

# **Proposta de sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal de Educação**

**Bianca dos Santos Costa** (UDESC) - biancasantoscosta0111@gmail.com

**Fabiano Maury Raupp** (UDESC) - fabianoraupp@hotmail.com

## **Resumo:**

*O estudo teve como objetivo propor a sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal de Educação. O câmpus Palhoça Bilíngue, objeto empírico, é um câmpus 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 câmpus, 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 câmpus 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 câmpus Palhoça Bilingue, identificado neste estudo, fornece informações específicas deste câmpus, necessárias para a utilização eficiente dos recursos públicos, subsidiando a avaliação de desempenho deste câmpus e a orientação para o planejamento orçamentário dos próximos anos.*

**Palavras-chave:** *Custos por curso. Custeio por absorção. Instituto Federal.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **Proposta de sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal de Educação**

### **Resumo**

O estudo teve como objetivo propor a sistematização dos custos incorridos na oferta de cursos por um Instituto Federal de Educação. O câmpus Palhoça Bilíngue, objeto empírico, é um câmpus 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 câmpus, 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 câmpus 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 câmpus Palhoça Bilíngue, identificado neste estudo, fornece informações específicas deste câmpus, necessárias para a utilização eficiente dos recursos públicos, subsidiando a avaliação de desempenho deste câmpus e a orientação para o planejamento orçamentário dos próximos anos.

Palavras-chave: Custos por curso. Custeio por absorção. Instituto Federal.

Área Temática: Custos aplicados ao setor público.

### **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 câmpus Palhoça Bilíngue, objeto empírico, é um câmpus 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 câmpus, fazendo com que o custo por aluno deste apresente um peso maior comparado aos demais câmpus. 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 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. 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 dão suporte para a sistematização de informações que auxiliem no controle e na gestão dos recursos.

## **2 Aporte teórico-legal**

### **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.

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 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 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 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 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 subseqüente alocação aos departamentos de produção ou a outros departamentos de serviços. (MARTINS, 2008). 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 considera a relação parcialmente. (FERREIRA, 2007).

### 3 Caminho metodológico

A pesquisa empreendida é descritiva, realizada por meio de um estudo de caso, cuja abordagem é predominantemente qualitativa. O objeto de investigação, o câmpus Palhoça Bilíngüe, 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, 2017). 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. 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 câmpus Palhoça Bilíngüe em 2017

Cursos	Educação Bilíngüe	Multimídia
Técnico	Tradução e Interpretação de Libras	Comunicação Visual Manutenção e Suporte em Informática - PROEJA
Graduação	Pedagogia Bilíngüe	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 pelos autores

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

Em termos de etapas de pesquisa, primeiramente realizou-se uma análise da 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. Na sequência, e ainda sob a forma de pesquisa documental, fez-se um levantamento dos custos existentes do Câmpus Palhoça Bilíngue 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. 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. 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.

A sistematização dos custos proposta não poderá ser replicada 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, já que os valores com aposentados, pensionistas e estagiários de todo o IFSC estão cadastrados em uma única Diretoria na Reitoria. 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 tais informações.

## **4 Sistematização dos custos**

### **4.1 Rateio do custo da Reitoria**

Na sistematização dos custos dos cursos ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngue, primeiramente foi efetuado o rateio dos custos que pertencem à Reitoria para todos os câmpus do IFSC, sendo considerado apenas os valores relacionados às suas despesas correntes, conforme já ressaltado na seção dos procedimentos metodológicos. 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. Para tanto, dividiu-se o rateio das despesas correntes da Reitoria sobre a folha de pagamento e sobre as demais despesas de custeio.

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 referente 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 câmpus, utilizou-se a quantidade de servidores de cada câmpus como critério para o rateio dos custos com folha de pagamento da Reitoria, por considerar que o número de servidores em cada câmpus influencia nos gastos da Reitoria com esses câmpus. O quantitativo de servidores por câmpus foi obtido em relatório disponibilizado pela Coordenadoria de Gestão de Pessoas do câmpus Palhoça Bilíngue, considerando apenas os servidores ativos de cada câmpus 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 câmpus Palhoça Bilíngue.

Para composição das despesas de custeio da Reitoria no ano de 2017 foi considerado a soma das Despesas Liquidadas de todas as unidades gestoras da Reitoria juntamente com as despesas cadastradas em Restos a Pagar não Processados, totalizando 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 câmpus como critério de rateio dos custos, ou seja, exatamente o mesmo critério utilizado com a folha de pagamento da Reitoria, o câmpus Palhoça Bilíngue recebeu 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 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 "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. Na Tabela 1 é demonstrada a execução da despesa do ano de 2017 do câmpus Palhoça Bilíngue.

Tabela 1 - 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 pelos autores

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. O custo dos cursos ofertados pelo câmpus Palhoça Bilíngue foi 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. As despesas inscritas em Restos a Pagar demonstradas na Tabela 2 fazem referências as despesas inscritas no final do exercício de 2017 e que seriam liquidadas ou canceladas no ano de 2018.

Tabela 2 - 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 pelos autores

Conforme evidenciado pelo Departamento de Administração do câmpus 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, 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 demonstrando 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 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. Este valor 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.

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 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). 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 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. 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 câmpus Palhoça Bilingue estão divididos em Direção-Geral, Departamento de Ensino, Pesquisa e Extensão e Departamento de Administração. 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). A compilação de todos os custos indiretos que foram incorridos no Câmpus Palhoça Bilingue no ano de 2017 foi identificada na Tabela 3.

Tabela 3 - Custos indiretos do câmpus Palhoça Bilingue

<b>Unidade</b>	<b>Custos Indiretos</b>	<b>Valor</b>
Reitoria	Folha de Pagamento da Reitoria	94.372,80
	Custeio da Reitoria	39.533,93
	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
Câmpus Palhoça Bilingue	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 pelos autores

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 câmpus Palhoça Bilingue, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 - Mapa de Rateio dos custos do câmpus 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: elaborado pelos autores

O mapa de rateio demonstrado pela Tabela 4 permite uma apresentação geral da metodologia de custeio por absorção aplicada nesta pesquisa. De acordo com as informações do câmpus Palhoça Bilingue 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 Bilingue (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 Bilingue foi obtida realizando a soma dos custos indiretos aos custos diretos.

De acordo com a Tabela 4, o somatório dos custos dos cursos técnicos representou 44,46% do total, devido à capacidade instalada que esse curso apresenta, pois é o curso que contém o maior número de carga horária de professores. Com a segunda maior concentração, a soma dos cursos FIC representou 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 representou apenas 19,09% do total e o curso de especialização com uma única turma instalada correspondeu a 2,96% do total. Para identificar o custo do aluno matriculado em cada curso técnico no ano de 2017 do Câmpus Palhoça Bilingue dividiu-se o custo total de cada curso (Tabela 4) respectivamente pelo número de matrículas. Tomando por base alguns exemplos, no curso Técnico em Tradução e Interpretação de Libras o valor do custo do aluno matriculado foi de R\$ 10.583,37/ano, no curso Técnico em Comunicação Visual foi de R\$ 14.050,36/ano e no curso Técnico em Manutenção e Suporte em Informática - PROEJA foi 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 câmpus Palhoça Bilingue 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 câmpus Palhoça Bilingue 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 o menor valor 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 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 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. 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, 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.

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 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 Bilingue, 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

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 da 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 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 ago. 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 ago. 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 mar. 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 mar. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução n.º 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 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Resolução n.º 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 jun. 2017.

DINIZ, Josedilton 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., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

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, p. 121-138, 2016.

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

INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC). **Site Oficial do Câmpus Palhoça Bilíngue**. 2017. Disponível em: <<http://palhoca.ifsc.edu.br>>. Acesso em 15 ago. 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-DadosdeMatrculas\\_/AnurioEstatstico](https://public.tableau.com/profile/estatisticasifsc#!/vizhome/AnurioEstatsticoPROENIFSC2018anobase2017-DadosdeMatrculas_/AnurioEstatstico)>. Acesso em 15 abr. 2018.

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

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, 2010.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de. et. al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p. 637-666, 2010.

MARTINEZ, Antonio Lopo; ALVES FILHO, Emilio Maltez. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 10, n. 2, art. 119, p. 79-99, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo, Atlas, 2008.

MARTINS, José Augusto Sousa; ROSA, Fabricia Silva. **Gestão de custos na administração pública**: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do maranhão. In: Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos-ABC. Natal, RN. 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 330, de 23 de abril de 2013**. Dispõe sobre os campi que integram a estrutura organizacional dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Diário Oficial, 24 de abril de 2013. p.14. Disponível em:<<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/53501370/dou-secao-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: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3967>>. Acesso em: 05 set. 2017.

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.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria n.º 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 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria n.º 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 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Portaria n.º 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.

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