

Avaliação do Custo por Aluno em um Instituto Federal de Educação

Bianca dos Santos Costa¹Fabiano Maury Raupp²

Resumo: O objetivo geral do estudo consistiu em analisar o custo por aluno nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC), ofertados no campus Palhoça Bilingue do IFSC. Em termos metodológicos, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso e documental, com uma abordagem qualitativa. Os dados foram obtidos por meio de documentos e relatórios gerados pelos sistemas gerencias do Governo Federal e por planilhas de controle do campus Palhoça Bilingue e da Reitoria. Os resultados mostram que não é somente a quantidade de alunos que faz com que os custos variem por curso, existem outras variáveis que precisam ser analisadas, como a carga horária do curso, o número de turmas disponíveis, o tempo em que são oferecidos os cursos e a própria capacidade instalada. Conclui-se que a generalização de informações de custos, como é o caso dos gastos correntes por aluno identificados no Relatório de Gestão, inviabiliza os resultados da gestão, posto que basicamente divide os custos totais do IFSC pelo número total de alunos da instituição, sem considerar as especificidades de cada curso e campus.

Palavras-chave: Custo por aluno; Custos públicos; Gestão de custos

Cost Evaluation per Student in a Federal Education Institute

Abstract: The general objective of the study was to analyze the cost per student in specialization, undergraduate, technical and initial and continuing education courses offered at the IFSC Palhoça Bilingual campus. In methodological terms, a descriptive research was carried out, through a case and documentary study, with a qualitative approach. Data were obtained through documents and reports generated by the management systems of the Federal Government and through control spreadsheets of the Palhoça Bilingual campus and the Rectory. The results show that it is not just the number of students that causes costs to vary per course, there are other variables that need to be analyzed, such as the course load, the number of classes available, the time the courses are offered. and the installed capacity itself. It is concluded that the generalization of cost information, as is the case of current expenses per student identified in the Management Report, makes management results unfeasible, since it basically divides the total costs of the IFSC by the total number of students in the institution, without consider the specificities of each course and campus.

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

1 Mestre em Administração pela Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC). E-mail: <biancasantoscosta0111@gmail.com>.

2 Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA).

Introdução

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

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

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

O Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC) é uma dessas organizações públicas federais que não possui um sistema de apuração de custos. Trata-se de uma instituição vinculada à Secretaria de Educação e Profissional e Tecnológica (SETEC) do Ministério da Educação (MEC), formando indivíduos capacitados para o exercício da cidadania e da profissão, sendo sua missão a de promover a inclusão e formar cidadãos, por meio da educação profissional, científica e tecnológica (IFSC, 2017a).

Atualmente o IFSC é formado pela Reitoria e por mais 22 campus, um deles em fase de implantação. Dentre eles, o campus Palhoça Bilíngue caracteriza-se por ser o único estruturado na modalidade Bilíngue – Libras/Português, na qual viabiliza uma interação entre surdos e ouvintes no campo educacional e profissional, sendo a primeira unidade na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica deste tipo no território brasileiro (IFSC, 2017b). O campus Palhoça Bilíngue diferencia-se dos outros 21 campus do IFSC pela estrutura curricular, que oferece conhecimentos diversos sobre o bilinguismo de dupla modalidade, ou seja, oral e visual. A Língua Brasileira de Sinais (LIBRAS), reconhecida pela Lei nº 10.436, de 24 de abril de 2002, é o principal elemento que diferencia o campus Palhoça Bilíngue dos demais, visto que nessa instituição a educação de pessoas surdas é um dos pilares de sustentação. Além da estrutura curricular, tem como diferencial a necessidade de contratação de servidores com formação bilíngue (Libras-Português) e de técnicos de tradução e interpretação que tenham conhecimentos específicos da área de educação de surdos.

Apesar do campus do IFSC apresentarem construções físicas e estruturais semelhantes, a comparação relacionada ao custo de um aluno entre os campus pode apresentar divergências, tendo em vista que cada um possui suas especificidades. Desta forma, a não incorporação de um sistema de custos no IFSC, além de representar uma ausência de atendimento à questão fiscal, acaba por prejudicar as análises e os controles dos gestores, a fim de que possam tomar decisões estratégicas relacionadas às atividades de cada campus. O conhecimento do custo por aluno do campus Palhoça Bilíngue pode caracterizar uma observância às exigências legais relacionadas aos custos públicos, bem como auxiliar na questão gerencial, já que se trata de uma unidade de ensino diferenciada, caracterizada pelas particularidades de um campus bilíngue.

Diante da problemática apresentada, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o valor do custo por aluno nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC), ofertados no campus Palhoça Bilíngue do IFSC? Para tanto, o objetivo geral do estudo consistiu em analisar o custo por aluno nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC), ofertados no campus Palhoça Bilíngue do IFSC. Em termos de objetivos específicos buscou-se o seguinte: descrever os centros de custos envolvidos na análise; mensurar os custos do Campus Palhoça Bilíngue; e identificar o custo por vaga e o custo da matrícula efetiva nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC).

Esta pesquisa se justifica por haver na literatura poucos trabalhos relacionados à apuração dos custos por alunos em instituições públicas. Tal afirmativa foi balizada por um levantamento realizado, semelhante ao apresentado por Drehmer e Raupp (2016), a partir de uma pesquisa na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações - BDTD, no mês de agosto de 2017. Foram encontrados 28 documentos, sendo três teses e 25 dissertações. Do total encontrado foram descartadas 15 dissertações e duas teses por não enfatizarem a apuração dos custos por alunos de instituições públicas e por apresentarem temáticas ligadas à educação de modo genérico, como por exemplo, evasão escolar, merenda, fontes de financiamento e estudos em instituições privadas. Dos 11 trabalhos restantes, foram considerados apenas 10, pois uma dissertação está listada duplamente.

Gestão de Custos no Setor Público

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

Outra mudança significativa relacionada ao modelo gerencial de administração pública ocorreu com a aprovação da Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998, que incluiu o princípio da eficiência no art. 37 da Constituição, determinando que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

Após a introdução do princípio da eficiência para avaliação das ações da administração pública na Constituição Federal, o próximo dispositivo legal que fez referência ao gerenciamento dos custos públicos foi o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que trouxe a necessidade da adoção de um modelo de gerenciamento que compreenda o controle de custos em cada programa executado pela Administração Federal.

Apesar da menção aos textos legais, deve-se enfatizar que a adoção de gestão de custo no setor público não representa apenas um atendimento a legislação vigente, visto que proporciona uma ferramenta útil para uso gerencial, proporcionando formas de eficiência, controle, redução de custos, dentre outros benefícios para a administração pública. O controle, por exemplo, permite aos gestores a construção de análises mais confiáveis para tomada de decisão, além de possibilitar um adequado planejamento dos orçamentos anuais, pautado nos históricos das informações registradas. Para Slomski (2006), a apuração de custos na administração pública auxilia os gestores a tomar as melhores decisões, escolhendo entre produzir ou comprar bens e serviços, produzir ou terceirizar e/ou privatizar, contribuindo com a necessidade dos gestores em conhecer os custos de suas entidades.

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

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

Cruz e Platt Neto (2007) também elencam vantagens em se adotar uma metodologia de controle de custo para o setor público, tais como: cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, melhor aproveitamento dos recursos e planejamento de despesas, possibilidade de evitar inadimplência, melhoria da qualidade, e auxílio à prestação de contas aos cidadãos. Mauss e Souza (2008) destacam a possibilidade de economicidade da gestão pública, auxílio nas decisões sobre quais serviços serão prestados e quais serão terceirizados pelo setor público, e indicação de reduzir ou eliminar gastos.

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

Estudos Anteriores

No Quadro 1 estão apresentados de forma sintética os trabalhos encontrados no site BDTD, cujo esforço de pesquisa relaciona-se à identificação do custo por aluno. Após o Quadro são apresentados os principais objetivos pretendidos nesses trabalhos, os procedimentos metodológicos aplicados e os resultados apontados.

Quadro 1 - Estudos sobre “custos por aluno” em instituições públicas

Tipo	Título	Instituição Estudada	Autor
Dissertação	Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras	Instituições Federais de Educação Superior	Reinert (2005)
Dissertação	Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada	UFSC e UNIVALI	Souto (2006)
Dissertação	Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa	Universidade Federal de Viçosa	Magalhães (2007)
Dissertação	O financiamento da Universidade Estadual de Goiás: o programa bolsa universitária e o custo do aluno	UEG	Magalhães (2009)
Dissertação	Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise Comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFPR e UFRGS	Chiau (2010)
Dissertação	Proposta de modelo gerencial de custo: um estudo de caso na Faculdade de Tecnologia da Universidade Federal do Amazonas	UFAM	Vale (2012)
Tese	Desenvolvimento de um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade: uma aplicação a municípios de Goiás	Instituições Municipais de Goiás	Alves (2012)

Dissertação	Determinação do cálculo de custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública: um estudo de caso no Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina	UDESC	Heusi (2014)
Dissertação	NA PONTA DO LÁPIS: Um Estudo sobre a Metodologia de Cálculo do Índice Custo Corrente/Aluno Equivalente na Universidade Federal de Pernambuco	UFPE	Soares (2014)
Dissertação	Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM	IFAM	Bentes (2015)

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Reinert (2005) apresentou a dissertação cujo objetivo foi estruturar uma proposta metodológica de apuração de custos para Instituições Federais de Ensino Superior (IFES). Este estudo propunha fazer a identificação de metodologias já existentes e viabilizadas pelas IFES no Brasil, bem como identificar as limitações apresentadas por estas metodologias, a fim de propor alternativas de superação dessas limitações identificadas e indicar um modelo final que demonstrasse as contribuições das metodologias apontadas.

O método de custeio aplicado na pesquisa de Reinert (2005) foi o custeio baseado em atividades - ABC. A autora elaborou um modelo denominado ABCd - Universidade (Custeio Baseado em Atividades Docentes das Universidades), utilizando como base de rateio a hora atividade docente. O método proposto se aproxima conceitualmente da metodologia de custeio por absorção, embora tenha nome semelhante ao custeio baseado em atividades. A pesquisa utilizou como base de análise a Universidade Federal de Santa Catarina.

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

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

Magalhães (2009) traz como objetivo em sua dissertação estudar o financiamento da Universidade Estadual de Goiás (UEG), realizando uma vinculação entre o Programa Bolsa Universitária da Organização das Voluntárias de Goiás e o custo do aluno, analisando o cumprimento da porcentagem estabelecida na Constituição Estadual de Goiás. Para o cálculo do custo do aluno da UEG, a autora utiliza a metodologia elaborada por Amaral (2008), que realiza o levantamento dos custos totais de um período específico, cujo cálculo desconsidera alguns elementos, como restos a pagar, publicidade e outros. Os resultados apontados por Magalhães (2009) demonstram que ao longo do período analisado não houve o cumprimento constitucional do financiamento da UEG e destacou dificuldades para o cumprimento das metas estabelecidas pelo Plano Nacional de Educação no Estado de Goiás.

O trabalho de Chiau (2010) apresentou uma comparação entre os custos da Universidade Federal do Paraná

(UFPR) e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), fazendo uma análise das variações de custos entre uma universidade e outra, e da relação destes custos com o número de alunos matriculados nessas instituições. O período analisado para verificação da evolução do custo-aluno foi 2007-2009. Utilizou-se para cálculo dos custos das duas universidades o valor referente ao aluno equivalente, que é o principal índice usado para fins de análise dos custos de manutenção das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) de propositura do Tribunal de Contas da União (TCU).

Vale (2012) apresenta como objetivo de sua dissertação a apresentação e aplicação de um modelo gerencial de custos a ser utilizado pela Faculdade de Tecnologia da Universidade Federal do Amazonas (FT/UFAM), a fim de evidenciar o custo por aluno matriculado dos serviços prestados da Graduação e Pós-Graduação no ano de 2010. Para análise dos dados foi aplicado o método de custeio por absorção, utilizando como critério de rateio a proporcionalidade de acadêmicos matriculados no período analisado.

A tese de doutorado de Alves (2012) buscou desenvolver um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade. A partir do modelo foi elaborado um simulador de custos orientado por meio de um sistema computacional, que utiliza planilhas eletrônicas associadas por fórmulas e operadores lógicos, descrevendo as etapas do fluxo de informações. A aplicação desta pesquisa foi realizada em três municípios de portes distintos do Estado de Goiás e em redes de ensino com características diversas, demonstrando que por meio deste protótipo é possível realizar estimativas de demanda por professores, matrículas, infraestrutura e outras etapas de ensino segundo parâmetros de qualidade pré-estabelecidos. Os resultados de Alves (2012) apontaram que o protótipo realizou o cálculo do custo por aluno/ano em um período de dez anos e os valores estimados foram superiores aos valores observados em pesquisa anteriores.

Heusi (2014) apresentou em sua dissertação um estudo cujo objetivo foi definir o cálculo de custo por vaga em curso de graduação e pós-graduação em um centro de ensino de uma Universidade Pública. Foi utilizada a metodologia de custeio por absorção para tratamento dos dados. O gasto com folha de pagamento na pós-graduação representou 85%. Os elementos com maiores impactos observados no cálculo do custo do aluno foram: a estrutura departamental e o tempo em que o curso estava sendo oferecido pelo Centro.

Soares (2014) expõem em sua dissertação uma análise referente à metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente, tomando como parâmetro os dados da Universidade Federal de Pernambuco, ano de 2012, realizando uma comparação com as metodologias difundidas na literatura de custos. A coleta dos dados foi realizada por meio de estudos acadêmicos que demonstram possíveis propostas de sistemas de custos que podem ser aplicados nas organizações públicas. Soares (2014) conclui que a metodologia proposta pelo Tribunal de Contas da União (TCU) referente ao cálculo do custo corrente aluno equivalente não reflete a realidade de custos das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES).

A dissertação de Bentes (2015) propõe a aplicação de um modelo de apuração de custos por aluno no âmbito do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM) dos cursos técnicos integrados em Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária. Para o cálculo dos custos foi utilizada a metodologia de custeio baseado em atividades, tendo como referência o ano de 2014. Para esta metodologia foram identificadas 37 atividades, sendo 7 consideradas atividades fins e 30 atividades meio.

Os resultados apontados por Bentes (2015) concluem que o curso técnico em Agroecologia apresentou um valor de custo por aluno acima do apurado pela metodologia estabelecida pelo Ministério da Educação (MEC), entretanto o curso de Técnico em Agropecuária apresentou um custo corrente inferior. O elemento de maior impacto no custo por aluno do curso de Tecnologia em Agroecologia foi o custo com horas aula de professores, representando 56,36%. No curso Técnico em Agropecuária esse valor ficou menor que o valor dos custos indiretos.

A maioria dos trabalhos apresentou uma proposta ou um modelo de apuração dos custos em um determinado período de tempo, demonstrando a metodologia de custeio utilizada para o tratamento dos dados, bem como os

critérios aplicados. A análise desses estudos contribuiu para preconizar os assuntos em comuns apontados nas discussões de cada trabalho, observando as principais abordagens aplicadas para identificar o custo por aluno em instituições públicas.

Procedimentos Metodológicos

Contexto da pesquisa

O Campus Palhoça Bilíngue do Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC) é o objeto de estudo do presente trabalho. Tal campus foi inaugurado em 26 de setembro de 2013 no bairro Pedra Branca, localizado no município de Palhoça, Estado de Santa Catarina. Este campus é a primeira instituição da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica do país a oferecer uma educação para surdos na modalidade bilíngue. Segundo Neves (2017), o campus Palhoça Bilíngue é a única escola de ensino médio na região da Grande Florianópolis a oportunizar aos surdos um ensino na perspectiva bilíngue (Libras/Português).

Os cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de Formação Inicial e Continuada (FIC) ofertados pelo campus Palhoça Bilíngue são estruturados a partir de dois itinerários formativos e articulados pela presença da perspectiva bilíngue, quais sejam o de multimídia e o de educação bilíngue. De acordo com o IFSC (2017b), o itinerário correspondente aos cursos da Educação Bilíngue apresenta o objetivo de formar profissionais orientados a desenvolver e difundir os conhecimentos na área da educação de surdos, Língua Brasileira de Sinais e Língua Portuguesa. Já o itinerário correspondente aos cursos de Multimídia apresenta o objetivo de orientar e formar profissionais para trabalhar na área da visualidade, ou seja, com diferentes modalidades de mídias, por exemplo, imagens, textos, vídeos, áudios, fotografias e animações.

Tipologias da pesquisa

A pesquisa é definida de acordo com os critérios baseados na classificação de Raupp e Beuren (2004), que considera os tipos de pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos, e quanto à abordagem do problema. A tipologia da pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como sendo descritiva. Segundo Andrade (2010), a pesquisa descritiva é aquela em que os fatos são observados, registrados e analisados de forma que o pesquisador não interfira nas informações geradas.

Com relação aos procedimentos da pesquisa, este estudo apresenta-se como documental e estudo de caso. A pesquisa documental, conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), é baseada em “materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Marconi e Lakatos (2006) destacam que a fonte de coleta de dados documental está restrita a documentos, que podem ser escritos ou não, e que são considerados fontes primárias. A classificação em estudo de caso deu-se principalmente por reunir as informações detalhadas do câmpus Palhoça Bilíngue, de maneira a permitir o conhecimento do custo por aluno de seus cursos. Conforme Yin (2001), a pesquisa realizada por meio de estudo de caso permite investigar o fenômeno com maior profundidade, preservando as suas características significativas.

A caracterização da pesquisa quanto à abordagem do problema apresenta-se como predominantemente qualitativa. Segundo Richardson (1999, p. 80), essa abordagem “pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. A abordagem qualitativa empregada nesse estudo permitiu mensurar e descrever os custos que compõem os cursos de especialização, graduação, técnico e FIC do Campus Palhoça Bilíngue, demonstrando os elementos que fazem parte deste custo, bem como a forma como esses dados foram tratados a partir da aplicação da metodologia de custeio por absorção.

Coleta de análise dos dados

Em termos de fontes documentais, fez-se uso de documentos e relatórios gerados pelos sistemas informatizados do Governo Federal, adotados no processo de planejamento, execução e controle do IFSC, além da verificação de planilhas gerenciais e de controles disponibilizados pelo Departamento de Administração (DAM) e pelo Departamento de Ensino (DEPE) do campus Palhoça Bilíngue. A técnica utilizada para a análise desses dados foi a análise descritiva, na qual Contandriopoulos, et al. (1994) considera como uma técnica que utiliza instrumentos de estatísticas para demonstrar o comportamento de uma variável em uma população.

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

As informações relacionadas aos gastos despendidos do campus Palhoça Bilíngue e da Reitoria no ano de 2017, ano analisado, foram disponibilizadas pela Coordenadoria de Compras, Orçamento e Finanças deste campus, que forneceu os dados por meio de planilhas gerenciais e relatórios extraídos diretamente de consultas realizadas no Tesouro Gerencial, que é um sistema do Governo Federal que gera relatórios com base em informações do SIAFI. Como a Reitoria realiza atividades de apoio a todos os campus do IFSC, uma parcela dos seus custos foi considerada para o cálculo do custo do aluno do campus Palhoça Bilíngue.

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

Para análise dos custos gerais do campus Palhoça Bilíngue e da Reitoria foi utilizada a mesma abordagem do Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), na qual estabelece a liquidação como o estágio da despesa para apropriação das informações. Os gastos referentes às despesas de capital não foram considerados nesse estudo, já que o plano de execução para o registro da depreciação dos permanentes desse Instituto não está concluído. A categoria econômica da despesa considerada neste estudo abrange apenas as despesas correntes.

Resultados da Pesquisa Empírica

Tendo por base as metodologias aplicadas nos estudos de Reinert (2005), Vale (2012), Heusi (2014) e Bentes (2015), relacionados com a identificação de custos em instituições públicas de ensino e apresentados na seção de estudos anteriores, estabeleceu-se seis etapas para a apuração do custo por aluno dos quatro tipos de cursos ofertados pelo campus Palhoça Bilíngue do IFSC. Na primeira etapa foi realizada a identificação dos recursos utilizados no ano de 2017 para manter o funcionamento do campus Palhoça Bilíngue do IFSC.

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

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

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

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

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

O conhecimento dos custos por vaga e por matrícula, dos cursos técnicos, de graduação, especialização e FIC ofertados pelo campus Palhoça Bilingue do IFSC no ano de 2017 possibilitará à gestão esclarecimentos sobre a aplicação e otimização dos recursos públicos, demonstrando que os custos não apenas variam em função do número de alunos existentes na instituição, mas podem variar também em função do número de cursos ofertados e da carga horária disponibilizada. A Tabela 1 foi elaborada com o intuito de apresentar os custos de forma comparativa (vaga e matrícula).

Tabela 1 – Comparativo entre o custo da vaga e da matrícula por curso

Tipo de Curso	Custo da Vaga	Custo da Matrícula
Técnico em Tradução e Interpretação de Libras	15.875,05	10.583,37
Técnico em Comunicação Visual	28.706,34	14.050,36
Técnico em manutenção e Suporte em Informática	12.465,45	12.465,45
Pedagogia Bilingue – Libras / Português	14.950,20	15.333,54
Tecnologia em Produção Multimídia	19.884,96	11.282,25
Educação de surdos	8.488,87	8.706,53
Todos os cursos FIC	5.606,46	6.076,62

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

O cálculo do custo da vaga foi realizado por meio do número de vagas que foram oferecidos em cada curso no ano de 2017. Para o cálculo do custo da matrícula foi considerado o número de matrículas que foram realizadas também durante todo o ano de 2017. A Tabela 1 demonstra que os cursos que apresentam o Custo da Vaga superior ao Custo da Matrícula são dois cursos Técnicos, o de Tradução e Interpretação de Libras e o de Comunicação Visual, juntamente com o curso de graduação em Produção Multimídia. Observa-se que esse fato pode ocorrer nos cursos em que são oferecidas vagas nos dois semestres do ano, pois para o cálculo do número de matrículas são considerados o número total de alunos ingressantes no ano, somado com o número de alunos que já estavam cursando em semestres anteriores. Assim, o número de matrículas se torna superior ao número de vagas regulares em cada semestre.

O curso Técnico de Comunicação Visual é o que apresenta a maior diferença entre o cálculo do custo das matrículas realizadas e das vagas oferecidas, totalizando R\$ 14.655,09. Essa diferença representa um valor até maior que o custo da vaga e o custo da matrícula de outros cursos. O fato é que este curso apresenta o maior número de turmas do campus Palhoça, sendo que em 2017 apresentou 11 turmas, ao passo que os outros dois cursos que apresentaram oferta de vagas semestrais (Tradução e Interpretação de Libras e o Tecnólogo em

Produção Multimídia) continham apenas 4 turmas cada um.

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

Também é possível verificar na Tabela 1 que há cursos que apresentam o custo da vaga inferior ao custo da matrícula. Apesar de o curso de graduação em Pedagogia Bilingue ter suas vagas ofertadas semestralmente, apenas no segundo semestre de 2017 foi ofertada a primeira turma deste curso e o número de matrículas efetuadas acabou sendo menor que o número de vagas ofertadas. Acredita-se que para os próximos anos possa acontecer o contrário, em que o custo da vaga passe a ser superior ao número de matrículas, pois já existiram turmas em andamento. Para o curso de especialização em Educação de Surdos o custo da vaga também foi menor que o custo da matrícula, pois teve o número de matrículas efetuadas menor que o número de oferta de vagas. Deve-se considerar que para esse curso de especialização os custos das vagas serão sempre menores ou iguais aos custos da matrícula, pelo fato de que as vagas deste curso são oferecidas bianuais, ou seja, só se começa nova turma quando a anterior é concluída, podendo ter o número de alunos sempre igual ou inferior ao número de vagas.

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

A Tabela 1 também permite fazer um comparativo entre cada curso, demonstrando que o curso Técnico é o que apresenta maior diferença entre o custo da vaga e o da matrícula, apresentando um total de R\$ 19.947,66. O curso de Graduação apresentou uma diferença de R\$ 8.219,37, os cursos FIC o valor de R\$ 470,16 e o curso de especialização uma diferença de 217,66. As diferenças apontadas levam em consideração o número de vagas oferecidas em cada curso e o número de matrículas realizadas (em todas as turmas deste curso) no ano de 2017. Nos cursos técnicos foram oferecidas 236 vagas e foram realizadas 397 matrículas. Nos cursos de graduação foram oferecidas 120 vagas e foram realizadas 180 matrículas. No curso de especialização foram oferecidas 40 vagas e foram realizadas 39 matrículas. E para os cursos FIC foram oferecidas 685 vagas e foram realizadas 632 matrículas.

Observa-se que o custo da vaga tende a ser maior que o custo da matrícula nos cursos em que o período de duração é superior ou igual a dois anos, pois necessariamente a cada semestre são disponibilizadas novas turmas, fazendo com que o custo da matrícula seja diluído pelo número de turmas até que o curso seja concluído. Percebe-se que o custo da vaga tende a ser menor que o custo da matrícula em cursos com turmas únicas, pelo fato de que novas ofertadas de vagas só serem disponibilizadas após a conclusão desta turma, sendo o caso dos cursos FIC, do curso de especialização e do curso Técnico oferecido na modalidade de PROEJA, que no mínimo terão o custo da vaga igual ao custo da matrícula quando forem preenchidas todas as vagas.

Outra análise comparativa a partir dos dados da Tabela 1 relaciona o custo da matrícula dos cursos do campus Palhoça Bilingue com o indicador administrativo de Gasto Corrente por Aluno (GCA), informado no Relatório de Gestão do IFSC em cumprimento ao Acórdão do TCU nº 2.267, de 13 de dezembro de 2005. De acordo com o Relatório de Gestão do IFSC (2018), o valor da despesa média para cada aluno matriculado no IFSC em 2017 foi de R\$ 10.493,35.

Na Tabela 2 é apresentado um comparativo entre o valor total do Gasto Corrente por Aluno e o valor apurado nesta pesquisa para o custo da matrícula dos cursos ofertados no campus Palhoça Bilingue.

Tabela 2 - Análise comparativa do Custo por Matrícula

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

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Observa-se na Tabela 2 que os valores dos custos por matrícula em cada curso do Campus Palhoça Bilíngue demonstraram significativas diferenças na comparação com o valor apurado pela média geral dos “Gastos Correntes por Aluno” da instituição. Utilizando a mesma metodologia de cálculo apurada para o Gasto Corrente por Aluno para toda a instituição (IFSC, 2018), foi efetuado o cálculo com informações apenas do campus Palhoça Bilíngue, na qual apresentou como despesa média o valor de R\$ 9.188,57 para cada aluno matriculado nesse campus, sendo este valor menor do que o apurado pela média geral de todo o IFSC (R\$ 10.493,35) e totalmente diverso ao valor encontrado nesse estudo com aplicação da metodologia de apuração dos custos por absorção.

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

Conclusões

O presente estudo teve como objetivo geral analisar o custo por aluno nos cursos de especialização, graduação, técnico e cursos de formação inicial e continuada (FIC), ofertados no campus Palhoça Bilíngue do IFSC. Primeiramente foram descritos os centros de custos envolvidos nesta análise, em seguida foram mensurados os custos correspondentes ao câmpus Palhoça Bilíngue e, por último, foi identificado o custo por vaga e o custo por matrícula efetiva em cada um dos cursos de graduação, especialização, técnico e cursos de formação inicial e continuada deste campus. A apuração dos custos tanto por vaga quanto por matrícula se fez necessária, posto que os cursos objeto deste estudo apresentam períodos de duração e quantitativos de turmas diferentes.

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

IFSC pelo número total de alunos da instituição, sem considerar as especificidades de cada curso e de cada campus.

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

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

Referências

- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, ano 50, n.1, p. 37-63, 1999.
- ALVES, T. Desenvolvimento de um modelo de previsão de custos para planejamento de sistemas públicos de educação básica em condições de qualidade: uma aplicação a municípios de Goiás. 2012. 342 f. **Tese** (Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- ANDRADE, M. M. de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. São Paulo: Atlas, 2010.
- BENTES, A. C. L. Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM. 2015. 93 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015.
- 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. Brasília, 1967.
- BRASIL. **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. Brasília, 1998.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19**, de 04 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 1998.
- BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.
- BRASIL. **Lei nº 10.436**, de 24 de abril de 2002. Dispõe sobre a Língua Brasileira de Sinais – Libras e dá outras providências. Brasília, 2002.
- CHIAU, A. V. Custos nas instituições federais de ensino superior: análise comparativa entre a Universidade Federal do Paraná e a Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2010. 94 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.
- 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, 2008. Brasília, 2008.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. 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. Brasília, 2011.
- CONTANDRIOPOULOS, A. et al. **Saber preparar uma pesquisa**: definição, estrutura e financiamento. São Paulo: Hucitec: Abrasco, 1994.
- COSTA, B. dos S.; RAUPP, F. M., DIAS, J. da S. Sistema de custos no setor público: um estudo nos estados brasileiros face a realidade de implantação. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos, XXIV, 2017, Florianópolis, Santa Catarina. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2017.
- CRUZ, F. da, PLATT NETO, O. A. **Contabilidade de custos para entidades estatais**: metodologias e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- 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, p. 121-138, 2016.
- DREHMER, A. F.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Implantação do sistema de informação de custos em prefeituras catarinenses: o que dizem os contadores sobre as dificuldades e contribuições? In: **Congresso Brasileiro de Custos**, XXIII, 2016, Porto de Galinhas, Pernambuco. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2016.
- HEUSI, A. C. da S. Determinação do cálculo do custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública: um estudo de caso no centro de artes da universidade do estado de Santa Catarina. 2014. 141 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.
- INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC). Portal do IFSC. 2017a. Disponível em: <<http://www.ifsc.edu.br>>. Acesso em: 15 agosto 2017.
- INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC). Site Oficial do Câmpus Palhoça Bilingue. 2017b. Disponível em: <<http://palhoça.ifsc.edu.br>>. Acesso em: 15 agosto 2017.
- INSTITUTO FEDERAL DE SANTA CATARINA (IFSC). Relatório de Gestão do Exercício de 2017. 2018. Disponível em: <http://www.ifsc.edu.br/documents/23567/185204/relatorio_gestao_2017.pdf/1ab49ed5-8771-1fd0-3203-aab5225c5c6a>. Acesso em: 02 abril 2018.
- KLADI, M. C. E.; FERRARI, A. L. S. O sistema de custos do governo federal e o macro processo orçamentário e financeiro da administração pública federal. In: Congresso CONSAD de Gestão Pública, IV, 2011, Brasília, DF. **Anais...** FJP: Belo Horizonte, 2011.
- 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, 2010.
- MAGALHÃES, E. A. de. Custos do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. 2007. 147 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2007.
- MAGALHÃES, L. de C. O financiamento da Universidade Estadual de Goiás (UEG): o programa bola universitária e o custo do aluno. 2009. 228 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2009.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.
- NEVES, B. C. Educação Bilingue para surdos e as implicações para o aprendizado da Língua Portuguesa como segunda língua. 2017. 271 f. **Tese** (Doutorado), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.
- REINERT, C. Metodologia para apuração de custos nas IFES Brasileiras. 2005. 92 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.
- REINERT, J. N.; REINERT, C. Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior. In: Congresso Internacional de Custos, IX, 2005, Florianópolis, Santa Catarina. **Anais...** São Leopoldo: ABC, 2005.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Portaria nº 157**, de 09 de Março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Diário Oficial da União. Brasília, 2011.

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

SOARES, O. J. M. Na ponta do lápis: um estudo sobre a metodologia de cálculo do índice custo corrente/aluno equivalente na Universidade Federal de Pernambuco. 2014. 106 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

SOUTO, Á. J. de. Análise comparativa de custos entre uma universidade pública e uma universidade privada. 2006. 88 f. **Dissertação** (Mestrado), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

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), Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2012.

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

Submetido em: 07/2021.

Aprovado em: 05/2023.