouvintes, posto que, acredita-se que cada tipo de turma requeira atendimento e estruturas diferentes, ao passo que não foram consideradas por esse estudo.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Alcides Vieira de. **Da escola de aprendizes artífices ao Instituto Federal de Santa Catarina**. Florianópolis: IFSC, 2010.

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 50, n. 1, jan./mar. 1999.

ALVES, Thiago. **Desenvolvimento de um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade: uma aplicação a municípios de Goiás**. 2012. 342 f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

AMARAL, Nelson Cardoso do. Autonomia e financiamento das IFES: desafios e ações. **Avaliação**, Campinas; Sorocaba, v. 13, n. 3, nov. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/aval/v13n3/03.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 174 p.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARBOSA, C. A. et al. **Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio**. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO: Gestão Estratégica nas Organizações, 4., Alfenas, MG, 2011. **Anais...** Alfenas, MG: [s. n.], 2011. Disponível em: <<http://www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

BENTES, Anderson Carlos Lima. **Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM**. 2015. 93 f. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015.

BRASIL. **Decreto Lei n. 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 21 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei n. 2.829**, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d2829.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2829.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei n. 4.073**, de 30 de janeiro de 1942. Estabelece a lei orgânica do ensino industrial. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/Del4073.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del4073.htm)>. Acesso em: 21 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei n. 5.626**, de 22 de dezembro de 2005. Regulamenta a Lei no 10.436, de 24 de abril de 2002, que dispõe sobre a Língua Brasileira de Sinais - Libras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/d5626.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5626.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Presidencial n. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 21 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 7.566**, de 23 de setembro de 1909. Cria nas capitais dos Estados da República Escola de Aprendizes Artífices, para o ensino profissional primário e gratuito. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7566-23-setembro-1909-525411-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional n. 19**, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 20 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 378**, de 13 de janeiro de 1937. Estabelece nova organização ao Ministério da Educação e Saúde Pública. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1930-1949/L0378.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/L0378.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 20 maio 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.759**, de 20 de agosto de 1965. Dispõe sobre a denominação e qualificação das Universidades e Escolas Técnicas Federais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4759.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 8.948**, de 8 de dezembro de 1994. Dispõe sobre a instituição do Sistema Nacional de Educação Tecnológica e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8948.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8948.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.436**, de 24 de abril de 2002. Dispõe sobre a Língua Brasileira de Sinais – Libras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110436.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110436.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 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, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111892.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2017.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual completo de contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 952 p.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: Mc Graw Hill, 1977.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAU, Angélica Violeta. **Custos nas instituições federais de ensino superior: análise comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul**. 2010. 94 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução n. 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129)>. Acesso em: 29 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução n. 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001366](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366)>. Acesso em: 29 jun. 2017.

CONTANDRIOPOULOS, André Pierre et al. **Saber preparar uma pesquisa: definição, estrutura e financiamento**. São Paulo: Hucitec: Abrasco, 1994.

COSTA, Bianca dos Santos; RAUPP, Fabiano Maury; DIAS, Julio da Silva. Sistema de custos no setor público: um estudo nos estados brasileiros face a realidade de implantação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (ABC), 24., Florianópolis, 2017. **Anais...** Florianópolis: [s. n.], 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4327/4327>>. Acesso em: 14 fev. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Flávio da; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologias e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DINIZ, Josediton Alves; DIENG, Mamadou; MORAES, Edson Franco de. A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** Rio de Janeiro: [s. n.], 2008. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B2727.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2017.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury. Origem e teor da produção do conhecimento a partir de teses e dissertações nacionais sobre custos no setor público. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 21, n. 69, 2016. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/34471623ac6cdc9c7654be3b5b340676/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2040929>>. Acesso em: 04 jul. 2017.

DREHMER, Amanda Finck; RAUPP, Fabiano Maury; TEZZA, Rafael. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (ABC), Porto de Galinhas, 2016. **Anais...** Porto de Galinhas: [s. n.], 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4138/4139>>. Acesso em: 25 ago. 2017.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Anthero de Moraes. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

HAHN, Rosimêri Schuck Schmidt. **Diálogos sobre a escola e a educação bilíngue Libras/Português: olhares de surdos e ouvintes**. 2012. 211 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Faculdade de Educação, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2012.

HEUSI, Aline Cristina da Silva. **Determinação do cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública: um estudo de caso no centro de artes da Universidade do Estado de Santa Catarina**. 2014. 141 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

HORNGREEN, Charles Tomas et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC). **Anuário estatístico da Pró-Reitora de Ensino 2018: ano base 2017**. Florianópolis: IFSC, 2018a. Disponível em: <[https://public.tableau.com/profile/estatisticasifsc#!/vizhome/AnurioEstatsticoPROENIFSC2018anobase2017-DadosdeMatrculas\\_/AnurioEstatstico](https://public.tableau.com/profile/estatisticasifsc#!/vizhome/AnurioEstatsticoPROENIFSC2018anobase2017-DadosdeMatrculas_/AnurioEstatstico)>. Acesso em: 15 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Estatuto do Instituto de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina.**

Resolução do Conselho Superior n. 28, de 31 de agosto de 2009. 2018b. Disponível em:

<<http://www.ifsc.edu.br/documents/23567/0/Resolucao+n+28+->

+ESTATUTOalterado.pdf/5c82fac4-fb4b-a6b4-3510-bf7d1ef0be86>. Acesso em: 14 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Portal do IFSC.** 2017a. Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br>>. Acesso em: 15 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Regimento Geral do Instituto Federal de Educação, Ciência Tecnologia de Santa Catarina.** Resolução n. 54, de 05 de novembro de 2010. 2018c. Disponível em:

<[http://www.ifsc.edu.br/documents/23567/0/Resolu%C3%A7%C3%A3o\\_n%C2%BA\\_54\\_-\\_REGIMENTO\\_GERAL\\_DO\\_IFSC.pdf/1aaa7bac-ebef-f6f9-8fa2-22d9970db8e5](http://www.ifsc.edu.br/documents/23567/0/Resolu%C3%A7%C3%A3o_n%C2%BA_54_-_REGIMENTO_GERAL_DO_IFSC.pdf/1aaa7bac-ebef-f6f9-8fa2-22d9970db8e5)>.

Acesso em: 14 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Gestão do Exercício de 2017.** 2018d. Disponível em:

<[http://www.ifsc.edu.br/documents/23567/185204/relatorio\\_gestao\\_2017.pdf/1ab49ed5-8771-1fd0-3203-aab5225c5c6a](http://www.ifsc.edu.br/documents/23567/185204/relatorio_gestao_2017.pdf/1ab49ed5-8771-1fd0-3203-aab5225c5c6a)>.

Acesso em: 02 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Resolução do CONSUP n. 23,** de 18 de junho de 2009. 2018e. Aprovação do Estatuto do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina. Disponível

em:<<http://www.ifsc.edu.br/images/stories/file/resolucoes%20CD%202009/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA23%20-%20Aprova%20Estatuto%20IF-SC.pdf>>.

Acesso em: 21 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Resolução do CONSUP n. 23,** de 09 de julho de 2014. 2018f. Aprovar a

regulamentação das atividades dos docentes do Instituto Federal de Educação, Ciência e

Tecnologia Santa Catarina (IFSC). Disponível em: <[http://cs.ifsc.edu.br/portal/files/Consup2014/consup\\_resolucao23\\_2014\\_atividades%20docentes\\_ifsc.pdf](http://cs.ifsc.edu.br/portal/files/Consup2014/consup_resolucao23_2014_atividades%20docentes_ifsc.pdf)>.

Acesso em: 21 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Resolução do CONSUP n. 24,** de 26 de junho de 2009. 2018g. Aprova, ad referendum

o Plano de Desenvolvimento Institucional (2009-2013). Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br/images/stories/file/resolucoes%20CD%202009/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA24%20-%20Ad%20referendum%20-%20Aprova%20PDI.pdf>>.

Acesso em: 21 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Resolução do CEPE n. 64,** de 12 de dezembro de 2009. 2018h. Aprova a

regulamentação que estabelece limites de cargas horárias para as Atividades de ocupação docente

previstas na Resolução CONSUP 23/2014. Disponível em: <[http://cs.ifsc.edu.br/portal/files/CEPE\\_\\_Resolucao\\_64\\_2014\\_proposta\\_de\\_altera%C3%A7%C3%A3o\\_-\\_Dezembro\\_2015.pdf](http://cs.ifsc.edu.br/portal/files/CEPE__Resolucao_64_2014_proposta_de_altera%C3%A7%C3%A3o_-_Dezembro_2015.pdf)>.

Acesso em: 21 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Site Oficial do Câmpus Palhoça Bilíngue.** 2017b. Disponível em:

<<http://palhoca.ifsc.edu.br>>. Acesso em 15 ago. 2017.

KLADI, Maria Clara Estevam; FERRARI, André L. Sant'Ana. **O sistema de custos do governo federal e o macro processo orçamentário e financeiro da administração pública federal.** In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, n. 4, Brasília, 2011. **Anais...** Cidade: [s. n.], 2011. Disponível em: <<http://repositorio.fjp.mg.gov.br/consad/handle/123456789/661>>. Acesso em: 01 set. 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2017.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de. Custos do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, maio/jun. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n3/05>>. Acesso em: 22 maio 2017.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de et. al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **RAP**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-666, maio/jun. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n3/05>>. Acesso em: 22 maio 2017.

MAGALHÃES, Luciana de Castro. **O financiamento da Universidade Estadual de Goiás (UEG): o programa bola universitária e o custo do aluno**. 2009. 228 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2009.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO (MCASP): exercício 2017. 7. ed. Brasília: [s. n.], 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINEZ, Antonio Lopo; ALVES FILHO, Emilio Maltez. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração FACES Journal**, v. 11, n. 2, p. 79-99. 2011. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/facesp/article/view/626/532>>. Acesso em: 05 set. 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, José Augusto Sousa; ROSA, Fabricia Silva da. **Gestão de custos na administração pública**: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do maranhão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (ABC), 21., Natal, 2014. **Anais...** Natal: [s. n.], 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3787/3788>>. Acesso em: 05 set. 2017.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marco Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO (MEC). **Portaria n. 330**, de 23 de abril de 2013. Dispõe sobre os campi que integram a estrutura organizacional dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/53501370/dou-sec-1-24-04-2013-pg-14>>. Acesso em: 21 fev. 2018.

NASCIMENTO, José Orcélio et al. **Implantação de sistema de custos nos conselhos de fiscalização profissional**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (ABC), n. 12, 2015. **Anais...** Foz do Iguaçu: [s. n.], 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3967>>. Acesso em: 05 set. 2017.

NEVES, Bruna Crescêncio. **Educação bilíngue para surdos e as implicações para o aprendizado da Língua Portuguesa como segunda língua**. 2017. 271 f. Tese (Doutorado em Linguística) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTAL DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC). **Portal do SIC**. 2018. Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/portal-de-custos>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

RAUPP, Fabiano Maury. **Gestão de custos no legislativo municipal por meio do custeio por absorção**: um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., Curitiba, 2008. **Anais...** Curitiba: [s. n.], 2008. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1233/1233>>. Acesso em: 05 set. 2017.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

REINERT, Clio. **Metodologia para apuração de custos nas IFES Brasileiras**. 2005. 92 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

REINERT, José Nilson; REINERT, Clio. Método ABCd: universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** Florianópolis: [s. n.], 2005. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1950/1950>>. Acesso em: 05 set. 2017.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

RUPOLO, Edimara Lúcia. **A construção da territorialidade da comunidade surda no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina, Câmpus Palhoça Bilíngue**. 2017.126 f. Monografia (Bacharel em Geografia) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Portaria n. 157**, de 09 de março de 2011. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www.fazenda.gov.br/pmimf/frentes-de-atuacao/custos/download-de-arquivos/portstn_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria n. 231**, de 29 de março de 2012. Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN n. 828, 2011 e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tce.to.gov.br/sicap/home/documentos/Orientacao\\_Tecnica\\_Portaria\\_STN\\_231.pdf](http://www.tce.to.gov.br/sicap/home/documentos/Orientacao_Tecnica_Portaria_STN_231.pdf)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria n. 406**, de 20 de junho de 2011. Aprova a 4.<sup>a</sup> edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>>. Acesso em: 13 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria n. 548**, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+Portaria+548-2015+-+PIPCP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Portaria n. 828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.editoramagister.com/doc\\_22715430\\_PORTARIA\\_N\\_828\\_DE\\_14\\_DE\\_D.aspx](http://www.editoramagister.com/doc_22715430_PORTARIA_N_828_DE_14_DE_D.aspx)>. Acesso em: 13 jul. 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Vilmar. **Educação profissional para surdos: uma vivência político pedagógica no centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina**. Ponto de Vista, Florianópolis, n. 5, p. 151-178, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOARES, Otávio José Moura. **Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco**. 2014. 106 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

SOUTO, Álvaro José de. **Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada**. 2006. 88 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Acórdão TCU n. 2.267**, de 13 de dezembro de 2005. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A2267%2520ANOACORDAO%253A2005/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>. Acesso em: 29 maio 2018.

VALE, Charles Antonio Amorim. **Proposta de modelo gerencial de custo**: um estudo de caso na Faculdade de Tecnologia da Universidade Federal do Amazonas. 2012. 106 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2012.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frases, 2000.

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



**APÊNDICE A - Planilha-Modelo preenchida (carga horária dos docentes) - (continua)**

Professor	Total de Horas	1. Atividade de Ensino				2. Atividade Pesquisa	3. Atividade Extensão	4. Gestão e Representação		5. Atividades de Capacitação	Disciplina em outro Câmpus	Licença para Tratamento de Saúde
		1. Total de horas de Atividade de Ensino	1.1 Aulas	1.2 Atividades de Organização	1.3 Atividades de Apoio			4.1 Alocação direta	4.2 Alocação indireta			
Professor 1	79	56	26	22	8	10	5	0	4	4	0	0
Professor 2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40
Professor 3	80	62	24	20,5	17,5	0	0	0	15	3	0	0
Professor 4	80	39	15,5	15,5	8	6	1	21	9	4	0	0
Professor 5	80	30	11	11	8	0	7	27,5	11,5	4	0	0
Professor 6	80	42	29	18	6	12	1	22	3	0	0	0
Professor 7	80	37	17	15	5	1	0	1	1	40	0	0
Professor 8	80	34	16	15	3	6	0	0	0	40	0	0
Professor 9*	0	0	0	0	0	0	0	0	0		0	0
Professor 10	80	0	0	0	0	0	0	0	80	0	0	0
Professor 11	80	78,5	40,5	34	4	0	0	0	1,5	0	0	0
Professor 12	40	40	18	18	4	0	0	0	0	0	0	0
Professor 13	80	43	18	16	9	2	0	27	6	2	0	0
Professor 14	80	64	28	25	11	0	9	0	7	0	0	0
Professor 15	40	23	10	9	4	3	0	0	14	0	0	0
Professor 16	80	46,25	19	17,25	10	10,5	4	0	8	11,25	0	0
Professor 17	40	37	16,5	16,5	4	0	0	0	0	3	0	0
Professor 18	80	68	32	28	8	0	0	4	4	4	0	0
Professor 19	80	37	15,5	14,5	7	0	0	4	35	4	0	0
Professor 20	80	0	0	0	0	0	0	0	0	80	0	0
Professor 21	80	58	24	21	13	4	2	0	8	8	0	0

**APÊNDICE A - Planilha-Modelo preenchida (carga horária dos docentes) - (continuação)**

Professor 22	80	52,25	24	19,75	8,5	0	0	23,75	4	0	0	0
Professor 23	80	24	8	8	8	10	0	4	2	40	0	0
Professor 24	80	55	26	21	8	8	1,5	0	8	7,5	0	0
Professor 25	80	58,5	28	24,5	6	12	0	2	3,5	4	0	0
Professor 26	80	72	36	28,5	7,5	0	0	3	1	4	0	0
Professor 27	80	68	31	26,5	10,5	0	0	3	9	0	0	0
Professor 28	71,5	19,5	3	2,5	14	14	0	29	3	6	0	0
Professor 29	80	59	27,5	27,5	4	7	0	7	3	4	0	0
Professor 30	80	50,75	23	19,25	8,5	0	0	2	25	2,25	0	0
Professor 31	80	62	30	23,5	8,5	6	3	0	0	9	0	0
Professor 32	80	69	24	24	21	0	1	2	0	8	0	0
Professor 33	80	0	0	0	0	0	0	0	0	80	0	0
Professor 34	80	71,75	32	30,75	9	0	0	0	0	8,25	0	0
Professor 35	38	34	16	12	6	0	0	0	0	4	0	0
Professor 36	80	66	29,6	24,1	12,3	0	0	0	8	6	0	0
Professor 37	80	50	22	19	9	0	2	0	28	0	0	0
Professor 38	80	27	12	10	5	2	2	0	5	44	0	0
Professor 39*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professor 40	80	47	20	19	8	0	0	4	3	26	0	0
Professor 41	80	34,5	12	10	12,5	1	6	0	38,5	0	0	0
Professor 42	80	20	11	8	1	0	0	0	0	60	0	0
Professor 43	80	54,75	25	18,75	11	0	0	0	25,25	0	0	0
Professor 44*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professor 45	79,36	67,51	32,54	25,97	9	0	0	0	4	7,85	0	0
Professor 46	80	67	32	27	8	3	2	0	8	0	0	0
Professor 47	40	0	0	0	0	0	0	0	0	40	0	0
Professor 48	40	37	16	16	5	0	0	3	0	0	0	0
Professor 49	80	78	38	34	6	0	0	0	0	2	0	0

**APÊNDICE A - Planilha-Modelo preenchida (carga horária dos docentes) - (conclusão)**

Professor 50*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Professor 51	80	70	31,5	29,25	9,25	0	4	0	6	0	3,3	0
Professor 52	79,38	71,38	34,5	29,63	7,25	0	0	0	4	4	0	0
Professor 53	40	20	8	8	4	0	6	0	6	8	0	0
Professor 54	80	0	0	0	0	0	0	0	0	80	0	0
Professor 55	80	61,5	26,2	23,7	11,6	1	0	0	17,5	0	16,05	0
Professor 56	80	43	18	15	10	0	0	37	0	0	0	0
Professor 57	80	9	3	3	2	0	0	0	71	0	0	0
Professor 58	76,5	63,5	30	25,5	8	0	0	3	8	2	0	0
Professor 59	80	68	31,5	27,5	9	2	0	0	2,5	7,5	0	0
Professor 60	80	0	0	0	0	0	0	0	0	80	0	0

\* Professores substitutos que trabalharam em 2016 e tiveram valores liquidados e pagos em 2017.





**APÊNDICE B - Planilha-Modelo preenchida (folha de pagamento dos docentes) - (continuação)**

Professor 18	145.646,72	123.799,71	7.282,34	-	51.595,35	-	-	79.486,70	-	-
Professor 19	111.298,20	51.475,42	5.564,91	12.729,73	-	-	28.353,22	-	-	15.957,38
Professor 20	119.572,96	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 21	184.385,98	133.679,84	-	-	133.679,84	-	-	-	-	-
Professor 22	176.915,06	115.547,65	52.521,66	-	100.930,04	67.139,27	-	-	-	-
Professor 23	176.099,24	52.829,77	8.804,96	-	-	-	44.024,81	-	17.609,92	-
Professor 24	85.805,76	58.991,46	-	4.601,33	49.488,47	4.901,65	-	-	-	-
Professor 25	165.795,66	121.238,08	4.144,89	-	-	-	-	125.382,97	-	-
Professor 26	226.837,85	204.154,07	8.506,42	77.805,38	46.445,05	-	-	22.230,11	-	66.179,94
Professor 27	122.566,19	104.181,26	4.596,23	32.158,30	20.345,99	-	13.957,22	-	10.464,09	31.851,89
Professor 28	114.245,83	31.157,95	46.337,47	-	27.962,27	-	-	-	49.533,16	-
Professor 29	147.643,21	108.886,87	12.918,78	7.382,16	47.448,84	-	26.372,77	7.382,16	11.073,24	22.146,48
Professor 30	174.766,04	110.867,21	4.369,15	4.369,15	89.873,44	20.993,77	-	-	-	-
Professor 31	63.924,38	49.541,39	-	-	26.376,80	-	-	10.803,22	-	12.361,38
Professor 32	100.866,64	86.997,48	2.521,67	28.999,16	-	-	30.259,99	-	30.259,99	-
Professor 33	159.443,13	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 34	42.186,17	37.835,72	-	9.665,91	22.153,01	6.016,80	-	-	-	-
Professor 35	21.896,03	19.591,18	-	-	9.795,59	-	-	9.795,59	-	-
Professor 36	166.616,03	137.458,22	-	-	37.925,97	-	-	27.824,88	-	71.707,37
Professor 37	117.492,50	73.432,81	-	-	73.432,81	-	-	-	-	-
Professor 38	173.261,58	58.475,78	-	-	17.326,16	-	-	41.149,63	-	-
Professor 39*	2.800,45	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 40	44.164,70	25.946,76	2.208,24	-	20.415,13	7.739,86	-	-	-	-
Professor 41	164.484,12	70.933,78	-	-	70.933,78	-	-	-	-	-
Professor 42	163.901,93	40.975,48	-	29.809,66	-	-	-	-	11.165,82	-
Professor 43	163.735,83	112.056,71	-	-	112.056,71	-	-	-	-	-
Professor 44*	5.729,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 45	141.508,71	120.378,69	-	-	72.002,54	-	-	-	-	48.376,15

**APÊNDICE B - Planilha-Modelo preenchida (folha de pagamento dos docentes) - (conclusão)**

Professor 46	77.072,57	64.548,28	-	15.318,17	40.492,00	-	-	8.738,10	-	-
Professor 47	40.748,20	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 48	27.588,66	25.519,51	2.069,15	-	-	27.588,66	-	-	-	-
Professor 49	134.750,55	131.381,79	-	79.536,51	14.755,19	-	-	-	-	37.090,09
Professor 50*	4.153,65	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 51	178.707,96	156.369,47	-	-	61.721,26	-	-	58.370,49	-	28.906,01
Professor 52	100.050,38	89.967,20	-	9.831,10	63.297,18	-	11.230,14	5.608,77	-	-
Professor 53	40.536,32	20.268,16	-	-	-	-	-	20.268,16	-	-
Professor 54	152.162,49	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Professor 55	151.724,01	116.637,83	-	33.815,49	10.867,23	19.325,85	8.458,61	9.501,72	-	4.229,31
Professor 56	172.962,53	92.967,36	79.995,17	139.040,25	-	-	-	33.922,28	-	-
Professor 57	276.450,42	31.100,67	-	-	-	-	31.100,67	-	-	-
Professor 58	96.952,59	80.476,99	3.802,06	84.279,05	-	-	-	-	-	-
Professor 59	79.115,27	67.247,98	-	-	14.151,74	9.978,41	-	32.031,79	-	11.086,03
Professor 60	162.078,89	-	-	-	-	-	-	-	-	-

\* Professores substitutos que trabalharam em 2016 e tiveram valores liquidados e pagos em 2017.