



University of  
Texas Libraries



e-revist@s



Centro Unversitário Santo Agostinho

# revista fsa

[www4.fsnet.com.br/revista](http://www4.fsnet.com.br/revista)

Rev. FSA, Teresina, v. 15, n. 6, art. 2, p. 27-54, nov./dez. 2018

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2018.15.6.2>

DOAJ DIRECTORY OF  
OPEN ACCESS  
JOURNALS

WZB  
Wissenschaftszentrum Berlin  
für Sozialforschung



## Proposta de Sistematização dos Custos Incorridos na Oferta de Cursos por um Instituto Federal de Educação

### Proposal for Systematization of Costs Incurred in the Course Offering by a Federal Institute of Education

**Bianca dos Santos Costa**

Mestra em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina

E-mail: [biancasantoscosta0111@gmail.com](mailto:biancasantoscosta0111@gmail.com)

**Fabiano Maury Raupp**

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia

Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina

E-mail: [fabianoraupp@hotmail.com](mailto:fabianoraupp@hotmail.com)

---

**Endereço: Bianca dos Santos Costa**

Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil.

**Endereço: Fabiano Maury Raupp**

Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil.

**Editor-Chefe: Dr. Tonny Kerley de Alencar Rodrigues**

**Artigo recebido em 30/06/2018. Última versão recebida em 15/07/2018. Aprovado em 16/07/2018.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pelo Editor-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).**

**Revisão: Gramatical, Normativa e de Formatação**



## RESUMO

O estudo teve como objetivo propor a sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal de Educação. O campus Palhoça Bilíngue, objeto empírico, é um campus de ensino diferenciado do IFSC, devido às especificidades de cursos que são oferecidos em diferentes níveis e modalidades de ensino bilíngue. Primeiramente, realizou-se uma análise da estrutura organizacional do campus, 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. Na sequência, e ainda sob a forma de pesquisa documental, fez-se um levantamento dos custos do Campus Palhoça Bilíngue e da Reitoria no ano de 2017, a partir dos relatórios gerados pelos sistemas informatizados do Governo Federal. Por fim, realizou-se a separação dos custos em diretos e indiretos, a fim de promover a alocação desses custos em cada centro de custos, efetuando os rateios com base na aplicação da metodologia de custeio por absorção operacionalizada por meio de departamentalização. A mensuração do custo por aluno de cada tipo de curso ofertado no campus Palhoça Bilíngue, identificado neste estudo, contribuirá com a gestão, no sentido de fornecer informações específicas deste campus, necessárias para a utilização eficiente dos recursos públicos, subsidiando a avaliação de desempenho deste campus e servindo de orientação para o planejamento orçamentário dos próximos anos.

**Palavras-chave:** Custos. Cursos. Instituto Federal de Educação.

## ABSTRACT

The study aimed to propose the systematization of costs incurred in the provision of courses by a Federal Institute of Education. The Campus Palhoça Bilíngue, an empirical object, is a differentiated teaching campus of the IFSC, due to the specificities of courses that are offered in different levels and modalities of bilingual education. Firstly, an analysis of the organizational structure of the campus was carried out, through documentary research in reports, organizational charts, regiments, statutes and other documents, seeking to identify the relationship between the activities carried out in the Direction and Departments of Education and Administration with the courses, in order to establish the main cost centers and the support cost centers involved in the analysis. Following, and still in the form of documentary research, a survey of the costs of Campus Palhoça Bilíngue and the Rectory was carried out in 2017, based on the reports generated by the Federal Government's computerized systems. Finally, cost separation was made in direct and indirect costs, in order to promote the allocation of these costs in each cost center, making the apportionments based on the application of the absorption costing methodology operationalized through departmentalization. The measurement of the cost per student of each type of course offered in the Campus Palhoça Bilíngue, identified in this study, will contribute to the management in order to provide specific information of this campus, necessary for the efficient use of public resources, subsidizing the performance evaluation of this campus and serving as a guide to the budget planning of the coming years.

**Keywords:** Costs. Course. Federal Institute of Education.

## 1 INTRODUÇÃO

Conhecer e analisar o custo por aluno em uma instituição pública é necessário para verificar a forma como os recursos estão sendo aplicados, bem como gerar mecanismos de controle que possam ser utilizados para alcançar 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 campus Palhoça Bilíngue, objeto empírico, é um campus de ensino diferenciado do IFSC, devido às especificidades de cursos que são oferecidos em diferentes níveis e modalidades de ensino bilíngue, ao passo que essas características podem estar associadas a custos particulares deste campus, fazendo com que o custo por aluno deste apresente um peso maior comparado aos demais campus. Para tanto, o estudo teve como objetivo propor a sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal de Educação.

O trabalho buscou 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. 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.

Ainda 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 campus do IFSC pode estimular a regulamentação e a implantação de um sistema de custos para este órgão, a fim de atender à obrigatoriedade imposta pela legislação. A gestão de custos passou a ser obrigatória por lei para todos os órgãos da administração pública; contudo, é expressivo o número de instituições ainda em estágio inicial de implementação, contexto que suscita estudos práticos como este que deem suporte para a sistematização de informações que auxiliem no controle e na gestão dos recursos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Gestão de custos na perspectiva legal

A gestão de custos no setor público foi estabelecida inicialmente pela 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 através 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, pela 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 nº 1.129, de 21 de novembro de 2008, alterada pela Resolução nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009 e posteriormente, pela Resolução nº 1.437, de 22 de março de 2013, na qual são demonstrados 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.

Já a *NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)* foi aprovada pela Resolução do CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011, na qual se estabelecem 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) esta 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, cujo 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, 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, pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, encerrando o prazo para publicação 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 pela seleção de algumas organizações que já foram cadastradas. Conforme informação disponível no site do Portal de Custos (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 Custeio por absorção como fundamento para sistematização dos custos públicos**

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 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 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 uma 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 aqueles que 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 subseqüente 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 seqüência 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 consideram a relação parcialmente (FERREIRA, 2007).

Mesmo 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 de os 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.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa empreendida é descritiva, realizada por meio de um estudo de caso, cuja abordagem é predominantemente qualitativa. O objeto de investigação, o campus 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 campus 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, 2017). A escolha deste campus 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 campus. O Quadro 1 apresenta os cursos de especialização, graduação, técnicos e FIC ofertados nos dois semestres de 2017, com as respectivas divisões por itinerário formativo.

**Quadro 1 - Cursos ofertados no Campus 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: Dados da pesquisa (2018).

Os cursos apresentados no Quadro 1 foram extraídos do Anuário Estatístico IFSC (2018), que disponibiliza informações referente a cursos, matrículas, vagas entre outras informações. De acordo com o exposto no Quadro 1, o campus 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 campus 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.

Em termos de etapas de pesquisa, primeiramente realizou-se uma análise da estrutura organizacional do campus 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, tendo o propósito de estabelecer os centros de custos principais e os centros de custos de apoio envolvidos na análise.

Na sequência, e ainda sob a forma de pesquisa documental, fez-se um levantamento dos custos existentes do Campus 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 Campus Palhoça Bilíngue.

Por fim, realizou-se 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 a apuração do custo dos cursos ofertados no campus Palhoça Bilíngue foi preciso fazer um levantamento junto ao Registro Acadêmico do campus para verificar o número de vagas disponibilizadas e o número de vagas efetivamente ocupadas nesses cursos no ano de 2017. O resultado esperado para identificação do custo por aluno dos cursos de especialização, graduação, técnico e FIC do campus 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.

Esta pesquisa limita-se a determinar o cálculo do custo por aluno dos cursos ofertados no Campus Palhoça Bilíngue do IFSC no ano de 2017, tendo por base as informações e as normas obtidas junto aos setores deste campus. Nesse sentido, o cálculo do custo por aluno não poderá ser replicado de forma análoga para os outros campus do IFSC, devido às particularidades e características próprias de cada campus. As informações referentes ao custo com folha de pagamento dos servidores do campus Palhoça Bilíngue também representou uma limitação, considerando ao fato de 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 de tal relatório, por haver a dificuldade de se obter relatórios individualizados por campus.

Outro fator limitador para o cálculo do custo por aluno do campus 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 de a 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 campus 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 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 O campus Palhoça Bilíngue

A sede atual do campus Palhoça Bilíngue foi entregue à comunidade no dia 26 de setembro de 2013, 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 campus tem se iniciado muito antes, segundo Neves (2017), a concretização deste campus voltado para uma educação bilíngue (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 bilíngue, 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. Todo o trabalho desenvolvido pelo NEPES no Campus São José, seja em ensino, pesquisa e extensão, originou a criação do campus Palhoça Bilíngue do IFSC, que iniciou seu processo de aprovação interna no de 2009, por meio de discussões, que resultaram na inclusão do Campus Palhoça Bilíngue em algumas resoluções normativas desta instituição, como o Estatuto e o Plano de Desenvolvimento Institucional (2009-2013), que foram aprovados, respectivamente, pela Resolução n° 23, de 18 de junho de 2009 e Resolução n° 24, de 26 de junho de 2009, ambas do Conselho Superior do IFSC.

A fase de implantação do Campus Palhoça Bilíngue deu-se, inicialmente, por meio de um projeto do governo federal, que utilizava a estratégia de iniciar alguns “campus 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 campus fosse publicada. As atividades no NEPES funcionaram até o final do ano de 2010 no campus São José e, a partir desta data, foram incorporadas pelo Campus Palhoça, que possuía uma estrutura provisória, oferecida pela

prefeitura municipal de Palhoça, localizada dentro das dependências da Faculdade Municipal de Palhoça. (RUPOLO, 2017)

O campus 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 campus de Caçador, Garopaba, Jaraguá do Sul, Urupema e Xanxerê, que passaram a integrar a estrutura organizacional dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Segundo Rupolo (2017), a inauguração do Campus Palhoça Bilíngue no ano de 2013 deu-se com a oferta dos seguintes cursos: “Técnico Subsequente em Material Didático Bilíngue, Técnico Subsequente em Tradução e Interpretação (Libras-Português), Especialização em Educação de Surdos e FIC de Libras (Básico, Intermediário e Avançado).”

No ano de 2017, o campus 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: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com a Tabela 1, 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: Dados da pesquisa (2018).

Foram ofertados 12 tipos de cursos FIC's no ano de 2017, sendo a maioria ofertado 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 varia entre um a quatro meses. Em 2017 foram oferecidas 685 vagas, que 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 Sistematização dos Custos

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 campus é descentralizada pela Reitoria, que é considerada a única Unidade Gestora Executora (UGE), ao passo que os campus 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 campus, uma vez que suas atividades se apresentam conjugadas com os demais campus do IFSC. Para efetuar o cálculo do custo dos cursos ofertados pelo Campus Palhoça Bilíngue foi necessário, primeiramente, realizar um rateio dos custos que pertencem à Reitoria para todos os campus do IFSC, a fim de conhecer a parcela do custo que deve ser alocada para cada campus. Na sequência, será demonstrado o rateio dos custos do próprio Campus Palhoça Bilíngue.

### **4.3 Rateio do custo da Reitoria**

Para análise e rateio dos custos da Reitoria foram pesquisados apenas os valores relacionados às suas despesas correntes, conforme já demonstrado na seção dos procedimentos metodológicos desta pesquisa. As despesas correntes da Reitoria referem-se 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 foi necessário identificar a parcela dos custos da Reitoria alocados aos custos do campus Palhoça Bilíngue, dividiu-se o rateio das despesas correntes da Reitoria sobre a folha de pagamento e sobre as demais despesas de custeio.

No ano de 2017, segundo relatório disponibilizado pelo Departamento de Seleção de Pessoas da Reitoria e extraído no Sistema de Dados do Governo Federal (SIAPE), a folha de pagamento da Reitoria apresentava um quadro de pessoal constituído por 282 integrantes, no qual 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 desta pesquisa.

O valor do custo com a folha de pagamento dos servidores da Reitoria no ano de 2017 foi de R\$ 28.749.856,42, sendo R\$ 28.295.556,33 referentes aos servidores ativos (efetivos) e R\$ 454.300,09 para servidores ativos com vínculo temporário (professores substitutos). Tendo em vista que as atividades desenvolvidas na Reitoria são disponibilizadas de forma conjugada para todos os campus, utilizou-se a quantidade de servidores de cada campus como critério para o rateio dos custos com folha de pagamento da Reitoria, por considerar que o número de servidores em cada campus influencia nos gastos da Reitoria com esses campus. O quantitativo de servidores por campus foi obtido em relatório disponibilizado pela

Coordenadoria de Gestão de Pessoas do campus Palhoça Bilíngue considerando, apenas, os servidores ativos de cada campus no ano de 2017. O valor de R\$ 94.372,80 referiu-se ao quantitativo proporcional da Folha de Pagamento da Reitoria que, inicialmente foi distribuído aos centros de custos do campus Palhoça Bilíngue, e posteriormente rateado aos cursos ofertados.

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 consideradas anteriormente. Após o rateio das despesas de custeio da Reitoria, utilizando a quantidade de servidores ativos por campus

como critério de rateio dos custos, ou seja, exatamente o mesmo critério utilizado com a folha de pagamento da Reitoria, o campus Palhoça Bilíngue recebeu R\$ 39.533,93. Adicionando o quantitativo correspondente à folha de pagamento da Reitoria, o campus Palhoça Bilíngue recebeu o total de R\$ 133.906,73 para alocar como custo indireto nos seus cursos.

#### 4.4 Rateio do custo do Campus Palhoça Bilíngue

A informação da dotação inicial que foi descentralizada pela Reitoria ao campus Palhoça Bilíngue no ano de 2017 foi extraída do relatório intitulado "Empenhos Emitidos, Liquidados e Pagos" do programa do Tesouro Gerencial, que apresentou o valor de R\$ 1.461.716,16, sendo, R\$ 243.694,00 destinados para o uso exclusivo com assistência estudantil (Ação 2994), R\$ 43.482,54 destinados às 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 campus 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. Na Tabela 3 é demonstrada a execução da despesa do ano de 2017 do campus Palhoça Bilíngue.

**Tabela 3 - Execução da despesa em 2017 do campus Palhoça Bilíngue**

Código	Natureza da Despesa Detalhada	Dotação Inicial	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Inscritas em Restos a Pagar
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: Dados da pesquisa (2018).

O campus 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 Campus Palhoça Bilíngue para oferta, na modalidade a 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. O custo dos cursos ofertados pelo campus Palhoça Bilíngue foi apurado com base na soma das despesas liquidadas no ano 2017, juntamente com os valores inscritas em Restos a Pagar em 2016 e que foram liquidados e pagos no ano de 2017, estes últimos apresentados na Tabela 4. As despesas inscritas em Restos a Pagar demonstradas na Tabela 3 fazem referências às despesas inscritas no final do exercício de 2017 e que seriam liquidadas ou canceladas no ano de 2018.

**Tabela 4 - Restos a Pagar Não Processados Pagos do campus 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: Dados da pesquisa (2018).

Conforme evidenciado pelo Departamento de Administração do campus Palhoça Bilíngue, a maioria desses recursos inscritos em restos a pagar no ano de 2016 tinha o propósito de garantir o pagamento de contratos terceirizados e continuados, cujo empenhos desses contratos foram reforçados 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 campus 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.

De acordo com relatório disponibilizado pela Coordenadoria de Gestão de Pessoas do campus Palhoça Bilíngue, no ano de 2017, este campus 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 referentes a remuneração de mais três técnicos administrativos que trabalharam no campus Palhoça em 2017 e que foram, durante o ano removidos, ou redistribuídos para outros campus. Os dados da folha de pagamento de 2017 dos servidores do Campus Palhoça Bilíngue foram disponibilizados pelo Departamento de Seleção de Pessoas da Reitoria e extraídos no Sistema de Dados do Governo Federal (SIAPE), totalizando R\$ 10.095.252,89 no ano de 2017. Este valor foi distribuído pelos departamentos, nos quais foi verificada a relação entre o cargo e o setor de exercício de cada servidor com o departamento específico.

Os custos com a folha de pagamento dos servidores Técnico 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 no Plano Semestral de Atividade Docente (PSAD) de cada professor nos dois semestres de 2017. O PSAD é um documento de registro obrigatório aos 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). 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 da planilha de forma que permitisse conhecer a carga horária de cada docente em cada atividade. Após o conhecimento da carga horária de cada docente, fez-se necessário elaborar uma segunda planilha-modelo com o objetivo de alocar o consumo da carga horária de cada docente proporcionalmente ao valor da folha de pagamento correspondente.

Os cálculos para apropriação dos custos com a folha de pagamento pela carga horária direta de cada professor foram realizados de modo 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. Foi possível constatar 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. Da mesma forma, 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.

Os órgãos de execução do campus Palhoça Bilíngue estão divididos em Direção-Geral, Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão e Departamento de Administração. Como o objetivo deste estudo é conhecer o custo do aluno dos cursos ofertados pelo Campus 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 campus 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). A compilação de todos os custos indiretos incorridos no Campus Palhoça Bilingue no ano de 2017 foi identificada na Tabela 5.

**Tabela 5 - Custos indiretos do campus Palhoça Bilíngue**

Unidade	Custos Indiretos	Valor
Reitoria	Folha de Pagamento da Reitoria	94.372,80
	Custeio da Reitoria	39.533,93
Campus 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. Para tanto, elaborou-se um mapa de rateio dos custos totais do campus Palhoça Bilíngue, conforme apresentado na Tabela 6.

**Tabela 6 - Mapa de Rateio dos custos do campus Palhoça Bilíngue**

<b>Custos Indiretos</b>	<b>Valor</b>	<b>Direção Geral</b>	<b>DAM</b>	<b>DEPE</b>
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>

<b>CUSTOS</b>	<b>RATEIOS</b>	<b>FIC</b>	<b>TÉCNICO</b>			<b>GRADUAÇÃO</b>		<b>ESPECIALIZAÇÃO</b>
		<b>Todos os FIC</b>	<b>Tradução e Interpretação de Libras</b>	<b>Comunicação Visual</b>	<b>Manutenção e Suporte em Informática</b>	<b>Pedagogia Bilíngue</b>	<b>Tecnologia em Produção Multimídia</b>	<b>Educação de Surdos</b>
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
<b>Total dos custos indiretos</b>	<b>-6.676.752,71</b>	<b>3.381.176,05</b>	<b>64.995,45</b>	<b>1.267.941,02</b>	<b>213.998,48</b>	<b>208.648,52</b>	<b>754.344,66</b>	<b>208.648,52</b>
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	-	-	-	-
<b>Total dos custos diretos</b>	<b>4.790.587,66</b>	<b>459.246,97</b>	<b>628.008,54</b>	<b>2.061.994,67</b>	<b>284.619,46</b>	<b>389.359,66</b>	<b>836.452,13</b>	<b>130.906,22</b>
<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: Dados da pesquisa (2018).



O mapa de rateio demonstrado pela Tabela 6 permite uma apresentação geral da metodologia de custeio por absorção aplicada nesta pesquisa. De acordo com as informações do campus 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 campus, 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 campus 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 qualquer dos departamentos. Após a distribuição dos custos indiretos em cada curso, realizou-se também a alocação dos custos diretos, tendo por base o consumo específico por curso. Conseqüentemente, a identificação dos custos totais de cada curso ofertado no campus Palhoça Bilíngue foi obtida realizando a soma dos custos indiretos aos custos diretos.

De acordo com a Tabela 6, 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.

Para conhecer o custo da vaga oferecida e o custo do aluno matriculado em cada curso

técnico no ano de 2017 do Campus Palhoça Bilíngue, dividiu-se o custo total de cada curso da Tabela 6 respectivamente pelo número de vagas e matrículas. Tomando, por exemplo, 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.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como o IFSC não possui uma sistemática de apuração de custo, conforme apresentado em seu Relatório de Gestão (2018), esta 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 campus Palhoça Bilíngue 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 realizados para se obter o custo do aluno do campus 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 muito 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, visto que representou, sozinho, 57,60% dos custos totais do curso. Os custos totais dos cursos FIC representaram o segundo curso com maior valor de custo agregado, representando 33,49% do total; 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 mais bem diluídos, representando um custo por aluno muito melhor do que o apresentado no relatório de gestão do IFSC.

A partir dos resultados obtidos 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 campus Palhoça Bilíngue identificado

neste estudo contribuirá com a gestão, no sentido de fornecer informações específicas deste campus, necessárias para a utilização eficiente dos recursos públicos, subsidiando a avaliação de desempenho deste campus e servindo de orientação para o planejamento orçamentário dos próximos anos. Ainda, os resultados podem 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, mas 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 campus, bem como a apuração da depreciação de bens do imobilizado.

Recomenda-se que pesquisas semelhantes possam ser realizadas em outros campus 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 aos resultados proporcionados. Da mesma forma, destaca-se a importância de estudos nessa área, a fim de estimular o atendimento à legislação com relação ao controle dos custos públicos. Considerando que o campus Palhoça representa uma unidade diferenciada de ensino, por trazer a particularidade de ser um campus bilíngue sugere-se, também, um novo estudo para esse campus, considerando a diferença dos custos de turmas de alunos surdos e de turmas de alunos ouvintes, posto que, acredita-se, cada tipo de turma requeira atendimento e estruturas diferentes, que não foram consideradas por esse estudo.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, C. A. et al. Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio. In: CONGRESSO DE ADMINISTRAÇÃO, 4., 2011, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: UNIFENAS, 2011.

BRASIL. **Decreto Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e das 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: 21/08/2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 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: 18/08/2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto Presidencial nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm)>. Acesso em: 21/08/2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 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: 20/05/2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, 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: 20/05/2017.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis, 2008b. 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: 29/06/2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. 2011. 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: 29/06/2017.

DINIZ, J. A.; DIENG, M., MORAES, E. F. de. A utilização de sistemas de custos na administração pública municipal: um estudo sob o enfoque comportamental. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

DREHMER, A. F; RAUPP, F. M. 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: 04/07/2017.

FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

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

IFSC. INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Site Oficial do Campus Palhoça Bilíngue**. 2017. Disponível em: <<http://palhoca.ifsc.edu.br>>. Acesso em 15/08/2017.

\_\_\_\_\_. **Anuário Estatístico da Pró-Reitoria de Ensino 2018 - Ano Base 2017**. 2018. Florianópolis: Publicação do IFSC, 2018. Disponível em: <[https://public.tableau.com/profile/estatisticasifsc#!/vizhome/AnurioEstatsticoPROENIFSC2018anobase2017-DadosdeMatriculas\\_/AnurioEstatstico](https://public.tableau.com/profile/estatisticasifsc#!/vizhome/AnurioEstatsticoPROENIFSC2018anobase2017-DadosdeMatriculas_/AnurioEstatstico)>. Acesso em 15/04/2018.

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

MACHADO, N; HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 22/05/2017.

MAGALHÃES, E. A. *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: 22/05/2017.

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

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. 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: 05/09/2017.

MARTINS, E. 2008. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo, Atlas, 370 p.

MARTINS, J. A. S.; ROSA, F. S. da. Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do Maranhão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014, Natal. **Anais...** São Leopoldo: ABCUSTOS, 2014.

MAUSS, C. V; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, J. O. et al. Implantação de sistema de custos nos conselhos de fiscalização profissional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22.,2015, Foz do Iguaçu. **Anais...** São Leopoldo: ABCUSTOS, 2015.

NEVES, B. C. **Educação Bilíngue para surdos e as implicações para o aprendizado da Língua Portuguesa como segunda língua**. 2017. 271 f. Tese. (Doutorado - Universidade Federal de Santa Catarina), Santa Catarina, 2017.

SIC. PORTAL DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL (SIC). **Portal do SIC**. 2018. Disponível em: < <http://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacoes/portal-de-custos>>. Acesso em: 15/04/2018.

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

RAUPP, F. M. Gestão de custos no legislativo municipal por meio do custeio por absorção: um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. **Anais...** São Leopoldo: ABCUSTOS, 2008.

RUPOLO, E L. **A construção da territorialidade da comunidade surda no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina, Campus Palhoça Bilíngue**. 2017.126 f. Monografia (Bacharel em Geografia) – Curso de Geografia, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

STN. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Portaria nº 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 nº 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: 13/07/2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 406**, de 20 de junho de 2011. Aprova a 4ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>. Acesso em: 13/07/2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 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: 13/07/2017.

VALE, C. A. A. **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) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2012.

**Como Referenciar este Artigo, conforme ABNT:**

COSTA, B. S; RAUPP, F. M. Proposta de Sistematização dos Custos Incorridos na Oferta de Cursos por um Instituto Federal de Educação. **Rev. FSA**, Teresina, v.15, n.6, art. 2, p. 27-54, nov./dez. 2018.

Contribuição dos Autores	B. S. Costa	F. M. Raupp
1) concepção e planejamento.	X	X
2) análise e interpretação dos dados.	X	X
3) elaboração do rascunho ou na revisão crítica do conteúdo.	X	X
4) participação na aprovação da versão final do manuscrito.	X	X