ESE POLITÉCNICO DO PORTO

Fernando Moscon

Determinação de Custos e do Desempenho Econômico dos Cursos Superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS em 2016

MESTRADO EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS

Dezembro 2018

ESE POLITÉCNICO DO PORTO

Fernando Moscon

Determinação de Custos e do Desempenho Econômico dos Cursos Superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS em 2016

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
MESTRE

Orientação
Prof. Doutor Armando Mendes Jorge Nogueira da Silva

— MESTRADO EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS

Dezembro 2018

Dedicatória

Dedico este trabalho a minha querida e amada esposa, Eula T. G. L. Moscon, companheira em todos os momentos, que me incentivou e apoiou durante todo o mestrado.

A minha filha Maria Fernanda L. Moscon, que me deu tanto carinho nesse período e suportou minha ausência em alguns momentos.

AGRADECIMENTOS

A todos os meus familiares e amigos, pelo apoio, motivação e auxílio.

Aos meus orientadores, Professor Doutor Fernando José Cardoso, que me orientou até agosto de 2018, e ao Professor Doutor Armando Mendes Jorge Nogueira da Silva, que me orientou de agosto a dezembro de 2018, pelas constantes colaborações.

Aos professores da ESE e do IPP pelos ensinamentos.

A minha esposa e a minha filha, por toda a dedicação e compreensão nessa caminhada, com muito amor.

Aos meus colegas e amigos, por estarem sempre me apoiando.

A Deus, por ter me permitido chegar até aqui.

Custos não existem para serem calculados. Custos existem para serem reduzidos.

Taiichi Ohno

Um cínico é aquele que sabe o preço de tudo, porém o valor de nada.

Oscar Wilde

RESUMO

A gestão de custos no setor público além de ser uma necessidade, agora é uma obrigatoriedade legal no Brasil, conforme a NBC T 16.11 de 2013. Nessa obrigação estão incluídos todos os órgãos, poderes e esferas da Administração Pública brasileira, direta e indireta.

Assim o Instituto Federal Farroupilha – IFFar, ainda que sendo uma autarquia, entidade indireta da Administração Pública, está obrigado a escolher um dos métodos ou sistemas de custeio elencadas na NBC T 16.11 para gerir seus custos.

Essa norma está em consonância com o gerencialismo no setor público, iniciado com a Emenda Constitucional 19 de 1998, que combate o excesso de burocracia e promove a eficiência, a gestão gerencial e a gestão de custos, entre outros no setor público.

Nesse sentido, essa dissertação de mestrado visa determinar os custos dos cursos superiores do IFFar – Campus Santa Rosa, comparando-os aos custos de oportunidade de cursos similares em instituições de ensino privadas próximas, almejando apurar o Resultado do Exercício dos cursos superiores do IFFAr obtido pela diferença entre a Receita Econômica de cada curso (dada pelo valor do serviço similar prestado no privado) e a totalidade dos seus custos, para concluir pela (in)eficiência do IFFar.

Por fim, conclui-se que a gestão de custos das licenciaturas é menos eficiente que a gestão de custos dos bacharelados no IFFar, verfificando assim através desta investigação que dos cursos estudados alguns têm valor económico positivo, gerando uma vantagem para a sociedade, e noutros casos o valor gerado é insuficiente economicamente.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão de Custos, Setor Público, Cursos Superiores, Instituto Federal Farroupilha.

ABSTRACT

Cost management in the public sector, besides being a necessity, is now a legal obligation in Brazil, according to NBC T 16.11 of 2013. This obligation includes all the organs, powers and spheres of the Brazilian Public Administration, direct and indirect.

Thus, the Federal Institute Farroupilha - IFFar, although being an autarchy, an indirect entity of the Public Administration, is obliged to choose one of the methods or systems of costing listed in NBC T 16.11 to manage its costs.

This norm is in line with the managerialism in the public sector, initiated with Constitutional Amendment 19 of 1998, that fights excess bureaucracy and promotes efficiency, management and cost management, among others in the public sector.

In this sense, this dissertation aims to determine the costs of the IFFar - Santa Rosa Campus higher courses, comparing them to the opportunity costs of similar courses in nearby private institutions, aiming to determine the results of the IFFAr higher courses obtained by the difference between the Economic Revenue of each course (given by the value of the similar service rendered in the private sector) and the totality of its costs, to conclude by the (in) efficiency of the IFFar.

Finally, it is concluded that the cost management of undergraduate degrees is less efficient than the management of costs of bachelor's degrees in IFFar, thus verifying through this investigation that some of the courses studied have a positive economic value, generating an advantage for society, and in others the value generated is insufficient economically.

KEYWORDS: Cost Management, Public Sector, Higher Courses, Farroupilha Federal Institute.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS ix

LISTA DE TABELAS, QUADROS E ILUSTRAÇÕES xiii

INTRODUÇÃO 1

1. CAPITULO I – REVISÃO DE LITERATURA 5
- 1.1. Classificação de custos 5
- 1.1.1. Custos Diretos 8
- 1.1.2. Custos Indiretos 9
- 1.1.3. Custos Fixos 11
- 1.1.4. Custos Variáveis 11
- 1.2. Contabilidade pública de custos 12
- 1.3. Gestão de custos 16
- 1.3.1. Importância da gestão de custos para a gestão geral 17
- 1.3.2. Dificuldades de determinar custos 23
- 1.3.3. Métodos de determinar custos 28
- 1.4. Custos no setor público 30
- 1.4.1. Diferenças do Setor Público Face ao Setor Privado 32
- 1.5. Construção da DRE no Setor Público 38

2. CAPÍTULO II – PROJETO DE PESQUISA 39
- 2.1. Problema e Objetivos 39
- 2.1.1. Problema e sua justificação 39
- 2.1.2. Objetivo geral 40
- 2.1.3. Objetivos Específicos 41
- 2.2. Metodologia 42
- 2.2.1. Tipo de Pesquisa 42
- 2.2.2. Estudo de caso 43
- 2.3. Local de estudo e participantes 44
- 2.3.1. Local de estudo 44
- 2.3.2. Participantes 46
- 2.4. Técnicas de recolha de dados 47
- 2.5. Técnicas de tratamento de dados utilizadas 48
- 2.6. Confiabilidade e validade 48

3. CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO - ANÁLISES E RESULTADOS 51
- 3.1. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Licenciatura em Matemática no IFFar 51
- 3.1.1. Custos Diretos da Licenciatura em Matemática do IFFar 52
- 3.1.2. Custos Indiretos da Licenciatura em Matemática do IFFar 57
- 3.2. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Licenciatura em Ciências Biológicas 61

3.2.1. Custos Diretos da Licenciatura em Ciências Biológicas 62
3.2.2. Custos Indiretos da Licenciatura em Ciências Biológicas do IFFar 67
3.3. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Bacharelado em Administração 72
3.3.1. Custos Diretos do Bacharel em Administração do IFFar 73
3.3.2. Custos Indiretos do Bacharel em Administração do IFFar 76
3.4. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Bacharelado em Arquitetura e urbanismo 79
3.4.1. Custos Diretos do Bacharel em Arquitetura e urbanismo do IFFar 80
3.4.2. Custos Indiretos do Bacharel em Arquitetura do IFFar 84
3.5. Custos em instituições superiores 86
3.5.1. URI – Licenciatura em Matemática 86
3.5.2. UNIJUÍ – Licenciatura em Matemática 86
3.5.3. URI – Licenciatura em Ciências Biológicas 87
3.5.4. UNIJUÍ – Licenciatura em Ciências Biológicas 87
3.5.5. URI – Bacharel em Administração 88
3.5.6. UNIJUÍ – Bacharel em Administração 88
3.5.7. URI – Bacharel em Arquitetura e Urbanismo 89
3.5.8. UNIJUÍ – Bacharel em Arquitetura e Urbanismo 89
3.6. Comparação entre os Custos e a Receita Econômica dos Cursos 90

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS 95

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 97

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

ABC – Custeio Baseado em Atividades
ACC's – Atividades Complementares ao Curso
Ampl. – Ampliada(o)
art. – artigo
Atual. – Atualizada(o)
BSC – Balanced ScoreCard
BTU – Unidade Térmica Britânica
CAPSF – Coordenação de Almoxarifado, Patrimônio e Seção de Frotas
CEP – Comitê de Ética na Pesquisa
CF – Constituição Federal
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CIP – Comitê Institucional de Pesquisa
CGU – Controladoria-Geral da União
CIF – Custos Indiretos de Fabricação
CLC – Coordenação de Licitações e Contratos
COF – Coordenação de Orçamento e Finanças
ComprasNet – Portal de Compras do Governo Federal
CSLL – Contribuição Sobre o Lucro Líquido
CSP – Custo do Serviço Prestado
CST – Coordenação do Sistema Tributário
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DAD – Diretoria de Administração
DE – Diretoria de Ensino
DG – Direção Geral
DOU – Diário Oficial da União
DPDI – Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional
DPEP – Diretoria de Pesquisa, Extensão e Produção
DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

EaD – Ensino a Distância ou Educação a Distância
EBTT – Ensino Básico, Técnico e Tecnológico
Ed. – Edição
ESE – Escola Superior de Educação
FOPAG – Folha de Pagamento
IFE's – Instituições Federais de Ensino
IFFar – Instituto Federal Farroupilha
IN – Instrução Normativa
inc. – inciso
INPS - Instituto Nacional de Previdência Social
INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social
IPP – Instituto Politécnico do Porto
IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
Km – Quilômetro
LC – Lei Complementar
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LIMPE – Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
m^2 - metro quadrado
m^3 - metro cúbico
MD – Materiais Diretos
MEC – Ministério da Educação (ex Ministério da Educação e Cultura)
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul
MOD – Mão de Obra Direta
MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NCM – Nomenclatura Comum do MERCOSUL
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional
PeCC – Prática enquanto Componente Curricular

PEPS – Primeiro que Entra, Último que Sai

PN – Parecer Normativo

PNE's – Portadores de Necessidades Especiais

PPA – Plano PluriAnual

PPC – Plano Pedagógico do Curso

PPCI – Plano de Prevenção Contra Incêndio

ProEJA – Programa de Educação de Jovens e Adultos

Profs – Professores

Qtde - Quantidade

R$ - Reais (Unidade monetária brasileira)

RAD – Regulamento de Atividades Docentes

Reimp. – Reimpressão

Rev. – Revista(o)/Revisada(o)

RFB – Receita Federal Brasileira

RGPP - Regime Geral de Previdência Privada

RGPS - Regime Geral de Previdência Social

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RKW – Reichskuratoriun fur Wirtschaftlichtkeit, que traduzido literalmente do alemão para o português é "Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica".

S.A. - Sociedades Anônimas

SCDP – Sistema de Concessão de Diárias e Passagens

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais

SICSP – Subsistema de Informação de Custos no Setor Público

SIG – Sistema Integrado de Gestão

SRA – Setor de Registros Acadêmicos

TAE – Técnico Administrativo em Educação

TCC – Trabalho de Conclusão de Curso

TI – Tecnologia da Informação

TOC – Teoria das Restrições

UEP – Unidade de Esforço de Produção

UEPS – Último que Entra, Primeiro que Sai

UNIJUI – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul Ijuí

URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões

LISTA DE TABELAS, QUADROS E ILUSTRAÇÕES

Tabela 1: Termos aplicáveis a Contabilidade de Custos. 6
Tabela 2: Conceito e Classificação dos Gastos. 7
Tabela 3: Métodos ou Sistemas de Custeio 29
Tabela 4: Principais diferenças entre Setor Público e Setor Privado na gestão. 36
Tabela 5: Metodologia usada no presente trabalho 43
Tabela 6: Bens da Sala de Aula da Matemática 53
Tabela 7: Bens do Laboratório de Matemática 54
Tabela 8: Professores do Curso Superior de Licenciatura em Matemática 55
Tabela 9: Gratificação Natalina e Férias dos Professores da Matemática 56
Tabela 10: Veículos 59
Tabela 11: Bens da Sala de Aula de Ciências Biológicas 63
Tabela 12: Depreciação dos Bens do curso de Ciências Biológicas 64
Tabela 13: Professores do Curso de Licenciatura em Ciências Biológicas 65
Tabela 14: Gratificação Natalina e Férias dos Profs. de Ciências Biológicas 66
Tabela 15: Serviços prestados para o IFFar Santa Rosa em 2016 69
Tabela 16: Bens Permanentes da Sala de Aula do Curso de Administração 73
Tabela 17: Professores do Curso Superior de Bacharel em Administração 75
Tabela 18: Gratificação Natalina e Férias dos Profs. da Administração 76
Tabela 19: Bens Permanentes da Sala de Aula do Curso de Administração 81
Tabela 20: Professores do Curso Superior de Bacharel em Arquitetura 82
Tabela 21: Gratificação Natalina e Férias dos Profs. da Administração 83

Quadro 1: DRE de aluno da Licenciatura em Matemática 60
Quadro 2: DRE de aluno da Licenciatura em Ciências Biológicas 71
Quadro 3: DRE de aluno do Bacharel em Administração 78
Quadro 4: DRE de aluno do Bacharel em Arquitetura 85

Ilustração 1: Diferenciação entre custos e despesas. 6

INTRODUÇÃO

Essa dissertação apresenta a temática da gestão de custos no setor público, que se tornou obrigatória no Brasil, para toda a Administração Pública, tanto nos níveis Federal, Estadual, Distrital e Municipal, como nas esferas Executiva, Legislativa e Judiciária, inclusive Ministério Público e Administração Indireta, desde a expedição da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 16, especialmente no ponto 16.11, em 2013, porém, ainda não praticada ou apenas parcialmente praticada por alguns órgãos públicos, como é o caso atual do Instituto Federal Farroupilha – IFFar.

Por objetivo geral o presente estudo determinará os custos, em 2016, dos cursos superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS, indicando a eficiência deste diante do mercado local de cursos superiores. Já como objetivos específicos têm-se:

a) Expor os conceitos, classificações e características dos custos, seus sistemas e métodos, conforme a legislação vigente no Brasil e sua importância para a gestão do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS;

b) Levantar os custos dos cursos superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS;

c) Comparar os custos dos cursos superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS com os preços de cursos similares em instituições privadas próximas.

d) Determinar a eficiência do funcionamento dos cursos superiores no Campus Santa Rosa/RS

No Capítulo I – Revisão da Literatura é apresentada a gestão de custos, considerando sua importância para a gestão de modo geral, e sua importância para os diversos tipos de gestão como a gestão de riscos, a gestão patrimonial, a gestão financeira e a gestão gerencial.

Gestão, administração e contabilidade são consideradas aqui como conexas, embora não idênticos, sendo a função da contabilidade fornecer informações úteis, exatas, tempestivas e corretas, para a administração que deve executar a gestão.

No primeiro subcapítulo da Revisão da Literatura tem-se a classificação de custos em diretos, como matéria-prima e mão de obra direta, indiretos, como materiais e mão de obra indireta, além da classificação em custos fixos e semifixos, e custos variáveis e de valor insignificante. Abordam-se ainda os sistemas de custeio pelas unidades de medida: custo histórico, custo corrente, custo estimado e custo-padrão.

Ainda nesse capítulo, apresentam-se as dificuldades em determinar custos, tanto as dificuldades externas como as internas, e as formas de determinar custos, ou seja, formas de rateio de custos, como os métodos de custeio direto, custeio por absorção e o Custeio Baseado em Atividades – ABC ou simplesmente custeio por atividade.

Noutro subcapítulo do Capítulo I, aborda-se os custos no Setor Público, apontando suas similaridades com o Setor Privado e suas peculiaridades, destacando a finalidade pública ou social, a filantrópica e a lucrativa, a inclusão de cotas para Portadores de Necessidades Especiais – PNE's, negros, pardos, indígenas e de pessoas carentes ou em vulnerabilidade social, a gratuitade, a cobrança, a acessibilidade e a fiscalização dos serviços, questões burocráticas, técnicas, legais, jurídicas, econômicas, sociais, políticas.

Ainda na revisão de literatura são apresentados os dados sobre os cursos estudados, sendo quatro cursos superiores, compostos de 2 licenciaturas e 2 bacharelados, mais especificamente a Licenciatura em Ciências Biológicas, a Licenciatura em Matemática, o Bacharelado em Administração e o Bacharelado em Arquitetura e Urbanismo.

Esses quatro cursos foram escolhidos para serem alvo desse estudo, por comporem todos os cursos superiores do IFFar – Campus Santa Rosa na atualidade, sendo por conveniência e oportunidade os mais fáceis de serem comparados com cursos similares em instituições privadas.

Já no Capítulo II – Projeto de Pesquisa é apresentado o problema e sua justificação, o objetivo geral, os objetivos específicos e a metodologia da pesquisa. Na metodologia estão as técnicas de recolha de dados, a classificação da pesquisa, o público alvo, a amostra e o enquadramento metodológico da pesquisa. Sendo a pesquisa do tipo quantitativa, com foco quantificável, usando memórias de cálculos e dados documentados, com modo de análise dedutiva, usando métodos aritméticos e matemáticos.

Chegando ao Capítulo III – Estudo Empírico - Análise e Resultados, os custos que são encontrados pelos cálculos, nos quatro cursos superiores estudados, no ano de 2016, são analisados e discutidos, em comparação a cursos similares em entidades privadas, de forma a trazer a comprovação da (in)eficiência do IFFar em relação à gestão de custos.

Na conclusão, fica demonstrado que se percebeu a Licenciatura em Matemática desvantajosa economicamente, a Licenciatura em Ciências Biológicas como pouco vantajosa, mas os bacharéis, especialmente o de Arquitetura e Urbanismo se mostram muito vantajosos economicamente.

Isso ocorre devido ao fato de que pela alta demanda dos bacharelados seu custo de oportunidade, nesse caso seu preço da mensalidade em instituições privadas é maior. O inverso ocorre com as licenciaturas que por terem baixa demanda acabam tendo custos de oportunidades inferiores, ou seja, preços de mensalidades em instituições privadas menores.

Assim a instituição está sendo ineficiente com os custos das Licenciaturas frente às instituições de ensino privadas, mas eficiente com os custos dos Bacharelados em relação aos custos existentes.

1. CAPITULO I – REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Classificação de custos

Antes de classificar custos, cabe diferenciar o termo “custo” de termos similares como “gasto”, que é o “valor pago ou assumido para obter a propriedade de um bem”, e “desembolso”, que é o “pagamento de parte ou do total adquirido, elaborado ou comercializado”, já “custo” é a “parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não” (Dutra, 2010, p. 17).

Assim, o custo é “o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização” (Dutra, 2010, p. 17), diferente do “preço” que é o “valor estabelecido e aceito pelo vendedor para efetuar a transferência da propriedade de um bem.” (Dutra 2010, p. 16).

Interessante é observar que a despesa é a “parcela do gasto que ocorre desligada das atividades de elaboração dos bens e serviços”, por isso, nem todo o gasto é custo, pois, alguns gastos são despesas, como os ocorridos na comercialização, chamados de despesas com vendas (Dutra, 2010, p. 17).

Os custos podem se classificar em diretos e indiretos, estando a matéria-prima e a mão de obra direta dentro dos diretos, já nos indiretos estão os materiais e a mão de obra indireta. Também é possível classificar os custos em fixos e variáveis, levando em conta que essa classificação nem sempre é simples, havendo custos semifixos ou mistos (Martins, 2010).

Essa classificação de custos, embora pensada primeiramente para empresas industriais, aplica-se perfeitamente a entidades não industriais, onde, embora, possa não haver produção e estocagem de produtos, “como no caso da indústria de bens, mas de qualquer forma não deixa de ser apropriada a terminologia” (Martins, 2010, p. 27).

Alguns termos aplicáveis a Custos, relacionados à classificação dos gastos, podem ser vistos na tabela 1:

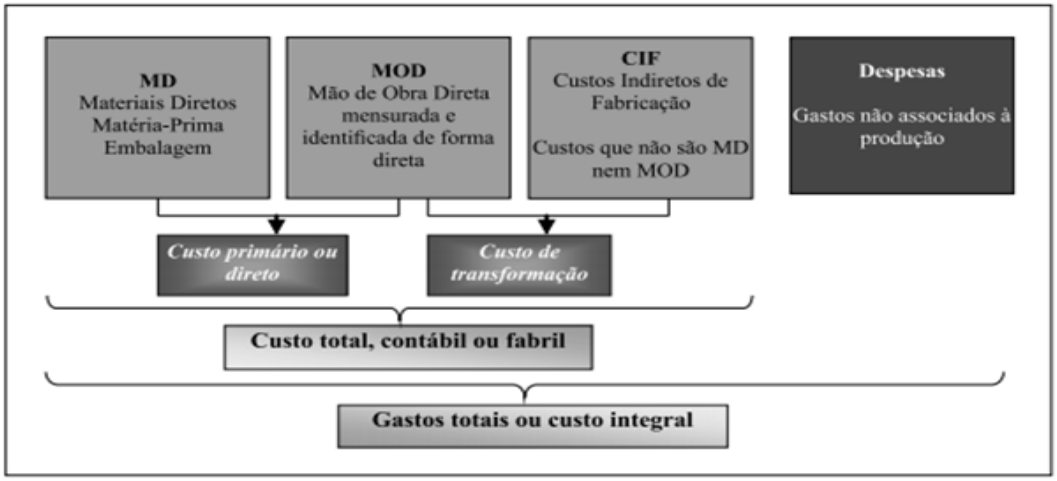
Tabela 1: Termos aplicáveis a Contabilidade de Custos.

Gasto	Compra de um produto ou serviço, que gera sacrifício financeiro.
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço.
Investimento	Aquisição de um ativo, do qual se espera retorno financeiro futuro.
Custo	Gasto relativo a algo utilizado na produção.
Despesas	Bem ou serviço consumido para obtenção de receitas.
Perda	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Fonte: O autor (2018), baseado em Martins (2010); Dutra (2010).

Já na Figura 1, fica clara a diferença principal entre Custo e Despesa, isto é, o custo está relacionado à produção (atividade fim), já a despesa está relacioanada as atividades não operacionais (atividades meio):

Ilustração 1: Diferenciação entre custos e despesas.



Fonte: BRUNI & FAMÁ, 2011, p. 25.

Agora na tabela 2 abaixo, é possível ver de forma detalhada e exemplificada as terminologias aplicáveis a Custos, especialmente as pertinentes ao conceito e classificação de gastos:

Tabela 2: Conceito e Classificação dos Gastos.

Gastos ou dispêndios: consistem no sacrífico financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço. Segundo a contabilidade, serão classificados como custos ou despesas, a depender de sua importância na elaboração do produto ou serviço.	**Custos**: gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção. Sem eles a atividade fim não seria realizada. Exemplos: obra fabril, Matéria Prima, Mão de Obra Direta ou Pessoal da Fabricação, aluguel fabril, instalações fabris, materiais usados na produção.
Desembolsos: Pagamento do bem ou serviço, independente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. Saída de recurso do caixa. Contrário de recebimento. Pagamento. Exemplos: Pagamento à vista, a prazo, parcelado com entrada ou sem.	**Despesas**: bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Exemplos: Obra não fabril, Salários de vendedores e funcionários do administrativo, aluguel da sala comercial, instalações não fabris, Materiais de Escritório.
Investimentos: gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos. Ficam um período no ativo e depois são incorporados em custos ou despesas. Eles têm intenção de trazer retorno. Exemplos: Aquisição de máquinas, móveis, ferramentas, veículos, prédios.	**Perdas**: bens ou serviços consumidos de forma anormal. Podem ser despesas ou custos. Exemplo: Sinistros como incêndios, temporais; Descuidos como vidraria que é quebrada, material é cortado errado. Existe ainda o **desperdício** que é gastar mais que o necessário, esbanjar, desaproveitar.

Fonte: O autor (2018), baseado em Leone (2011).

Os custos podem ser divididos em diretos e indiretos, os custos diretos que também são chamados de primários, são aqueles que podem ser diretamente incluídos no cálculo dos produtos, como matéria prima que é o principal material do produto, materiais diretos secundários que são os materiais usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta que é a mão-de-obra operacional, do pessoal da produção ou fabricação (Silva e Lins, 2010).

Há alguns custos que são difíceis demais de se enquadrar sendo chamados de semifixos ou semivariáveis. Os custos semifixos são fixos até um determinado patamar, mas passam a ser variáveis quando esse patamar for excedido, servindo como exemplo o abastecimento de água e o fornecimento de energia elétrica da fábrica (Cogan, 2005).

1.1.1. CUSTOS DIRETOS

Tanto a matéria prima como os materiais diretos secundários, inclusive a embalagem do produto, integram os chamados Materiais Diretos que formam o custo primário ou direto ao serem somados com a Mão de Obra Direta, ficando de fora os materiais indiretos e outros custos indiretos de fabricação, que só serão somados para se calcular o Custo Total, Contábil ou Fabril, já as despesas só serão adicionadas ao se calcular os Gastos Totais de Fabricação (Padoveze, 2013).

Os custos diretos são conceituados como insumos da produção, sendo assim identificados pela Escrituração Fiscal Digital – EFD, como os utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Os insumos são as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (RFB, 2015).

Inclui-se neste conceito de insumo e de material direto, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou ainda para a prestação de serviços (RFB, 2015).

A RFB (2015), explica ainda que o produto final, teminado ou acabado de uma empresa pode ser a matéria prima ou um material secundário para outra empresa, sendo assim o mesmo material ou produto pode ter classificação diversa dependendo da sua utilização na empresa, podendo-se citar vários exemplos:

- A árvore é matéria prima da serraria, sendo seu produto final a madeira, esta por sua vez é matéria prima para as marcenarias;

No caso da prestação de serviços educacionais, como ocorre no IFFar, a matéria prima é o conhecimento, tendo como materiais diretos secundários os livros, os quadros negros e brancos ou lousas, as canetas, os cadernos, que geram através dos processos didáticos pedagógicos, a educação, na forma de cursos, palestras, aulas, ministrados por professores (mão de obra direta), auxiliados por TAE's (mão de obra indireta), contudo, uma vez que o conhecimento não pode ser facilmente mensurado, não integra a contabilidade, constituindo um ativo intangível não contabilizado, isto é, um Goodwil ou Fundo de Comércio (Padoveze, 2013).

1.1.2. CUSTOS INDIRETOS

Os custos indiretos necessitam de aproximação, isto é, critérios de rateio, para serem atribuídos aos produtos. São, por exemplo, os seguros, os aluguéis, a supervisão de linhas de produção. Por estarem relacionados a vários produtos, não podem ser identificados como custo de um produto especificamente (Dutra, 2010).

Alguns materiais e quase todas as ferramentas, como cola, tinta, lixa, lima, alicate, se enquadram como custos indiretos, uma vez que, são usados para vários produtos e o custo deles é inferior ao custo de fazer um controle para saber a quantidade que se gasta em cada produto, então são custos indiretos, dependendo de um critério mais geral, como uma estatística ou estimativa para ser rateado no custo dos produtos (Martins, 2010).

A mão-obra-obra usada na produção se divide em direta e indireta, a direta é facilmente identificada como vinculada a um produto, já a indireta não se pode identificar como pertencente a um produto apenas, é o caso do supervisor de várias linhas de montagem (Leone, 2011).

Os custos indiretos sejam com materiais, mão de obra ou ainda serviços como fretes, seguros, aluguéis, vigilância, podem ser rateados de diversas formas, dependendo muito da escolha do Método de Custeio, algumas dessas formas são por Km/rodados, m^2 ou m^3, por quantidade, por valor monetário, por horas-máquina, esse último bastante usado no caso de transporte, seguro, aluguel e outros custos da máquina que é usada para vários produtos (Lunelli, 2017; Perez Júnior, et al. 2012).

No caso do IFFar, por exemplo, para contratação de empresas especializadas em vigilância, limpeza, manutenção preventiva, o tamanho dos prédios em m^2 serve como balizador para o cálculo das pesquisas de preços, já para serviço de jardinagem serve como balizador o tamanho em m^2 dos jardins, gramados e canteiros.

Para possibilitar e simplificar o rateio dos custos indiretos do IFFar nessa pesquisa de mestrado, utilizou-se o rateio dos custos indiretos por total de alunos, como melhor se explica no Capítulo dessa dissertação.

Há ainda aqueles que possuem valores insignificantes, ou seja, seus valores são tão pequenos que os custos de classificá-los e controlá-los seriam maiores que o próprio custo deles, nesse caso cabe um critério de rateio que não exija muita complexidade, pois, não se enquadram em uma relação positiva de custo x benefício do controle (Bornia, 2010).

1.1.3. CUSTOS FIXOS

Os custos fixos ou estruturais incorrem não guardando proporção direta com a produção, venda ou prestação de serviços, entretanto, são “necessários para manter a estrutura operacional instalada de uma empresa em condições operacionais adequadas para administrar, produzir e vender produtos e serviços, até o limite da capacidade instalada.” (Santos, 2011, p. 17).

De forma simples, basta disser que os custos fixos não variam, qualquer que seja o volume de atividade, como por exemplo, o custo com depreciação, exceto quando a depreciação for pelo método de unidades produzidas ou quando a depreciação for despesa (Ching, 2013).

Por fim, vale destacar que não existem custos fixos em sentido absoluto, pois, os custos fixos são relativamente fixos, uma vez que, esse custo só se mantém não influenciado pela produção até certo limite. Exemplo disso é o aluguel fabril, que aumenta se a capacidade for insuficiente para a produção desejada e a empresa acabar tendo que alugar mais um prédio.

1.1.4. CUSTOS VARIÁVEIS

Custos variáveis são aqueles que se alteram em função do volume produzido ou quantidade de serviço prestado (Perez Júnior, *et al*. 2012). Normalmente os custos diretos se classificam como variáveis, por exemplo, matéria prima, embalagens, materiais diretos e Mão-de-Obra direta e os indiretos normalmente se classificam como fixos, uma exceção são os materiais indiretos, que embora sejam custos indiretos, ainda assim são custos variáveis, já a mão-de-obra indireta geralmente é custo semivariável, enfim, praticamente todos os custos com exceção do imobilizado e de serviços contratados se classifica em custos variáveis (Bruni & Famá, 2011).

Os custos semivariáveis são custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas mantendo-se fixos dentro de certos limites, acabam por terem uma parcela fixa mesmo que nada seja produzido (Padoveze, 2013). Um exemplo é a Mão-de-Obra indireta com supervisores de produção, ganhando um valor fixo para até certo número de funcionários e um valor variável se ultrapassar essa quantidade (Leone, 2011). Outro exemplo é a locação de impressoras ou reprografia, com valor fixo até uma quantidade específica de impressões e um valor variável a partir desse limite especificado de impressões (Mauss e Souza, 2008).

1.2. Contabilidade pública de custos

A contabilidade, principalmente a contabilidade de custos galgou importância recentemente no Brasil, e até mesmo no mundo, e a contabilidade pública de custos mais recentemente ainda, pois, embora a contabilidade seja existente há muito tempo, só se evidenciou após a ocorrência de alguns fatos históricos, como explanados a seguir.

A contabilidade existe desde o início da civilização, com desenvolvimento lento ao decorrer dos séculos. A contabilidade torna-se importante à medida que há desenvolvimento ou progresso econômico. E foi a partir da ascensão econômica do colosso norte-americano, que o mundo contábil volta sua atenção para os Estados Unidos, principalmente a partir de 1920, com a origem do que alguns chamam de Escola Contábil Norte-Americana (Iudícibus; Marion & Faria, 2013).

Já no Brasil, a contabilidade começou a ser mais lembrada a partir do reinado de Dom João VI, em 1808, que obriga os contadores a usar o método das partidas dobradas. Posteriormente, em 1850, o Código Comercial torna obrigatório a escrituração contábil e a elaboração de Balanços Gerais das empresas (Slomski, 2006).

Mas no Brasil, até a década de 1960, os profissionais contábeis eram chamados de “guarda-livros”, termo depreciativo, que vinculava a profissão contábil com simplesmente fazer registros e guardá-los. Porém, com o milagre econômico brasileiro em 1970, essa expressão desapareceu e originou-se uma valorização da contabilidade no Brasil, percebendo-a como fundamental no processo decisorial das organizações (Iudícibus; Marion & Faria, 2013).

Conforme Iudícibus e Marion (2000), a contabilidade é ciência social por ser “[...] a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial. Todavia ela utiliza os métodos quantitativos (matemática e estatística) como sua principal ferramenta” (p. 35). E é nessa mescla de ciência social com uso de ferramentas das ciências exatas, que surgiram os indicadores (de gestão, desempenho, eficiência, solvência, endividamento, liquidez) e a contabilidade de custos (Iudícibus & Marion, 2000).

No setor público brasileiro, a contabilidade se notabilizou em 1889, com a proclamação da República Brasileira, que exigiu maior controle das contas públicas por intermédio da contabilidade, sendo em 1922, aprovado no Brasil o Código de Contabilidade da União, e ainda “… em 1940 pelo Decreto-lei 2.416, de 17 de julho, regulamentada a elaboração e execução dos orçamentos e balanços dos Estados e Municípios ...” (Slomski, 2006, p. 27).

No Setor Privado, a Contabilidade de Custos recebe destaque desde a Revolução Industrial, iniciando nas indústrias e se espalhando para os demais ramos da iniciativa privada. Já na iniciativa pública apenas após a Emenda Constitucional 19 de 4 de junho de 1998, que o setor público veio a despertar uma maior preocupação com conceitos de eficiência, gestão gerencial e custos (Presidência da República, 1998; Mauss & Souza, 2008).

Cabe lembrar que no Setor Público, tem-se o artigo 37 da Constituição Federativa do Brasil de 1988 – CF que trata da Administração Pública, tanto da direta quanto da indireta, enunciando os princípios básicos aos quais ela deve se submeter: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. Há muitos outros além destes, mas esses são os mais conhecidos (Presidência da República, 1988).

Assim, a Administração Pública tem princípios diferentes do Setor Privado, devendo, ao se comparar com este, ter os ajustes pertinentes bem definidos e explicados, caso contrário seria parecido com comparar laranjas e maçãs como se fossem as mesmas frutas (Presidência da República, 1988).

Ainda conforme a CF, a Administração Direta ou Centralizada é composta pelos órgãos integrantes dos três poderes, que são o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. A Administração Indireta ou Descentralizada é composta por entidades que possuem personalidade jurídica própria, de Direito Público ou Privado, que são as Autarquias, as Fundações Públicas, as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista (Presidência da República, 1988).

O IFFar – Instituto Federal Farroupilha, está enquadrado no sistema federal de ensino brasileiro, sendo um dos três Institutos Federais que existem no Rio Grande do Sul, caracterizado como autarquia da União, com "autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar", equiparado a uma universidade (IFFar, 2014, p. 14).

De acordo com a lei de sua criação, Lei 11.892, de 29 de dezembro de 2008, é uma instituição de educação superior, básica e profissional, pluricurricular e multicampi, especializada na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino (Presidência da República, 2008; IFFar, 2015).

Os objetivos do IFFar, de forma abreviada são: Ministrar educação profissional técnica e cursos, objetivando a capacitação, o aperfeiçoamento, a especialização e a atualização de profissionais, em todos os níveis, realizar pesquisas aplicadas e extensão, em articulação com a comunidade, estimular processos educativos para geração de trabalho e renda com desenvolvimento socioeconômico, ministrar cursos superiores e pós-graduação, de tecnologia, de licenciatura, de bacharelado e engenharia (IFFar, 2014).

O IFFar se assemelha ao setor privado, no sentido que presta serviços educacionais, que também são prestados por entes privados. Os cursos superiores de Licenciatura em Matemática, Licenciatura em Ciências Biológicas, Bacharelado em Administração e Bacharelado em Arquitetura e

Urbanismo, podem ser facilmente encontrados em universidades privadas como a Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI, ou a Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – UNIJUI (IFFar, 2017; URI, 2017; UNIJUI, 2017).

Essas duas universidades, uma de uma cidade próxima cerca de 50 Km, outra de uma cidade a cerca de 100 Km, do IFFar – Campus Santa Rosa, divulgam esses e outros cursos em seus sites, que embora tenha ligeira diferença entre si, um tem carga horária um pouco maior, algumas disciplinas têm nomes diferentes, são bastante similares em linhas gerais.

A sede administrativa do IFFar é constituída por uma Reitoria com cinco Pró-Reitorias, competindo resumidamente à Reitoria, as funções de: Administrar o IFFar, formular as propostas orçamentárias, planejar as estratégias, coordenar e supervisionar a execução dos planos, promover o intercâmbio com as instituições congêneres e o planejamento, a integração e a cooperação mútua entre as unidades organizacionais que compõem o IFFar (IFFar, 2014).

Para a formação do orçamento anual dos Institutos Federais no Brasil, que é um instrumento de gestão por força de Lei e prevê receitas e fixa despesas públicas, para cada exercício social de um ano, que corresponde com o ano civil, há um fórum composto pelos Pró-reitores de Administração, responsáveis pelas metodologias que assegurem a distribuição justa dos recursos orçamentários entre toda a Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica – REPT (IFFar, 2014, p. 216).

É dentro dessa previsão orçamentária, de receitas e despesas públicas, que o Setor Público deve desenvolver seu planejamento estratégico, tático e operacional e por em prática sua gestão, incluindo a gestão de custos, respeitando a Lei Orçamentária Anual – LOA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, o Plano PluriAnual – PPA, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF ou Lei Complementar – LC 101, de 4 de maio de 2000, e o restante da legislação pertinente (Presidência da República, 2000; Mauss & Souza, 2008).

1.3. Gestão de custos

Cabe primeiramente conceituar a gestão de custos, que nada mais é do que um instrumento da administração que tem as funções de auxiliar no controle dos custos e fornecer informações de custos para deliberações (Martins, 2010).

Gerenciar custos, porém, não é apenas ter um controle, como uma planilha de custos, mas sim, usar esse controle e informações para eliminar gargalos, evitar desperdícios, minimizar custos e deliberar com mais propriedade (Martins, 2010).

Assim, a função da gestão de custos vai muito além do mero controle de custos, mescla-se com funções administrativas, de planejamento e organização, estando vinculada a gestão administrativa, ou seja, mais que controlar e fornecer informações, auxilia na criação de políticas, objetivos, metas, estratégias, padrões, estabelecimento de métodos, operações e tomada de decisões (Leone, 2011).

Vale ainda diferenciar essa gestão de tipos similares como a gestão financeira e a administrativa. Essas são anteriores à gestão de custos, que era quase inexistente até a Revolução Industrial do século XVIII, quando surge para gerenciar os custos industriais (Martins, 2010).

A gestão financeira "desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais", já à gestão de custos só passou a ser usada pelo comércio, depois que já estava sendo largamente usada pelas indústrias (Martins, 2010, p. 19).

Após essa breve apresentação conceitual e do panorama histórico da gestão de custos, ato contínuo se expõe a importância da gestão de custos, especialmente na gestão de riscos, patrimônio, finanças e gerenciamento.

1.3.1. IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS PARA A GESTÃO GERAL

Custos não ocorrem por acaso, resultam de decisões anteriores ou a falta delas, e influenciam a competividade, os preços, os quantitativos, a eficácia, a produção, comercialização ou prestação de serviços, a geração de riqueza, o crescimento, o lucro ou no caso de entidades sem fins lucrativas, o atingimento de seus objetivos, metas e finalidades (Souza & Clemente, 2011).

Sendo assim, a gestão de custos é indissociável das demais formas de gestão, seja patrimonial, financeira, gerencial, administrativa, formando uma gestão única, dentro da qual estão abarcadas questões econômicas, políticas, sociais, legais, contábeis, jurídicas (Leone, 2011).

A gestão de custos pode moldar a estratégia, com objetivos e metas mais realistas, ampliar ou oportunizar decisões, principalmente as de investimentos, sustentar vantagens competitivas, como baixos preços sem perda da qualidade, trazer expectativas de retorno, investidores e novos investimentos, adicionar valor para a entidade, tornando ela e suas marcas mais afamadas, adicionar valor para seus bens, produtos, mercadorias, serviços e direitos, tornando-os mais cobiçados (Souza & Clemente, 2011).

De forma simples é possível entender que contabilidade, economia, finanças, orçamento, gestão e administração são interdependentes entre si, entretanto, complementam-se encaixando umas nas outras como peças de um quebra-cabeça, ao processar dados, fornecer informações, controla-los, deliberar com base neles, assim pode-se dizer que o sistema de contabilidade auxilia na gestão de custos, sendo que o método das partidas dobradas serve tanto para contas patrimoniais, que são ativos, bens e obrigações, como para as de resultado que são receitas e despesas, inclusive custos nesse caso análogos às despesas (Santos, 2011).

Em mesmo sentido, concordam Souza e Clemente, (2011, p. 2), que “há uma relação de interdependência entre estratégia, decisões de investimentos e estrutura de custos”, objetivando simultaneamente aumentar ou até criar vantagens competitivas e diminuir ou até mesmo eliminar as desvantagens,

sendo que quando mais dinâmico o ambiente, maior será a interdependência entre áreas afins e maior será a necessidade de criar vantagens competitivas, formular e implementar estratégias, deliberar sobre investimentos e estruturar os custos.

Dizendo de outro modo, o gestor não pode estabelecer claramente onde começa e termina na prática cada tipo de gestão ou área do conhecimento, pois, por mais que crie setores como de compras, finanças, orçamento, custos, esses não conseguem trabalhar isolados, são dependentes e interferem muito uns nos outros, e é difícil estabelecer os limites da competência de cada um (Leone, 2011).

Seriam impraticáveis setores que não se comunicam e interfiram no serviço um do outro, por isso, é inviável e desnecessário tentar uma gestão de custos que não sofra interferências e interfira no patrimônio, nas finanças, nas compras, nos investimentos, na gerência e demais setores da entidade (Leone, 2011).

1.3.1.1 IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE RISCOS

Atualmente a desconfiança instaurada no Brasil relativamente à política e à gestão pública do país estão agravando uma forte crise econômica. Essa instabilidade vem trazendo riscos de prejuízos aos objetivos dos entes públicos e privados, entre eles as IFE's – Instituições Federais de Ensino. Para além dos riscos, a incerteza “pode conceber oportunidades ou ameaças na missão do ensino, pesquisa e extensão das IFES” (Cabral & Silva, 2016, p. 253).

Em muitas IFE's, como é o caso do IFFar, o planejamento estratégico é exposto em um PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional. Esse plano é quadrienal e abrange todo o Instituto com os seus mais de cento e trinta setores, departamentos, coordenações, direções, núcleos, pró-reitorias e reitoria, que se multiplicam pelos seus 11 campi, incluindo Frederico Wesphtalen, que não constava em 2014, no PDI 2014-2018 (IFFar, 2014).

No atual PDI do IFFar, que abrange os anos 2014-2018, não há nada específico sobre gestão de riscos, sendo que o vocábulo “risco” só aparece associado à saúde, como risco de doenças, ou à prática docente, como risco em práticas científico-tecnológicas, mas não aparece relacionado com a gestão, com os objetivos e finalidades institucionais ou com o planejamento (IFFar, 2014).

Essa deficiência no PDI do IFFar, que em suas 395 páginas ignora totalmente a gestão de riscos, pode ser reflexo do fato da instabilidade brasileira ter se iniciado em fins de 2015, não sendo prevista em 2014, ano da criação do PDI 2014-2018, e pela novidade do assunto na legislação brasileira, vide IN – Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG e Controladoria-Geral da União – CGU, nº 1, de 10 de maio de 2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do poder executivo federal (DOU, 2016).

A partir dessa IN, o dirigente máximo de cada órgão ou entidade, no caso do IFFar o(a) Reitor(a), é o principal responsável por estabelecer a estratégia da organização e o gerenciamento de riscos.

Diante disso, é responsabilidade do(a) Reitor(a) estabelecer continuamente, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão, sendo que os riscos devem ser mapeados e avaliados associadamente a um agente responsável formalmente identificado, dando origem a um documento chamado Mapa de Riscos. Esse agente deve ser um gestor em um patamar suficiente para orientar e acompanhar as ações de mapeamento, avaliação e mitigação do risco.

Isso se harmoniza com o que afirma Dabul e Silva (2011, citado por Cabral & Silva, 2016, p. 254), sobre o gerenciamento de risco que é:

> o procedimento efetuado pela alta administração da entidade, envolvendo todos os diretores, gestores e demais integrantes da equipe, aplicando as estratégias em toda a estrutura da organização para evitar ou se antecipar em relação aos riscos capazes de afetar seus objetivos institucionais, gerindo o evento para que se tenha uma razoável certeza de que as metas serão atingidas e cumpridas.

Os riscos tipificados nessa IN abrangem quatro tipos sendo: os financeiros e orçamentários, de imagem e reputação do órgão, operacionais e legais. Para cumprir a IN, mapeando, monitorando, avaliando e mitigando esses riscos, o IFFar pode usar o *BSC – Balanced ScoreCard*, que já utilizou no PDI 2014-2018 (IFFar, 2014, p. 25), bem como contar com a participação de seus integrantes em sistemas de cogestão e gestão democrática (IFFar, 2014, p. 22).

Pode ainda utilizar as informações fornecidas pelos diversos *softwares* da Administração Pública Federal, como por exemplo, o Tesouro Gerencial que está substituindo o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira Gerencial, bem como as informações disponibilizadas por seus integrantes em relatórios, formulários, planilhas e demais documentos, sendo pertinente que seus integrantes sejam capacitados e qualificados no fornecimento das informações e no uso dos softwares públicos federais.

Para além do que já tem e faz, o IFFar pode recorrer a ferramentas de gestão, como a TOC – Teoria das Restrições[1], adaptando-a para o setor público, e seus integrantes especializados em gestão, como administradores, contadores, auditores e afins para formar uma Comissão que forneça propostas e informações que colaborem com o cumprimento da IN.

Pela TOC é possível saber a rentabilidade dos serviços ofertados pelo IFFar, as despesas para que o serviço seja prestado e os estoques gerados. No caso das gratuitades de serviços, é possível usar o preço de venda dos concorrentes próximos, ou seja, o preço de venda no mercado como custo de oportunidade para determinação da rentabilidade, ou seja, do resultatod econômico (Cogan, 2005).

---

[1]TOC – Teoria das Restrições, trata-se de um modelo de gestão com ênfase econômico-financeira, com o propósito de promover a contínua otimização do desempenho, por preconizar o uso de medidas financeiras em detrimento das não-financeiras. O objetivo principal das empresas conforme a TOC é o lucro, ela identifica as restrições existentes tanto físicas como intangíveis que interfiram negativamente para o alcance desse objetivo, e uma vez identificadas busca-se alternativas, levando em consideração na tomada de decisões as restrições e as alternativas disponíveis (Wernke, 2008).

O mesmo pode ser também obtido através de uma DRE – Demonstração do Resultado Econômico, demonstrativo esse obrigatório para a grande maioria das pessoas jurídicas privadas, conforme previsto legalmente na Lei das Sociedades Anônimas, porém, dispensável para as entidades públicas como o IFFar.

A dificuldade em fazer uma DRE no setor público é não ter uma receita de vendas e de prestação de serviços, uma vez que os serviços prestados são gratuitos ou fortemente subsidiados pelo governo, para isso pode se usar o preço de venda corrente no mercado privado da região em que a Instituição está inserida, caso exista.

A TOC parece interessante, pois, além de informar valores de renda, despesas e estoques, ela objetiva eliminar gargalos físicos, a eficiente gestão de estoques, o aperfeiçoamento dos processos que afetam a rentabilidade, como diminuição de custos, e a eliminação de restrições intangíveis nos processos, como perdas de tempo e esforços desnecessários (Cogan, 2005).

Indo ainda mais longe, Cogan (2005), afirma que a TOC pode ser integrada ao ABC, formando a TOC-ABC que "é superior a TOC sozinha ou ao ABC sozinho" (p. 8). Nesse quesito a falta de uma eficiente gestão ou contabilidade de custos no IFFar, dificulta a gestão dos riscos, pela escassez de informações, uma vez que o IFFar não sabe quanto custa cada aluno de cada curso, decisões sobre o número de vagas por curso se tornam um risco imenso.

Ainda pode usar a integração dos softwares públicos federais, para gerenciar custos e riscos, como o SIAFI Gerencial e o Tesouro Gerencial, o SIAFI Operacional, o SCDP – Sistema de Concessão de Diárias e Passagens, o SIASG – Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais, o ComprasNet – Portal de Compras do Governo Federal, em concomitância com softwares institucionais, como o SIG – Sistema Integrado de Gestão do IFFar.

1.3.1.2 IMPORTÂNCIA DE CALCULAR CUSTOS PARA A GESTÃO GERENCIAL

A gestão de custos pode ser muito útil para a gestão gerencial, mas, em muitos casos ela é apenas usada para calcular os estoques. É isso que lamentou Ching (2013, p. 42), na sua primeira experiência profissional, "Tinha a ilusão de que a empresa iria tomar 'grandes' decisões em relação aos produtos com base em nossos cálculos de custos", mas logo ele percebeu que "o destino final era valorizar os estoques para efeitos do balanço. Acreditava que nosso trabalho teria uma finalidade mais gerencial.".

Segue este autor, contando que muito mudou nas últimas décadas, vindo a gestão de custos se consolidar como essencial para a gestão como um todo, inclusive a gerencial, sendo vital para se conhecer a rentabilidade dos produtos.

A gestão de custos alinhada à gestão gerencial é uma característica das empresas modernas, que desde a segunda década do século XX, com o advento da administração científica de Taylor, prezam pela melhoria contínua e eliminação de desperdícios (Bornia, 2010).

Embora hoje, a especialização do trabalho e a padronização de processos, produtos e serviços já não sejam tão estimados, com clientes que preferem a personalização, exclusividade e diversidade, alguns conceitos como baixos preços e alta qualidade continuam sendo valorizados, e nesse sentido que a análise gerencial de custos é primordial (Bornia, 2010).

Um dos maiores desafios da gestão de custos atualmente é ser usada gerencialmente, produzindo informações o mais realista e confiável possível, para a administração, gerando um custo-benefício viável, ou seja, a gestão de custos deve ser realizada até onde os benefícios forem maiores que os custos, por isso, há de se considerar que existem alguns custos de valor insignificantes, cujo custo do controle é maior que o benefício trazido a administração, os quais não é viável controlar minuciosamente (Leone, 2011).

1.3.2. DIFICULDADES DE DETERMINAR CUSTOS

A gestão de custos é influenciada por uma multiplicidade de fatores endógenos e exógenos, envolvendo políticas, planos e programas de governo e de Estado, questões socioeconómicas nos níveis macro e micro, questões orçamentário-financeiras, como limitações de empenho e contigenciamentos, o ordenamento jurídico, com a criação, alteração e revogação de legislação, decisões administrativas da gestão, como as de financiamentos e de investimentos, e ainda de ordem metodológica e técnica, como a escolha de métodos e aplicação de técnicas (Souza & Clemente, 2011).

1.3.2.1 DIFICULDADES INTERNAS

A escolha da metodologia de custeio pode ser uma dificuldade interna para a gestão de custos, uma vez que, há várias metodologias de custeio, e uma escolha precipitada pode resultar em dificuldades diversas posteriormente, pois, "cada método tem suas vantagens e desvantagens, mas, para efeitos contábeis, somente o custeio por absorção é admissível.", ou seja, existem várias metodologias que podem ser usadas, mas só uma é obrigatória contabilmente (Lunelli, 2017, p. 1).

Já para o setor público, por não envolver a mesma questão contábil que as empresas privadas, ou seja, por não pagar a maioria dos tributos, especialmente sobre lucro, renda e patrimônio, a Receita Fedral Brasileira – RFB, não exige que necessariamente tenha que usar o custeio por absorção (RFB, 1979; CFC, 2013).

Isso faz com o gestor público tenha a tarefa de conhecer e escolher qual metodologia irá usar, dentre as previstas na NBC T 16, que são, o Custeio Direto ou por Ordem de Fabricação, o Custeio Variável, o Custeio por Absorção ou Custeio Integral, o Custeio por Atividades ou Custeio Baseado em Atividades – ABC e o Custeio Pleno (CFC, 2013).

Embora existam outras metodologias, o gestor público deve obrigatoriamente se limitar a usar uma das previstas na NBC T 16, e pelo princípio da legalidade estrita, integrante do LIMPE, ele deve se restringir a fazer apenas aquilo que tenha previsão legal, não podendo optar pelo uso de outras metodologias (Presidência da República, 1988).

Por outro lado, o gestor privado, seguindo a legalidade geral, conforme regido pelo direito privado, deve cumprir a previsão legal, mas, também pode livremente fazer o que a lei não proíbe, assim, embora, tenha que usar o custeio por absorção para fins contábeis, especialmente tributárias, pode optativamente usar quaisquer outras metodologias que desejar para fins diversos (Presidência da República, 1988).

Dessa forma, o gestor público tem a discricionaridade, ou seja, a liberdade limitada de escolher no rol de metodologias elencadas pela NBC T 16, qual irá usar, tendo que obrigatoriamente usar uma e apenas uma delas, já o gestor privado deve obrigatoriamente usar o custeio por absorção e optativamente usar quaisquer outro(s) que desejar (Mazza, 2017).

Após a escolha da metodologia, uma dificuldade interna que pode ser sentida é a aplicação das técnicas para determinação dos custos, nesse intuito são necessárias algumas atitudes, que embora pareçam óbvias, muitas vezes são esquecidas (Leone, 2011).

As dez principais atitudes para aplicar corretamente as técnicas de determinação de custos são, segundo Leone (2011, pp. 42-44):

> 1 – Procurar sempre o equilíbrio entre a velocidade da informação e a sua completa exatidão.
> 2 – Procurar sempre a resposta que se pretende obter antes de tentar resolver o problema.
> 3 – Procurar sempre adaptar os controles aos fins e não estes àqueles.
> 4 – Atentar sempre para o fato de que as informações devem ser preparadas na forma que o usuário as deseje e as entenda.
> 5 – Procurar sempre apontar para a gerência os dados mais relevantes.
> 6 – Atentar sempre para o fato de que a atividade do especialista age sempre como termômetro e não como termostato.

> 7 – Preocupar-se sempre com a proliferação de dados, de documentos, de registros e de relatórios inúteis.
> 8 – Procurar familiarizar-se com o processo operacional e com seus termos.
> 9 – Procurar familiarizar o pessoal de operações com os métodos e critérios adotados pelo especialista de sistema de informações.
> 10 – Procurar evitar sempre a seguinte situação: “O incompetente informando o irrelevante para o indiferente”.

As decisões administrativas da gestão, como as definições de como devem ser as formas de organização, os planejamentos, as metodologias, as políticas, as estratégias, a táticas, os objetivos, as metas, as diretrizes, influenciam todas as áreas e setores, inclusive a gestão de custos (Bruni & Famá, 2011).

Uma dificuldade interna ainda maior que uma decisão administrativa mal tomada pode ser a omissão ou a lentidão em tomar tal decisão, embora, algumas decisões exijam tempo e são para longo prazo, decisões tomadas tardiamente podem afetar negativamente a eficiência e lucratividade do negócio, às vezes, de forma irremediável (Bruni & Famá, 2011).

Questões microeconômicas, orçamentárias e financeiras, afetam também a gestão de custos, como a definição de prioridades de pagamentos, a geração de multas, juros, e encargos por atrasos em pagamentos, a cobrança de taxas, a definição de prazos de recebimento e pagamento, enfim toda decisão econômica, financeira e orçamentária vai repercutir em maiores ou menores custos e em facilitar ou dificultar a apuração dos custos (Wernke, 2008).

Essas questões, assim como as decisões administrativas da gestão, a metodologia de custos escolhida e a aplicação de técnicas e práticas de custeio, envolvem a gestão estratégica de custos, afetando principalmente a cadeia de valores, o posicionamento estratégico e o direcionamento dos custos, nesse sentido, Wernke (2008, p. 64) afirma que,

> Entre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente está o gerenciamento de custos por meio da análise da cadeia de valores, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos. Tais conceitos fundamentam o modelo de gestão estratégica de custos (GEC).

A cultura empresarial, com suas normas, valores, crenças e políticas internas, influenciam em muito os custos, um exemplo, é o caso de empresas familiares, onde a família trabalha em prol dos resultados, outro caso é o de um empreendedor individual, onde praticamente sozinho tem que atender todas as demandas do empreendimento, ainda outro caso é o de uma cooperativa, onde as pessoas cooperam entre si em prol dos resultados, em cada um desses casos a responsabilidade e as deliberações sobre custos e lucros tendem a ser entendidos de forma diferente (Santos, 2011).

No caso de uma empresa familiar a tendência é admitir custos maiores e lucros menores para manter familiares no negócio em vez de empregar pessoas de fora da família, assim como tende a acontecer um menor comprometimento dos membros, pois, uma vez que são da família, erros serão tolerados e perdoados com facilidade (Santos, 2011).

O caso do empreendedor individual é o oposto de uma cooperativa, o primeiro é responsável por tudo e por isso se cobra muito, buscando dar o máximo de si para obter menores custos e maiores lucros, esbarrando na dificuldade de muitas vezes precisar e não ter quem o ajude, já na cooperativa, cada cooperado tem uma pequena parcela de responsabilidade, mas essa parcela é tão pequena que a tendência de muitos é negligenciar a sua parte (Santos, 2011).

Já numa grande empresa, existe outra ótica, pois, segundo Santos (2011, p. 175) “Todo funcionário é, em princípio, para exercer atividade de natureza produtiva, quer realizando atividade administrativa, fabril ou comercial, segue o autor (p. 176) taxativamente afirmando que “a empresa não pode ter funcionário improdutivo”.

Por fim, uma dificuldade interna presente em várias entidades é o suporte tecnológico para dar apoio a gestão de custos, sem o uso de ferramentas tecnológicas básicas como computadores, softwares, editores de planilhas, calculadoras financeiras e aparelhos multimídias, a gestão de custos se torna quase impensável (Souza & Clemente, 2011).

O Excel se destaca entre os editores de planilhas citados pelos autores, “As aplicações possíveis da planilha Microsoft Excel nos processos de gestão empresarial são variadas, dessas aplicações possíveis, muitas podem ser usadas em custos e preços.”, assim como a calculadora HP 12C entre as calculadoras financeiras (Bruni & Famá, 2011, p. 453).

1.3.2.2 DIFICULDADES EXTERNAS

Entre as dificuldades externas que afetam a determinação de custos, uma que se destaca é a legislação nacional, que impõe uma metodologia para as empresas privadas, o custeio por absorção, e um rol limitado de escolha para o setor público (RFB, 1979, CFC, 2013). A imposição de uma metodologia obrigatória pode ser uma dificuldade externa, uma vez que, nem sempre será a metodologia mais adequada para a empresa (Lunelli, 2017).

As políticas podem dificultar a determinação de custos, como por exemplo, políticas de congelamento de preços, intervenção no domínio econômico e regulação de preços. Esse tipo de política econômica mascara os custos, em virtude do Estado interferir diretamente no mercado e nos preços, sem respaldo nas leis de mercado, como oferta e demanda (Masson, 2015).

Questões macroeconômicas como inflação e deflação também influenciam negativamente na determinação de custos, principalmente quando os índices de inflação oficialmente divulgados não conferem exatamente com a inflação real ocorrida, como no caso do Brasil, normalmente a inflação divulgada para a impressa é menor do que a realmente ocorrida (Bornia, 2010).

O mesmo ocorre com índices de preços, taxas de juros e indicadores diversos, que nem sempre refletem exatamente a realidade, alterações na taxa Selic, principal referência em taxa de juros no Brasil, por exemplo, afeta a maioria dos pagamentos e recebimentos a prazos e principalmente empréstimos e financiamentos, e ainda de forma menos direta influencia nos depósitos em poupança e investimentos (Wernke, 2008).

A cultura nacional afeta a gestão de custos, devido a concepção cultural de ideias como deixar a gestão de custos para quando sobrar tempo, se baixar o preço vou vender mais e ganhar mais, custo é só o que eu efetivamente pago, meu tempo não é um custo, eu sei de memória quando custou, não preciso anotar em lugar nenhum, pois, tenho tudo guardado na cabeça (Leoni, 2011).

A definição de orçamento por órgãos superiores, como por exemplo, o MEC, interfere na gestão de custos dos órgãos ligados a ele, considerando que, a limitação de empenhos, orçamentos e finanças depende de um órgão superior, embora haja autonomia num órgão inferior, como uma autarquia, essa autonomia se restringe aos valores liberados ou aprovados pelos órgãos superiores, sendo assim, uma autonomia bastante limitada, que lhe impõe em certos casos contigenciamentos e corte de custos (Carvalho Filho, 2009).

A racionalização de custos de forma forçada, a cobrança de melhores índices, imposições legais com prazos curtos, podem fazer com que gestores se precipitem em algumas tomadas de decisões, e podem ainda trazer a tentação de tentar demonstrar uma suposta eficiência de sua gestão, através de utilização de metas subvaloradas, que possam ser facilmente atingidas, criando assim uma sensação de cumprimento do dever, atendimento da legislação e eficiência na gestão (Mello, 2009).

1.3.3. MÉTODOS DE DETERMINAR CUSTOS

Entre os métodos de determinar custos, são previstos na NBC T 16, o Custeio Direto ou por Ordem de Fabricação, o Custeio Variável, o Custeio por Absorção ou Integral, o Custeio por Atividades ou Baseado em Atividades – ABC e o Custeio Pleno (CFC, 2013). Outros métodos são o Custeio por Processos, o Custeio por Funções, o Custeio *RKW – Reichskuratoriun fur Wirtschaftlichtkeit*, o Custeio UEP – Unidade de Esforço de Produção, o Custeio por Departamentos ou departamentalização (Martins, 2010).

Essa diversidade de métodos ocorre, uma vez que, “de acordo com a finalidade, todos os custos ou despesas, conforme o conceito, podem assumir várias classificações” (Dutra, 2010, p. 20), os custos podem ser rateados em relação a produtos, mercadorias, serviços, atividades, funções, setores, bens, máquinas, empregados ou assemelhados, carga horária, enfim conforme a conviniência e ramo da entidade, a escolha “depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas.” (Martins, 2010, p. 360).

Sobre a escolha dos métodos ou sistemas de custeio, segue a Tabela 3, explicando as características principais daqueles que são mais conhecidos e utilizados no Brasil:

Tabela 3: Métodos ou Sistemas de Custeio

Custeio por Absorção ou integral: compreende todos os custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis). É o critério legal exigido no Brasil. Obrigatório pelo RIR/99. Os resultados sofrem influência direta do volume de produção (Silva e Lins 2010).
Custeio Variável: às vezes usado como sinônimo de custeio direto, embora signifique algo ligeiramente diferente. Considera apenas custos varáveis e diretos para a margem de contribuição, deixando os fixos e indiretos de fora. Custos fixos e indiretos não são rateados, são subtraídos da margem de contribuição ou do resultado, de forma arbitrária, sem critérios (Perez Júnior, *et al*. 2012).
Custeio Padrão ou Ideal: predeterminados como os custos que deveriam ser alcançados. Possibilitam a análise da eficiência e o confronto entre ideal e real. É estabelecido com mais critério e rigor que o custo estimado, com padrões físicos (quantidade) e monetários (valor) (Padoveze 2013).
Custeio Baseado em Atividades (ABC): Cada vez mais os custos variáveis tornam-se menos importantes e os custos fixos aumentam e desempenham protagonismo. Nesse sentido o sistema tradicional de custeio deixa de ser interessante. A ideia é diluir custos fixos o máximo possível. A diferenciação de produtos tornou-se muito importante também (Martins 2010; Dutra 2010).

Custeio por departamentos ou centros de custos: departamentalização. No departamento de produção, os custos são incorporados à produção. Nos demais departamentos como o administrativo geralmente o que há são despesas.

Custeio por processos ou ordem de produção: Os custos são classificados por tipo de gasto e depois compilados por processo. A cada processo os custos vão se somando.

Custeio por Ordens de Produção: sugerido para quem apresenta diversos produtos e processos. Exemplo: Fábrica de roupas, que produz diversas peças, de diversos tamanhos, em diversas cores. Trabalha com pedidos, sobre encomenda. Aloca os valores reais dos custos para cada ordem de produção.

Custeio da Produção Conjunta: aplicável em empresas que produzem diversos produtos usando basicamente os mesmos Materiais Diretos, principalmente Matéria-Prima. Gera subprodutos, coprodutos, sucatas, reaproveita sobras, evita desperdícios (Lunelli 2017).

Fonte: O autor (2018).

1.4. Custos no setor público

Para determinação dos custos dos Cursos Superiores do IFFar é importante, antes de mais nada, considerar as diferenças e similaridades entre as funções da Administração Pública e das empresas privadas.

A função da empresa privada é obter lucro, enquanto a função da Administração Pública é melhorar a qualidade de vida da população. Isso baseado no artigo 37 da Constituição Federal – CF, que trata da Administração Pública, com os princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência – LIMPE. Sendo assim, ela tem princípios diversos da administração privada (Presidência da República, 1988).

Não se podem comparar dois dados de bases diferentes, pois, o resultado não seria fidedigno. Tem que se considerar, ao comparar um ente público com um ente privado, as mesmas bases para a comparação que foi realizada, para tanto, têm que ser suprimidos os custos inerentes à finalidade pública que inexistem na empresa privada.

Para comparação de custos dos cursos superiores do IFFar com cursos idênticos em universidades privadas ou outras instituições de ensino, as despesas que deveriam ser suprimidas serão: assistência médica, assistência odontológica, assistência psicológica, auxílios sociais (Auxílio Transporte, Auxílio Permanência, Auxílio Evento, Auxílio Atleta), locação de ônibus para viagens escolares, visitas técnicas, realização de Atividades Complementares ao Curso – ACC's, reembolso de diárias a discentes, alimentação escolar, monitorias de alunos especiais, monitorias de reforço, bolsas a discentes participantes de projetos (de ensino, pesquisa, extensão, inovação, institucional) e seguro de vida de discentes (IFFar, 2017).

Todas as despesas supracitadas no parágrafo imediatamente anterior, são de caráter gratuito no IFFar para os alunos, já nas instituições privadas normalmente inexistem ou são onerosas para os estudantes (IFFar, 2017; URI, 2017; UNIJUI, 2017).

Não é compatível com o tamanho deste estudo, explicar todas essas despesas que atendem à finalidade pública do IFFar, mas a título de exemplo se pode citar-se a preocupação com o atendimento de pessoas carentes, em vulnerabilidade, PNE's, em situações de risco e o incentivo ao desenvolvimento de diversos tipos de projetos e a participação em diversos tipos de eventos (IFFar, 2017).

Para a comparação dos custos que vão além dos mencionados anteriormente, ou seja, os custos que existem tanto em instituições públicas de ensino como nas privadas, como fornecimento de água, distribuição de energia elétrica, serviços de limpeza e conservação, manutenção, ainda tem que se tomar cautela, pois, existem diferenças legais, burocráticas e tributárias que pode baratear ou encarecer esses valores.

1.4.1. Diferenças do Setor Público Face ao Setor Privado

O setor público no Brasil não tem a mesma experiência que o setor privado na gestão de custos, pois, a preocupação com custos começa com a Revolução Industrial, primeiro nas indústrias, com o cálculo do custo do produto vendido, depois no comércio para determinar o custo das mercadorias vendidas, após isso com os prestadores de serviços para apurar o custo dos serviços prestados, e apenas recentemente, a legislação se preocupou com a gestão de custos no setor público (Dutra, 2010; CFC 2013).

O lucro contábil é sem dúvida um dos principais motivos para a gestão de custos nas empresas, assim como o controle de estoques e o financeiro costumam girar em torno ou em prol do lucro, mas como esse inexiste nos entes públicos, esses controles e gestão demoraram mais para serem implantados e valorizados nesses entes (Souza & Clemente, 2011).

No Brasil, para as empresas privadas, o controle de estoques aceito pela Receita Federal, conforme os artigos 261 a 295 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda de 1999, é por PEPS – Primeiro que Entra, Primeiro que Sai, embora a empresa possa paralelamente fazer uso do UEPS – Último que Entra, Primeiro que Sai, do Preço Específico, do Preço Médio e do Preço Médio Ponderado Mensal ou Permanente (Presidência da República, 1999).

Já no Setor Público, os estoques devem ser controlados pelo Preço Médio Ponderado Permanente, conforme dispõe o PN CST 6/79 – Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação, de 26 de janeiro de 1979. Essa diferença no critério de controle de estoques, obviamente pode distorcer muito uma possível comparação entre custos de materiais estocados no almoxarifado do setor privado e os do setor público (RFB, 1979).

O princípio da legalidade, constante do LIMPE, se aplica de forma diversa no setor público e no setor privado, no primeiro ele é estrito ou restrito, mas no último ele é geral ou amplo, isso significa que ao passo que no direito privado é permitido fazer de forma ampla tudo o que a lei não proíbe, no direito público só é permitido fazer estritamente o que estiver legalmente previsto (Mazza, 2017).

O regime contábil das empresas privadas é por competência, o que significa que o método de lançamentos contábeis é realizar o lançamento no momento em que o fato gerador ocorre, como por exemplo, no momento da venda se registra a receita e no momento da compra se registra a despesa, independente de já ter ocorrido ou não o recebimento ou pagamento, permitindo que os registros contábeis se reportam a data do fato gerador (Presidência da República, 1999).

Já nos entes públicos o regime para fins orçamentários, ou seja, para previsão e planejamento é misto, pois adota a competência para as despesas e o regime de caixa para as receitas, sendo assim uma mescla ou um misto desses dois regimes contábeis. Entretanto, para fins contábeis, ou seja, de registros nos demonstrativos contábeis, o regime contábil a ser usado pelos entes públicos é o de competência. Assim o setor público usa o regime misto para fins orçamentários e o regime de competência para fins contábeis (Presidência da República, 1964; Ministério da Fazenda, 2017).

Isso ocorre, conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, pois, na iniciativa pública existem dois regimes da contabilidade, o orçamentário e o contábil ou patrimonial, já na iniciativa privada, não existe regime orçamentário, mas tão somente o regime contábil ou patrimonial, cumprindo assim a Lei que institui regras de Direito Financeiro, pode-se afirmar que (Ministério da Fazenda, 2017, p. 54):

> A contabilidade aplicada ao setor público mantém um processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime da receita orçamentária, de forma que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 4.320/1964: Art. 35.

> Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas. No entanto, há de se destacar que o art. 35 se refere ao regime orçamentário e não ao regime contábil (patrimonial) e a citada Lei, ao abordar o tema "Da Contabilidade", determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Outra peculiaridade do setor público é a sua finalidade social, ao passo que no setor privado a finalidade é o lucro, esse sequer existe nos entes públicos, que no máximo podem ter superávit. Esse fato pode provocar situações como a de uma empresa privada de cigarros, que embora muito lucrativa, socialmente traz enormes prejuízos à saúde pública (Mazza, 2017).

Em contrapartida uma autarquia como o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, ex Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, pode ter um Regime Geral de Previdência Social – RGPS, operando de forma deficitária, mas trazendo benefícios sociais para agricultores, professores, artesões, pescadores, pessoas que o Regime Geral de Previdência Privada - RGPP não abrangeria (Mello, 2009).

O regime jurídico privado é, via de regra, para entidades privadas, ao passo que o regime jurídico público abarca o setor público, porém, há exceções, como no caso de um imóvel alugado por um órgão público, o contrato de aluguel será do regime privado, ele é um contrato da Administração, mas não é um contrato administrativo, já no caso de um órgão público comprar um imóvel, o regime do contrato de compra será público, então ele é um contrato da Administração e um contrato administrativo (Carvalho Filho, 2009).

Entre as diferenças que pode haver em um contrato por ele ser de um regime ou de outro, Mazza (2017) informa que um dos que mais se destaca é a existência de cláusulas exorbitantes em contratos administrativos, que são regras estabelecendo "poderes contratuais especiais, projetando a Administração Pública para uma posição de superioridade diante do particular contratado." (p. 663). Um exemplo é o poder da Administração de alterar ou revogar o contrato unilateralmente.

Na questão tributária, o art. 150 da CF, inc. VI, alínea a, define a vedação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrarem impostos sobre "patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros", e como o setor público não gera lucro e sim superávit ou déficit, não há fato gerador nos órgãos públicos para a cobrança de tributos incidentes sobre o lucro, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (Presidência da República, 1988).

Segundo a Súmula 76 do Supremo Tribunal Federal – STF, e o Agravo Regimental em Ação Cível Originária 2.730 do Distrito Federal, essa imunidade só vale para quem é regido pelo direito público, ou seja, a Administração Pública Direta, as empresas públicas e as sociedades de economia mistas "prestadoras de serviço público de cunho essencial e exclusivo", excetuam-se as empresas públicas, sociedades de economia mista e outros que prestem serviço de cunho privado, ou seja, meramente econômico (STF, 2017).

No pertinente ao orçamento e finanças, o art. 7º da Lei das Sociedades Anônimas – S.A., informa que "o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro", com base em um capital social inicial, a empresa privada se constitui e dá início a suas atividades, depois de devidamente registrada nos órgãos competentes logicamente, como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Presidência da República, 1976).

Normalmente todo o Capital Social a Integralizar é de fato Integralizado, e posteriormente, às vezes, mais Capital Social é investido pelos acionistas, além das reversões de reservas e provisões não utilizadas no ano anterior e o lucro que retorna a empresa após divisão de dividendos, pagamento de tributos sobre o lucro e constituição das reservas e provisões, a legislação atual não permite mais que o lucro fique em uma conta de lucros acumulados, essa conta deixou de existir na contabilidade brasileira (Mazza, 2017)

Já para constituir um ente público, como uma autarquia, que é o caso do IFFar, normalmente é necessária a edição de lei específica e ato do Poder Executivo, tratando nela apenas o assunto da criação desse ente, conforme art. 5º, inc. I do Decreto Lei 200/67, que define a autarquia como um serviço

autônomo, que deve ser criado “com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada” (Presidência da República, 1967).

Normalmente no Brasil, conforme históricos das LOA’s, erroneamente as receitas são previstas a maior e as despesas a menor, ou seja, se arrecada menos que o previsto e se gasta mais que o estimado, gerando deficits, despesas de exercícios anteriores e Restos a Pagar – RAP para o ano seguinte (Mello, 2009).

E no tocante ao patrimônio, o privado pertence a uma pessoa física ou no caso de pessoas jurídicas a um grupo, normalmente pequeno de acionistas, onde cada um tem a sua participação, geralmente em ações, bem delimitada (Carvalho Filho, 2009). O patrimônio privado da Pessoa Jurídica não se confunde com o patrimônio privado da Pessoa Física, segundo o princípio contábil da entidade (Ministério da Fazenda, 2017).

Já o patrimônio público pertence à coletividade, mas nem sempre é de uso coletivo, alguns patrimônios públicos são de uso restrito ao ente público de que pertencem, como o caso das autarquias, são os chamados bens dominicais (Mello, 2009). O patrimônio público é do povo, mas é gerido por gestor(es) público(s) conforme a legislação vigente (Carvalho Filho, 2009).

Na Tabela 4 a seguir, são apresentadas as dez principais diferenças entre o setor público e o privado, conforme já explicado, porém de forma mais visível e suscinta, conforme Carvalho Filho (2009); Mello (2009); Ministério da Fazenda (2017); Presidência da República (1967); Mazza (2017):

Tabela 4: Principais diferenças entre Setor Público e Setor Privado na gestão.

Descrição	Setor Privado	Setor Público
Preocupação e experiência com gestão de custos	Principalmente a partir da Revolução Industrial do século XVIII	Com a EC 19/1998 e principalmente com a NBC T 16 de 2013

Legalidade	Ampla ou geral, pode tudo que a lei não proíbe	Restrita, só pode o que a lei expressamente permite
Finalidade	Lucrativa, mesmo que maléfica socialmente, ex: tabacaria	Social, mesmo que deficitária, ex: o RGPS do INSS
Controle de Estoques	PEPS obrigatório, pode usar outros optativamente	Custo Médio Ponderado Permanente
Regime Contábil e Orçamentária	Competência, não tem regime orçamentário	Misto e Competência
Regime Jurídico	Regra geral: Privado	Regra geral: Público
Tributação	Especialmente sobre o Lucro, o Patrimônio, a Renda, a Comercialização, a Industrialização, a Prestação de Serviços	Não gera lucros e é imune aos impostos sobre renda, patrimônio e serviços. Dificilmente comercializa ou industrializa algo.
Orçamento	Limitado pelo Capital Social a integralizar na empresa	Limitado pela LOA conforme previsão de arrecadação tributária
Finanças	Conforme o Capital Social Integralizado, retorno dos lucros, reversão das reservas e provisões.	Conforme a arrecadação tributária e outros pagamentos realizados aos cofres públicos,
Patrimônio	Privado: Aquilo que integralizar, gerar de lucro, ou seja, recursos próprios, e ainda o que adquirir através de recursos de terceiros.	Público: O adquirido com a arrecadação tributária e recebimento de pagamentos aos cofres públicos e o que adquirir com recursos de terceiros.

Fonte: O Autor (2018).

1.5. Construção da DRE no Setor Público

O resultado apontado na DRE de cada curso foi possível, tomando como base a mesma metodologia apresentada por Slomski em 2010, que usa o custo de oportunidade, ou seja, o valor apurado no mercado local privado pelo serviço similar prestado, para com ele em mãos substituir a receita econômica da entidade pública estudada, uma vez que entidades públicas não têm receitas com prestação de serviços da mesma forma como ocorre nas empresas privadas (Slomski, et. al., 2010).

A metodologia que Slomski usou para fazer DRE de entes públicos foi empregada nesse trabalho, sendo assim uma metodologia já publicada, que é referência para esse tipo de trabalho, Slomski na época em 2006 fez a DRE para a Procuradoria Geral do Estado, depois atualizou e aperfeiçou o seu estudo em 2010, contando com o auxílio de outros autores (Slomski, 2006; Slomski, et. al., 2010).

2. CAPÍTULO II – PROJETO DE PESQUISA

2.1. Problema e Objetivos

2.1.1. PROBLEMA E SUA JUSTIFICAÇÃO

Além de prejudicar a gestão de modo geral, a falta de uma eficiente gestão de custos no IFFar descumpre com a Resolução CFC – Conselho Federal de Contabilidade nº 1.437/13 na NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.11, que estabelece o SICSP – Subsistema de Informação de Custos no Setor Público, onde se afirma que se deve considerar "que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos". (CFC, 2013, p. 52).

A gestão de custos é uma deficiência no IFFar, uma vez que não estão estabelecidos conforme descrito na legislação atual, o que pode ter se dado muito pelo fato da estrutura do IFFar como Instituto Federal ser recente, com menos de uma década de existência e a maioria dos campi serem mais recentes ainda (Presidência da República, 2008).

Foi somente em 2009 que os campi Alegrete, Júlio de Castilhos, Santo Augusto e São Vicente do Sul iniciaram suas atividades e que foi instituída a Reitoria em Santa Maria; no ano seguinte, em 2010, tiveram início as atividades dos campi Santa Rosa, São Borja e Panambi; em 2013, foi inaugurado o Campus Jaguari e iniciaram-se as atividades no Campus avançado Uruguaiana; em 2014 entraram em funcionamento o Campus Santo Ângelo e os Centros de Referência de Carazinho, Santiago, São Gabriel, Santa Cruz do Sul, Quaraí e Não-Me-Toque e foi iniciado o processo para a criação do Campus Frederico Westphalen (IFFar, 2014).

Outrossim, recente também é a legislação brasileira que trata da gestão de custos na Administração Pública, como visto a NBC T 16.11 é de 2012, a Resolução CFC nº 1.437 que a altera é de 2013, assim o PDI 2014-2018 do IFFar, finalizado em 2014 não contemplou a legislação recém-criada na época.

Então, as considerações acerca dos diferentes tipos de custos e seus sistemas e/ou subsistemas de custeio, suas formas de rateio e alocações não são pertinentes apenas para as indústrias ou para a iniciativa privada, mas cumprem um papel importantíssimo para o setor público e sua gestão.

A Resolução CFC nº 1.437/13 pela NBC T 16.11, que estabelece o SICSP, apresenta claramente esse fato. Antes dessa resolução, os conceitos da contabilidade de custos, eram muitas vezes vistos como sem ligação ou importância para o serviço público. O Campus Santa Rosa, assim como os demais Campi do IFFar, não tem um subsistema de informação de custos ativo e em funcionamento que forneça as informações para a gestão de custos.

Assim, faz-se necessário começar a determinar os custos dos serviços educacionais prestados, através dos cursos que são ministrados, determinando o custo por curso, o custo por ano, o custo por turma, o custo por aluno, para se poder tomar decisões com essas informações tão nobres para a boa gestão do mesmo.

2.1.2. OBJETIVO GERAL

Com o presente estudo pretende-se, numa primeira fase, averiguar como a gestão de custos se aplica ao setor público, e mais em particular aos cursos superiores do IFFar – Campus Santa Rosa; seguidamente é ainda objetivo da presente investigação produzir a DRE dos diferentes cursos superiores do referido IFFar – Campus Santa Rosa, o que permitirá apurar a eficiência da respetiva gestão pública.

Desta forma, pretende-se responder às seguintes questões de partida: Quais foram os custos no ano de 2016, dos cursos superiores do IFFar – Campus Santa Rosa? Esses custos são superiores ou inferiores às receitas potenciais desses cursos estimadas pelos valores cobrados de mensalidades praticados no mercado privado local? É adequado manter os cursos públicos ou é preferível pagar bolsas em instituições privadas?

2.1.3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A partir do objetivo geral acima enunciado foram deduzidos os seguintes objetivos específicos:

a) Levantar os custos dos cursos superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS, em 2016;

b) Levantar os custos de oportunidade em cursos superiores similares aos do IFFar – Campus Santa Rosa/RS, em instituições privadas próximas, em 2016;

c) A partir dos levantamentos de custos mencionados anteriormente, apurar a receita econômica dos cursos superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS, em 2016;

d) A partir da apuração da receita econômica mencionada anteriormente, determinar a (in)eficiência econômica do funcionamento dos cursos superiores no Campus Santa Rosa/RS, em 2016.

Sendo assim, todos os objetivos específicos são referentes aos cursos superiores do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa/RS no ano de 2016, sendo os dois primeiros independentes dos demais, já os dois últimos dependem previamente dos anteriores. Nesse sentido, os objetivos específicos são buscados e alcançados exatamente nessa ordem em que são apresentados aqui.

2.2. Metodologia

2.2.1. Tipo de Pesquisa

A pesquisa se caracteriza por ser predominantemente quantitativa, pois, trata-se de determinar custos diretos e indiretos, buscando informações de valores financeiros, formas de rateio através de cálculos por curso, por turma e por aluno, calcula depreciações de bens através de taxas % de depreciação, apura a receita econômica dos cursos superiores do IFFar em 2016, sendo essas informações quantitativas, não fazendo uso de questionários ou entrevistas, se restringindo a fornecer informações, principalmente numéricas, extraídas de relatórios, planilhas, softwares governamentais e cálculos.

Na comparação de custos com preços de mensalidades que formam os custos de oportunidade, planilhamentos, tabelamentos e outros estágios da pesquisa, predomina o enfoque nas análises dos valores, dos custos, e o que eles representam, ou seja, numericamente é possível determinar o grau de (in)eficiência na gestão de custos dos cursos superiores do IFFar em 2016, e é isso que se buscou analisar.

A meta de investigação foi confirmar com memória de cálculo, quais são os custos dos cursos alvo do estudo, podendo ser facilmente recalculados por quem tiver interesse em confirmar a exatidão dos mesmos, assim como ocorre com as pesquisas de preços dos cursos privados no mercado local.

A quantidade de dados analisados é grande, pois abrange todos os custos, tanto diretos como indiretos, dos cursos superiores do Campus Santa Rosa no ano de 2016.

A metodologia do presente trabalho pode ser melhor vista na tabela que a seguir apresentamos, que é adaptada de Prodanov e Freitas (2013, p. 71).

Tabela 5: Metodologia usada no presente trabalho

Quanto a(o)	**Enquadra-se como**	**Por usar**
Tipo de Pesquisa	Quantitativa	Números e cálculos
Foco da Pesquisa	Quantificável	Valores Monetários
Metas de Investigação	Confirmação	Memória de Cálculos
Ambiente	Artificial	Dados documentados
Amostra	Grande, ampla	Todos os custos dos cursos
Coleta de Dados	Instrumental	Registros e relatórios
Modo de Análise	Dedutiva	Métodos matemáticos

Fonte: O autor (2017), adaptado de Prodanov e Freitas, 2013, p. 71.

2.2.2. ESTUDO DE CASO

Estudo de caso é uma estratégia de pesquisa que deve ser preferida quando o pesquisador tem pouco ou nenhum controle sobre os eventos que irá pesquisar, e ainda quando os fenônemos pesquisados são contemporâneos e fazem parte do contexto da vida real (Yin, 2001). Esse é o caso desta pesquisa, pois, os eventos pesquisados não estão no controle do pesquisador e os fenônemos são referentes ao ano de 2016, ou seja, são contemporâneos e fazem parte do contexto da vida real do IFFar – Campus Santa Rosa.

Este estudo de caso, compreendeu os custos dos cursos superiores de uma instituição pública, intencionando fazer um levantamento de informações, principalmente quantitativas, e se enquadrou em um estudo de caso pelo assunto tratado, conforme ensina Yin (2001, p. 14)

> Dessa forma, as características verdadeiramente distinguíveis do método de estudo de caso, ao longo de todas as fases da pesquisa - definição do problema, delineamento da pesquisa, coleta de dados, análise de dados e composição e apresentação dos resultados-, são os assuntos tratados.

O estudo abordou em profundidade, o caso dos custos dos Cursos Superiores do IFFar - Campus Santa Rosa. A determinação desses custos trouxe informações até então desconhecidas, que podem vir a ser usadas pela gestão do IFFar nas tomadas de decisões.

Conhecer em profundidade esses custos, além de ser útil para a gestão, cumpre com a legislação vigente, esse estudo realizado no Campus Santa Rosa, pode servir de modelo para desenvolvimento da gestão de custos nesse campus e em outros campi desse instituto ou mesmo de outras instituições.

Assim, a pesquisa embora se restrinja aos Cursos Superiores do IFFar - campus Santa Rosa, pode ser futuramente ampliada para abarcar todos os cursos do Campus Santa Rosa, tanto de ensino médio como técnicos e de pós-graduação, e posteriormente ainda pode abranger todos os campi do IFFar.

O estudo investigou custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, consumo de materiais, depreciação de bens, prestação de serviços, folha de pagamentos de salários, execução de contratos, obras, imobilizado, intangível, e demais gastos atribuíveis direta ou indiretamente aos Cursos Superiores do IFFar – Campus Santa Rosa.

2.3. Local de estudo e participantes

2.3.1. Local de estudo

O local de estudo se restringiu ao campus Santa Rosa do IFFar, situado no município de Santa Rosa-RS, uma cidade do noroeste do estado do Rio Grande do Sul, estado esse que se situa no extremo sul do Brasil. Neste Campus há cursos de ensino médio, técnico, superior e de pós-graduação.

Os cursos são ofertados em diversas modalidades, como o Ensino Médio ProEJA - Programa de Educação de Jovens e Adultos, Técnicos EaD – Ensino a Distância, Técnicos Subsequente, após o ensino médio, Técnicos Concomitante, cursa o ensino médio em outra escola e o Técnico no IFFar concomitantemente, Técnicos Integrados, cursa o ensino médio e o técnico no IFFar nos mesmos anos, mas em turnos diferentes. Já os cursos superiores e de pós-graduação são todos na modalidade presencial. É no ensino superior que o nosso estudo se foca: a pesquisa incidiu nos cursos superiores de Bacharel em Administração, Bacharel em Arquitetura e Urbanismo, Licenciatura em Matemática e Licenciatura em Ciências Biológicas.

O Campus Santa Rosa conta com uma Direção Geral – DG que é responsável por quatro diretorias, sendo elas a Diretoria de Administração – DAD, a Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional – DPDI, a Diretoria de Pesquisa, Extensão e Produção – DPEP e a Diretoria de Ensino – DE, sendo as duas primeiras, DAD e DPDI, ligadas a atividades meio, e as duas últimas, DPEP e DE, ligadas as atividades fins da instituição.

A pesquisa utilizou informações, principalmente, da Diretoria de Administração – DAD, e dentro dessa da Coordenação de Orçamento e Finanças – COF e da Coordenação de Almoxarifado, Patrimônio e Seção de Frotas – CAPSF.

A diretoria de administração é responsável por atividades meio, como compras, licitações, contratos, orçamento, finanças, contabilidade, almoxarifado, patrimônio, frotas, aquelas necessárias para a execução das atividades fins, que são prioritariamente o ensino, a pesquisa, a extensão, a produção e a inovação. Sendo assim, fazem parte da DAD, além da COF e da CAPSF, a Coordenação de Licitações e Contratos – CLC e a Contabilidade.

A DAD tem como diretora a mesma servidora TAE desde 2008 quando surgiu o Campus, e é a única diretoria que tem uma diretora que não é docente, também é a única diretoria em que todos os servidores são TAE’s e todas as atividades desempenhadas por ela são atividades-meio.

Não há no Campus nenhum setor ou servidor responsável pela gestão de custos, simplesmente ela não é realizada. A reitoria para atender a NBC T 16, criou o Plano Interno – PI, que são códigos vinculados a naturezas de despesa, identificando o Campus, direção e coordenação ou curso, com o objetivo de um controle de custos, porém, no Campus Santa Rosa, até o momento o procedimento adotado não confere com o que a reitoria estabeleceu, sendo que se usa sempre o mesmo código para não ter que estar identificando cada vez, o que mais tarde incorre em não se saber a quem aquele custo pertence.

Dessa forma, fica claro que a intenção da reitoria seria que a COF, coordenação responsável por fazer o empenho, identificasse o PI e o lançasse corretamente, mas essa instrução não foi repassada formalmente para a mema. A Contabilidade responsável por revisar os lançamentos da COF, entre outras responsabilidades, também não se detem a revisar os lançamentos de PI e solicitar a correção dos mesmos.

Assim, embora a reitoria tenha criado o PI, por não ter instruído e responsabilizado os servidores dos campi, o mesmo não é devidamente aplicado na prática, ficando a DAD, a COF e a Contabilidade sem nenhuma gestão dos custos do Campus.

2.3.2. PARTICIPANTES

Participaram do estudo, os servidores que estão lotados nos setores onde há informações sobre custos, como a DAD e dentro dessa a COF, e a CAPSF.

A participação desses servidores foi através do fornecimento de informações na forma principalmente de relatórios de seus setores que envolvem custos, como relatório de retirada de materiais de consumo, relação da lotação dos bens patrimoniais, relatório de despesas com veículos, planilha de pagamentos realizados.

2.4. Técnicas de recolha de dados

A pesquisa buscou primeiramente informações, especialmente as quantitativas, nos softwares da Administração Pública Federal, como o SIAFI Gerencial, o Tesouro Gerencial, o SIAFI Operacional, o SCDP, o SIASG, o ComprasNet e outros se for necessário, em concomitância com softwares institucionais, como o SIG.

Num segundo momento, buscou informações com os servidores, Técnicos Administrativos em Educação – TAE's e Docentes, das coordenações do Instituto Federal Farroupilha – Campus Santa Rosa, principalmente na CASPF e na COF, ambas da DAD, principalmente aquelas que não foram encontradas nos softwares acima mencionados.

Estas informações, no tocante ao IFFar foram, preferencialmente, em formato de relatórios, relações, formulários, planilhas e documentos oficiais como Notas Fiscais, Notas de Empenho, Ofícios, Memorandos, fornecidos pelas coordenações do IFFar, pertinentes ao bom andamento da pesquisa, já referente as instituições de ensino privadas, as informações foram coletadas nos sites oficiais das mesmas.

Na realização da pesquisa sobre custos e eficiência econômica dos cursos superiores do IFFar – Campus Santa Rosa em 2016, foram observados os seguintes procedimentos:

a) coleta e seleção de informações, relacionadas a responder ao problema proposto e atingir os objetivos propostos na pesquisa;

b) leitura e análise com reflexão crítica do material selecionado;

c) exposição dos resultados obtidos através de uma dissertação.

A coleta de dados usou, portanto, de instrumentos diversos como registros em softwares governamentais, relatórios digitais e/ou físicos e sites oficiais de instituições. A pesquisa usou documentos oficiais como Notas de Empenho e Notas Fiscais em conjunto com registros e relatórios de coordenações do IFFar.

2.5. Técnicas de tratamento de dados utilizadas

Os dados, quase que exclusivamente numéricos, foram usados em cálculos, majoritariamente aritméticos, para rateio de custos dos cursos estudados, apresentando-se a memória de cálculo. Os dados foram tabulados e/ou planilhados, apresentados em quadros e tabelas, resultando finalmente em uma Demonstração do Resultado do Exercício – DRE adaptada ao setor público, para cada curso pesquisado.

O cálculo do valor da hora-aula dos docentes para os cursos superiores foi exceção se comparado aos demais cálculos que eram mais simples, pois, envolveu um aprofundamento no tratamento dos dados, sendo necessário criar e aplicar fórmulas um pouco mais complexas, que necessitaram de atenção e de um conhecimento da legislação trabalhista sobre a questão remuneratória envolvendo férias, gratificação natalina, recesso escolar, planejamento de aulas, atividades extra-aulas.

Para a apuração de boa parte dos custos dos cursos superiores, utilizou-se os dados da planilha orçamentária-financeira de 2016, produzida e disponibilizada pela COF, utillizou-se ainda relatório de consumo de bens do almoxarifado, relatório de bens permanentes do patrimônio, relatório de veículos e gastos relativos a eles da seção de frotas, todos da CAPSF, além de relatório de depreciação da contabilidade do DAD, e informações dos softwares institucionais e governamentais.

2.6. Confiabilidade e validade

Conforme explicado no subcapítulo 2.5 “Construção da DRE no Setor Público”, para a DRE, utilizou-se a metodologia já consagrada que Slomski usou para a Procuradoria Geral do Estado em 2006 e 2010.

Considerando que a pesquisa usou documentos oficiais como Notas de Empenhos, Notas Fiscais, registros de softwares do governo federal e relatórios da CASPF, COF e DAD do IFFar, reputa-se credibilidade a essas informações, com o princípio da presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, por se tratarem de atos administrativos (Mazza, 2017).

Essa dissertação de mestrado foi cadastrada como projeto de pesquisa, e examinada pelo Comitê Institucional de Pesquisa – CIP e pelo Comitê de Ética na Pesquisa – CEP do IFFar, que a revisou e sugeriu alterações e correções, principalmente sobre os dados envolvendo valores, quantidades e formas de rateio, sendo posteriormente aprovada. As sugestões mais pertinentes foram relativas a considerar gastos do Campus Santa Rosa, que embora pagos pela Reitoria, são custos do Campus, como gastos com veículos e folha de pagamento – FOPAG.

3. CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO - ANÁLISES E RESULTADOS

3.1. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Licenciatura em Matemática no IFFar

O curso é noturno, na modalidade semestral, o total de vagas anual é 30, a duração do curso é 4 anos. A carga horária total do curso é de 3.376 horas, sendo 2.376 horas-aulas, 400 horas de estágio, 400 horas de Práticas enquanto Componente Curricular - PeCC e 200 horas de Atividades Complementares do Curso – ACC (IFFar 2017; IFFar, 2016).

Cabe ressaltar que diferentemente das universidades privadas, o IFFar ao realizar ACC, como Semana Acadêmica, Simpósio, não cobra valores dos discentes, e quando a ACC é em outra cidade, o IFFar custeia o transporte e outras despesas, fornecendo auxílio financeiro chamado Auxílio-Evento ou então reembolsa as despesas com o pagamento de Diária(s).

Como o ensino no IFFar é gratuito, para estimar a receita dos seus cursos, foi considerado, como custo de oportunidade, a média de valores anuais pagos por aluno dos Cursos Superiores de Licenciatura em Matemática da URI de Santo Ângelo e da UNIJUÍ de Ijuí, ou seja, R$ 13.012,32 mais R$ 11.526,00 dividido por 2, que resulta em R$ 12.269,16 (ver secção 3.5.)

Para cálculo do custo do curso referido, as despesas suprimidas, tendo em vista serem inexistentes em entidades privadas, como a URI e a UNIJUÍ, serão: assistência médica, assistência odontológica, assistência psicológica, auxílios sociais (Transporte, Permanência, Evento, Atleta), viagens escolares, visitas técnicas, ACC's, diárias a discentes, alimentação escolar, monitorias de alunos especiais e de reforço, bolsas a discentes participantes de projetos (de ensino, pesquisa, extensão, inovação, institucional) e seguro de vida.

Não é compatível com o tamanho deste estudo explicar todas essas despesas que atendem à finalidade pública do IFFar e inexistem nas universidades privadas, mas exemplificadamente se pode citar a preocupação com o atendimento de pessoas carentes, em vulnerabilidade, PNE's, pessoas em situações de risco e o incentivo ao desenvolvimento de diversos tipos de projetos e a participação em diversos tipos de eventos gratuitamente aos alunos, porém, onerosos para o IFFar.

3.1.1. Custos Diretos da Licenciatura em Matemática do IFFar

Os custos diretos da licenciatura em matemática no IFFar são os custos diretamente atrelados a esse curso, ou seja, que só existem por causa dele. Podem ser divididos em 3 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes e Gastos com Pessoal ou Recursos Humanos.

No IFFar, os bens patrimoniais referentes ao curso estão lotados em três lugares: [1] na Coordenação do Curso, que equivale a sala dos professores do curso; [2] no Laboratório de Física, que equivale a um laboratório de matemática; [3] nos prédios pedagógicos 1 e 2, onde ficam as salas de aula, existindo 4 turmas desse curso em 2016.

O custo direto com materiais de consumo para o Curso, em 2016, foi de R$ 2.458,41, dividindo este valor pelos 120 alunos do curso, percebe-se que o custo por aluno é de R$ 20,49. Como direto entende-se aqui o custo com materiais usados especificamente pelo Curso.

Para o cálculo do custo com material permanente, dos bens da sala de aula e do laboratório, não se considera esse custo como sendo de um único ano, como o material permanente tem vida útil que se estende por mais de dois anos, considera-se custo anual dos materiais permanentes somente o valor da sua depreciação.

Em cada Sala de Aula do Curso de Matemática constam os seguintes bens, conforme a tabela 6 abaixo:

Tabela 6: Bens da Sala de Aula da Matemática

Bens	Valor dos Bens	Taxa Depreciação	Valor Depreciação
1 climatizador de ar de 30.000 BTU's	R$ 2.737,00	15%	R$ 410,55
1 retroprojetor	R$ 1.600,00	30%	R$ 480,00
1 suporte de retroprojetor	R$ 91,00	15%	R$ 13,65
1 armário	R$ 189,00	15%	R$ 28,35
1 mesa	R$ 129,00	15%	R$ 19,35
1 cadeira	R$ 97,50	15%	R$ 14,63
35 conjuntos escolares de mesa e cadeira	R$ 3.569,65 (R$ 101,99 cada)	15%	R$ 535,45
Total geral	R$ 8.413,15		R$ 1.501,98
Total por turno	R$ 2.804,38		R$ 500,66
Total por aluno	R$ 93,48		R$ 16,69

Fonte: O autor (2018), baseado em Relatório Patrimonial do IFFar de 2017.

Essa depreciação está conforme a Tabela de Bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, acrescido da metade por ser de uso em 3 turnos, nela só há divisão por turno e por aluno, visto que no turno da noite só é usada por uma turma da matemática (NM, 2017).

Já no Laboratório de Matemática, também conhecido como Laboratório de Física, o valor dos bens permanentes e sua depreciação, considerando que as 4 turmas da matemática o usam no turno da noite, e outros cursos o usam nos turnos diurnos, ocorre conforme tabela a seguir:

Tabela 7: Bens do Laboratório de Matemática

Tipo de Bens	Valor dos Bens	Taxa Depreciação	Valor Depreciado
Processamento de dados	R$ 73.091,78	30%	R$ 21.927, 53
Mobiliário em geral	R$ 96.376,95	15%	R$ 14.456,55
Total geral	R$ 169.468,73		R$ 36.384,08
Total por turma	R$ 42.367,18		R$ 9.096,01
Por turno	R$ 14.122,39		R$ 3.032,00
Total por aluno	R$ 470,74		R$ 101,07

Fonte: O autor (2018), baseado em Relatório Patrimonial do IFFar de 2017.

Em processamento de dados estão computadores, estabilizadores, nobreak's e unidades mestras com software, já em mobiliário em geral se enquadram o climatizador de ar, o retroprojetor e seu suporte, o armário, mesas e cadeiras. Para a depreciação foi usada a Tabela de Bens relacionados na NCM, acrescido da metade por ser de uso em 3 turnos (NM, 2017).

Por último, na Sala de Professores ou Sala da Coordenação do Eixo Matemática, tem-se R$ 5.893,18, dos quais R$ 3.682,78 são bens de processamento de dados (computadores e estabilizadores) depreciáveis a 30%, o restante são bens depreciáveis a 15%, resultanto a soma das depreciações em um valor de R$ 1.436,40, que dividido pelos 120 alunos resulta em R$ 11,97.

Agora somando o custo direto de todos esses bens permanentes, tem-se um valor de R$ 129,73 por aluno a cada ano, valor esse maior que o encontrado em outros cursos como a Licenciatura em Ciências Biológicas, porém, é o que ocorre devido ao Eixo Matemática/Física ter apenas esse curso, ao passo que outros Eixos como o da Biologia contam com maior número de cursos, o que os ajuda a ratear custos.

Todos os dados sobre materiais foram extraídos dos Relatórios de Termo de Responsabilidade por Setor e do Relatório de Consumo de Materiais, fornecidos pela CAPSF, relativos ao ano de 2016.

Considerando que cada professor no IFFar dispõe de 12 remunerações por ano, ou seja, uma por mês, mais uma 13ª remuneração chamada de gratificação natalina, e ainda 1/3 de uma remuneração por adicional de férias, pode-se afirmar que cada professor recebe 13,333 remunerações por ano.

Porém, há 2 meses e meio de recesso escolar por ano, e ainda o repouso remunerado, sejam domingos ou feriados. Sendo assim, da jornada de trabalho de 2.400 horas anuais, 1.520 horas são de efetivo trabalho.

Além disso, para cada 1 hora-aula o professor trabalha efetivamente por 2,5 horas, quer dizer que apenas 40% do trabalho do professor é ministrar aulas, outros 60% são planejamento das aulas e atividades extra-aula, sendo assim, das 1.520 horas de trabalho efetivo no ano, apenas 608 horas são ministrando aulas, outras 912 horas são gastas em outras atividades.

Assim será considerado na tabela a seguir, os 7 professores dessa turma do 1º ano do Curso, com seus nomes alterados para preservar a identidade:

Tabela 8: Professores do Curso Superior de Licenciatura em Matemática

Nome	Remuneração mensal	Carga Horária em aula para a turma do 1º ano do curso	Média Ponderada (Remuneração mensal / jornada de trabalho mensal efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5 + 20,833%)
A	R$ 16.312,08	36	R$ 11.087,09
B	R$ 14.206,00	72	R$ 19.311,23
C	R$ 12.132,29	108	R$ 24.738,68
D	R$ 11.085,51	72	R$ 15.069,58
E	R$ 15.413,91	108	R$ 31.430,09
F	R$ 12.309,19	144	R$ 33.465,77
G	R$ 15.860,21	108	R$ 32.340,12
Total	R$ 97.319,19	648 Horas-aula	R$ 167.442,55

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

A média ponderada, considera a remuneração mensal do professor dividida pela jornada de trabalho mensal efetiva, que é a jornada de trabalho mensal de 200 horas menos as 40 horas mensais de repouso remunerado, ou seja, são 160 horas, multiplicado pela carga horária em aula que o professor ministrou para a turma, multiplicado por 2,5 dado que para cada 1 hora-aula há outras 1,5 horas em atividades extra-aula, adicionando por fim 20,833% que é o percentual referente 2,5 meses em que há recesso escolar.

Dessa forma, calcula-se esses custos conforme a tabela a seguir:

Tabela 9: Gratificação Natalina e Férias dos Professores da Matemática

Professor	Média Ponderada da gratificação natalina (remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Média Ponderada das férias (1/3 da remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Total
A	R$ 965,85	R$ 321,95	R$ 1.287,80
B	R$ 1.682,29	R$ 560,76	R$ 2.243,05
C	R$ 2.155,08	R$ 718,36	R$ 2.873,44
D	R$ 1.312,76	R$ 437,59	R$ 1.750,34
E	R$ 2.738,00	R$ 912,67	R$ 3.650,66
F	R$ 2.915,33	R$ 971,78	R$ 3.887,11
G	R$ 2.817,27	R$ 939,09	R$ 3.756,37
Total	R$ 14.586,58	R$ 4.862,19	R$ 19.448,77
Por aluno	R$ 486,22	R$ 162,07	R$ 648,29

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

Assim, verifica-se o custo direto com despesas de pessoal por aluno, que importa a soma de R$ 5.581,42 + R$ 648,29, totalizando R$ 6.229,71.

Esses sete professores remontam um total remuneratório de R$ 97.319,19 mensalmente, incluindo nesse total 1/4 do valor da função gratificada do professor A, que é o coordenador do curso, uma vez que o curso têm 4 turmas, obtendo-se o valor de R$ 167.442,55 com a soma das médias ponderadas, para o custo das horas-aulas que ministraram na turma, dividido pelos 30 alunos da turma, têm-se o custo de R$ 5.581,42 por aluno.

Ainda cabe adicionar o custo da gratificação natalina, e do 1/3 da remuneração mensal de adicional percebido nas férias. É possível ratear esses benefícios diretamente pelas 1.520 horas anuais que são de efetivo trabalho.

Com serviços, houve custos diretos em outros cursos e custos indiretos, nenhum serviço está diretamente vinculado a este curso especificamente.

3.1.2. Custos Indiretos da Licenciatura em Matemática do IFFar

Os custos indiretos da licenciatura em matemática no IFFar são os custos que não podem ser diretamente atrelados a esse curso, ou seja, existem para todos os cursos da instituição e não apenas para a matemática. Podem ser divididos em 6 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes, Serviços, Gastos com Pessoal, Imobilizado e Outros.

O custo indireto com materiais de consumo, isto é, o gasto com esses materiais para atividades administrativas foi de R$ 30.236,06 em 2016. Rateando pelas 33 turmas que havia em 2016, pode-se atribuir um custo de R$ 916,25 por turma que dividido por 30 alunos, resulta em R$ 30,55.

Conforme dados da Planilha Orçamentária e Financeira de 2016, fornecida pela COF, o valor gasto com Materiais Permanentes pelo IFFar Santa Rosa, exceto o gasto diretamente com cursos, é de R$ 111.514,83. Sendo R$ 36.514,94 correspondentes a bens de processamento de dados depreciáveis a 30% e o restante depreciável a 15%.

Efetuando a soma das depreciações do custo indireto com bens permanentes, tem-se R$ 22.204,46, que rateado por 33 turmas e pelos 30 alunos de cada turma resulta em um valor de R$ 22,43 por aluno.

O total de serviços indiretamente relacionados com o curso de Matemática é de R$ 1.737.033,85, rateado pelas 33 turmas e pelos 30 alunos da turma de Matemática, resulta em R$ 1.754,58.

Considerando que em 2016 havia 56 TAE's, estimado sua remuneração anual em 2016 em R$ 3.432.771,82 (com base em tabela de remuneração dos TAE's), incluindo o valor das funções gratificadas para cargos de chefia e direção, dividindo-se em 33 turmas, resultando em R$ 104.023,39 por turma, e rateado por 30 alunos, chega-se a R$ 3.467,45 por aluno.

Além disso, há de se acrescentar 1/12 a esse valor referente a gratificação natalina e 1/3 de 1/12 referente ao adicional de férias, ou seja, acrescenta-se mais R$ 385,28, totalizando na verdade R$ 3.852,73 com gastos com pessoal indiretamente por aluno.

Para cálculo da depreciação do imobilizado, somou-se os valores dos prédios pedagógico 1 (R$ 2.421.823,75), biblioteca (R$ 1.911.849,08) e administrativo (R$ 2.136.998,10), que são os usados pela turma do curso em estudo, conforme Avaliação Imobiliária de 2016 fornecida pela Coordenação de Engenharia e Arquitetura, resultando no valor de R$ 6.470.670,93.

Esse valor de imobilizado depreciado a 6%, 4% anual mais 50% disso por ser usado em 3 turnos, resultou em R$ 388.240,26 que dividido por 33 turmas, resulta em R$ 11.764,86 por turma, e rateado por 30 alunos, importa em R$ 392,16 por aluno.

Para calcular os gastos com veículos, que são veículos de passageiros, com depreciação de 20% ao ano, pois, mesmo que o IFFar opere em 3 turnos, os veículos são pouco utilizados, sendo raro o seu uso de noite (NM, 2017).

Além da depreciação, há manutenção, combustível, licenciamento e seguro obrigatório de Danos Pessoais causados por Veículos Automotores de via Terrestre – DPVAT. Assim, o gasto por aluno com veículo é de R$ 69,81.

Tabela 10: Veículos

Veículo e Placa	Valor depreciado	Gastos em 2016	Total
Siena IPO 5652	R$ 4.682,40	R$ 9.661,06	R$ 14.343,46
Ecosport IQR 0510	R$ 6.279,20	R$ 10.226,45	R$ 16.505,65
Fiesta IRQ 0360	R$ 6.428,00	R$ 3.667,86	R$ 10.095,86
Fiesta IRQ 0375	R$ 6.428,00	R$ 5.555,03	R$ 11.983,03
S10 IVI 6307	R$ 12.622,40	R$ 3.561,42	R$ 16.183,82
Total	R$ 36.439,80	R$ 32.671,82	R$ 69.111,82
Por turma	R$ 1.104,24	R$ 990,06	R$ 2.094,30
Por aluno	R$ 36,81	R$ 33,00	R$ 69,81

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da frota de veículos do IFFar

Enfim, existiam ainda outros custos indiretos em 2016, referentes a despesas com indenizações, diárias, reembolsos, juros e multa, restituições, capacitação do quadro de pessoal e assemelhados, no total de R$ 34.005,47, isso sem considerar aqueles específicos da finalidade pública.

Sendo assim, com esses outros custos, rateando-se pelas 33 turmas, obtém-se o valor de 1.030,47 por turma, que divididos pelos 30 alunos, resultou em R$ 34,35 por aluno.

Os tributos pagos pelo IFFar são INSS Patronal, relativo ao Instituto Nacional de Seguridade Social ou Previdência Social, e PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, que em 2016 resultaram em R$ 25.477,68 que rateados pelas 33 turmas, resulta em um valor de R$ 772,05 por turma, e divididos pelos 30 alunos, resulta em R$ 25,74.

Quadro 1: DRE de aluno da Licenciatura em Matemática

Demonstração do Resultado Econômico - DRE de um aluno do Curso de Licenciatura em Matemática do IFFar Santa Rosa, em 2016	
Custo de Oportunidade	**R$ 12.269,16**
(-) Custos Diretos	**R$ 6.572,13**
(-) Materiais de Consumo	R$ 20,49
(-) Materiais Permanentes	R$ 321,93
(-) Gastos com Pessoal	R$ 6.229,71
(=) Resultado Bruto	**R$ 5.697,03**
(-) Custos Indiretos	**R$ 6.156,61**
(-) Materiais de Consumo	R$ 30,55
(-) Materiais Permanentes	R$ 22,43
(-) Serviços	R$ 1.754,58
(-) Gastos com Pessoal	R$ 3.852,73
(-) Depreciação do Imobilizado	R$ 392,16
(-) Depreciação dos Veículos	R$ 69,81
(-) Outros Custos Indiretos	R$ 34,35
(=) Resultado Antes da Tributação	**(- R$ 459,58)**
(-) Patronal e PASEP	R$ 25,74
(=) Resultado Líquido	**(- R$ 485,32)**

Fonte: O autor (2018), baseado em documentos oficiais do IFFar, softwares govenamentais e em sites oficiais das instituições de ensino pesquisadas

Nessa DRE fica evidente que os custos diretos com pessoal, ali chamados de gastos com pessoal, são os maiores custos da instituição, quase equivalente a soma de todos os outros custos, ou seja, é quase metade do custo total da instituição com o curso.

Percebe-se pelo resultado líquido que esse curso é ineficiente economicamente se comparado com o mercado privado, tendo um valor negativo de quase quinhentos reais por aluno desse curso ao ano em 2016, resalvando-se que o fato de ser desvantajoso economicamente não implica necessariamente que seja desvantajoso socialmente.

3.2. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Licenciatura em Ciências Biológicas

No IFFar, o Curso é oferecido na modalidade presencial e semestral, com uma quantidade de 30 vagas por turma, somente no turno matutino, com periodicidade de oferta anual (IFFar, 2015). Segundo informações do Setor de Registros Acadêmicos – SRA, vulgarmente chamado de Secretaria, o IFFar dispunha em 2016 de 13 cursos e 33 turmas.

Atualmente (2017), são 13 cursos e 35 turmas, o menor número de turmas no ano anterior se deve ao fato de que em 2016 era apenas o segundo ano de implantação dos Cursos Superiores, de Bacharelado em Arquitetura e Urbanismo e Licenciatura em Ciências Biológicas, ou seja, havia apenas 2 turmas de cada um desses cursos, já em 2017 sendo o terceiro ano, há 3 turmas de cada um.

O Curso Superior de Licenciatura em Ciências Biológicas tem carga horária total de 3.304 horas, sendo 2.704 horas-aula, 400 horas de estágio e 200 horas de Atividades Complementares ao Curso – ACC, com duração de 4 anos, equivalentes a 8 semestres ou 48 meses (IFFar, 2015).

O referido curso não dispõe de créditos, tendo somente horas-aula, mas se fosse convertido as 3.104 horas-aulas em créditos como fazem a UNIJUÍ e a URI, o IFFar teria cerca de 206,93 créditos, que é mais do que a UNIJUÍ que dispõe de 198 créditos e que a URI que dispõe de 190 créditos (IFFar, 2015).

Para determinação da receita econômica é utilizado o custo de oportunidade obtido pela média aritmética simples das cobranças feitas pelas 2 universidades privadas, sendo que são as universidades mais próximas do IFFar a oferecer este curso, não havendo outras em um raio de 50 Km da cidade de Santa Rosa-RS que ofereçam esse Curso de Licenciatura. Sendo assim, não há diferenças substanciais a serem consideradas que impeçam a comparação entre estes cursos.

Na apuração da receita econômica desse Curso, se destacam as despesas que ocorrem para atendimento da finalidade pública que inexistem nas universidades privadas, sendo eles desconsiderados na comparação entre as mesmas, para não incorrer no erro de comparar entidades com finalidades diferentes como se tivessem a mesma finalidade.

O curso na UNIJUÍ tem custo anual de R$ 13.567,50 por aluno, já na URI esse custo é de R$ 14.873,64. A média desses valores resulta em R$ 14.220,57 que é o custo de oportunidade do curso por aluno no ano. (ver secção 3.5.)

3.2.1. Custos Diretos da Licenciatura em Ciências Biológicas

Os custos diretos da licenciatura em ciências biológicas no IFFar podem ser divididos em 4 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes, Gastos com Pessoal e Serviço de Manutenção.

No IFFar, os bens patrimoniais referentes ao curso estão lotados em três lugares: [1] na Coordenação do Curso, que equivale a sala dos professores do curso; [2] no Laboratório de Biologia; [3] nos prédios pedagógicos 1 e 2, onde ficam as salas de aula, existindo 2 turmas desse curso em 2016.

O custo direto com materiais de consumo para o Curso, em 2016, foi de R$ 3.748,04, principalmente com materiais didáticos e de expediente, conforme Relatório da CAPSF.

Esse custo, porém, foi incorrido para o Laboratório de Biologia, onde o Curso de Ciências Biológicas faz uso apenas na parte da manhã, sendo a tarde e a noite usado por outros cursos, tendo assim 3 turnos de uso, vale dividir o valor em 3, dando R$ 1.249,35, que dividido pelas 2 turmas que o curso tinha em 2016 resulta em R$ 624,68 por turma, e dividido pelos 30 alunos da turma, importa em R$ 20,82 por aluno.

Já em materiais permanentes, o Laboratório de Biologia, dispõe de R$ 365.054,46, a Sala de Professores dispõe de R$ 5.063,25, e a Sala de Aula dispõe de R$ 7.903,20, conforme Relatórios da CAPSF.

No caso da Sala de Aula, através de contato com a CAPSF, foi possível determinar o que especificamente contém na sala de aula do Curso estudado.

Os bens permanentes da sala de aula, conforme tabela 11 abaixo, são:

Tabela 11: Bens da Sala de Aula de Ciências Biológicas

Qtde	Descrição	Valor Unitário	Valor Total
1	climatizador de ar de 30.000 btus	R$ 2.737,00	R$ 2.737,00
1	retroprojetor	R$ 1.600,00	R$ 1.600,00
1	suporte de retroprojetor	R$ 91,00	R$ 91,00
1	armário	R$ 189,00	R$ 189,00
1	mesa	R$ 129,00	R$ 129,00
1	cadeira	R$ 97,50	R$ 97,50
30	conjunto escolar de mesa e cadeira	R$ 101,99	R$ 3.059,70

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório patrimonial do IFFar de 2017

O Laboratório de Biologia é usado somente no turno da manhã pelo Curso de Licenciatura em Ciências Biológicas, sendo usado a tarde e à noite pelo Curso Técnico de Meio Ambiente e por outros cursos que têm Ciências em sua grade curricular como o Técnico em Alimentos, o Ensino Médio e o ProEJA.

O mesmo ocorre com a Sala de Aula que somente no turno da manhã é usada pelo Curso de Ciências Biológicas, sendo nos demais turnos essa Sala usada por outros cursos. Já a Sala de Professores é do Eixo Recursos Naturais do qual fazem parte três cursos.

Desse modo, cabe ratear o valor do Laboratório de Biologia e da Sala de Aula em 3, visto que só um dos três turnos é de uso da Licenciatura em Ciências Biológicas. Cabe também, ratear a Sala de Professores em 3, pois, era dividida com o Técnico em Meio Ambiente Integrado e Subsequente. Deve-se considerar também que havia 2 turmas desse curso em 2016.

Por último, considera-se uma depreciação contábil, de 10% ao ano para instalações, móveis, utensílios, equipamentos e máquinas, exceto os de informática que se depreciam em 20%. Ressalta-se que no caso de uso em 3 turnos, a legislação prevê acréscimo de 50% (CFC, 2013).

A depreciação dos bens pode ser melhor visualizada na tabela abaixo:

Tabela 12: Depreciação dos Bens do curso de Ciências Biológicas

Tipo de Bens	Valor dos Bens	% Depreciação	Valor Depreciado
Processamento de dados; energéticos	R$ 12.632,25	30%	R$ 3.789,68
Mobiliário; outros	R$ 365.388,66	15%	R$ 54.808,30
Total geral	R$ 378.020,91		R$ 58.597,98
Total por turma	R$ 189.010,46		R$ 29.298,99
Por turno	R$ 63.003,49		R$ 9.766,33
Total por aluno	R$ 2.100,12		R$ 325,54

Fonte: O autor (2018), baseado em Relatório Patrimonial do IFFar de 2017.

Na apuração da folha de pagamento, usou-se a Tabela de Remuneração aplicável à Carreira de Magistério do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – EBTT, conforme Lei 13.325, de 29 de julho de 2016, onde os vencimentos brutos dos professores são mencionados, em consonância com os relatórios da CGP (Presidência da República, 2016).

Destaca-se que o Curso totaliza 2.704 horas-aula em 4 anos, assim a média é de 676 horas-aulas anual, porém há 648 horas-aulas nos primeiros anos desse curso e mais horas-aula nos últimos anos, isso confere com o Projeto Pedagógico do Curso – PPC, excetuando as horas de ACC e PeCC (IFFar, 2015).

Assim será considerado na tabela 13 a seguir, os 8 professores dessa turma do 1º ano do Curso Superior de Licenciatura em Ciências Biológicas, com seus nomes alterados para preservar a identidade, com suas remunerações mensais, carga horária em sala de aula e média ponderada do seu custo.

Tabela 13: Professores do Curso de Licenciatura em Ciências Biológicas

Nome	Remuneração mensal	Carga Horária em aula para a turma do 1º ano do curso	Média Ponderada (Remuneração mensal / jornada de trabalho mensal efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5 + 20,833%)
A	R$ 12.458,94	72	R$ 16.936,32
B	R$ 16.204,75	72	R$ 22.028,27
C	R$ 10.823,71	108	R$ 22.070,16
D	R$ 15.651,55	72	R$ 21.276,52
E	R$ 14.826,24	108	R$ 30.231,80
F	R$ 13.628,74	72	R$ 18.526,77
G	R$ 11.547,30	36	R$ 7.848,79
H	R$ 12.325,34	108	R$ 25.132,32
Total	R$ 107.466,57	648 Horas-aula	R$ 164.050,95

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

A média ponderada do custo dos professores para a turma do 1° ano do curso de Licenciatura em Ciências Biológicas em 2016 segue a mesma metodologia de cálculo usada na Licencitura em Matemática, sendo a fórmula apresentada na tabela.

Dessa forma, calcula-se esses custos conforme a tabela 14 a seguir:

Tabela 14: Gratificação Natalina e Férias dos Profs. de Ciências Biológicas

Professor	Média Ponderada da gratificação natalina (remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Média Ponderada das férias (1/3 da remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Total
A	R$ 1.475,40	R$ 491,80	R$ 1.967,20
B	R$ 1.918,98	R$ 639,66	R$ 2.558,64
C	R$ 1.922,63	R$ 640,88	R$ 2.563,51
D	R$ 1.853,47	R$ 617,82	R$ 2.471,30
E	R$ 2.633,61	R$ 877,87	R$ 3.511,48
F	R$ 1.613,93	R$ 537,98	R$ 2.151,91
G	R$ 683,72	R$ 227,91	R$ 911,63
H	R$ 2.189,37	R$ 729,79	R$ 2.919,16
Total	R$ 14.291,12	R$ 4.763,71	R$ 19.054,83
Por aluno	R$ 476,37	R$ 158,79	R$ 635,16

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

Assim, verifica-se o custo direto com despesas de pessoal por aluno, que importa a soma de R$ 5.468,36 + R$ 635,16 , totalizando R$ 6.103,53.

Esses oito professores remontam um total remuneratório de R$ 107.466,57 mensalmente, incluindo nesse total 1/2 do valor da função gratificada do professor A, que é o coordenador do curso, uma vez que o curso tinha 2 turmas, obtendo-se o valor de R$ 164.050,95, que é a soma dos valores ponderados para o custo das horas-aulas que ministraram na turma, dividido pelos 30 alunos da turma, têm-se o custo de R$ 5.468,36 por aluno.

Ainda cabe adicionar então o custo referente a gratificação natalina, e do 1/3 de adicional percebido nas férias. Para isso, segue-se a mesma metodologia de cálculo usada na Licenciatura em Matemática.

A manutenção do Laboratório de Biologia, em seus aparelhos, equipamentos e máquinas, foi realizada em 2016 pela empresa Engclinsul, totalizando um valor de R$ 21.479,26, conforme processo administrativo 23242.000660/2016-19. Dividindo esse valor, em 3 turnos e 2 turmas, chega-se em R$ 3.579,88, que rateados pelos 30 alunos gera R$ 119,33 por aluno.

Já o gasto com outras empresas, com manutenção nos demais laboratórios, de móveis, edificações, eletromecânica e alimentos, no valor de R$ 42.715,35, foi desconsiderado, pois, não são usados pelo curso alvo deste estudo. O laboratório de Matemática/Física não teve serviço de manutenção contratado em 2016.

3.2.2. Custos Indiretos da Licenciatura em Ciências Biológicas do IFFar

Os custos indiretos da licenciatura em ciências biológicas no IFFar são os custos que não podem ser diretamente atrelados a esse curso, ou seja, existem para todos os cursos da instituição e não apenas para esse. Podem ser divididos em 6 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes, Serviços, Gastos com Pessoal, Imobilizado e Outros.

Segundo a COF, em planilha orçamentário-financeira fornecida pela mesma, o valor gasto com Materiais de Consumo pelo IFFar Campus Santa Rosa em 2016, somente em atividades-meio ou administrativas, é de R$ 30.236,06.

O valor de R$ 30.236,06 em materiais de consumo como despesas administrativas se rateado igualmente pelas 33 turmas de 2016, resulta em R$ 916,25, que divididos por 30 alunos importa em R$ 30,54.

Ainda conforme as informações da COF, o valor gasto com Materiais Permanentes pelo IFFar Santa Rosa em 2016, somente em atividades-meio, é de R$ 111.514,83. Desde valor, R$ 19.521,80 corresponde a bens para atividades administrativas, R$ 36.514,94 a bens de informática, R$ 29.000,94 para outras atividades-meio e R$ 26.477,15 a livros lotados como patrimônio da biblioteca.

Sendo assim, a depreciação é de 10% ao ano, inclusive para os livros, exceto os bens de informática que como já visto é de 20% ao ano. Nisso ainda se acrescentam os 50% pelo funcionamento do IFFar sempre em 3 turnos.

Depreciando os bens de informática, obtém-se R$ 10.954,48, e depreciando os demais bens, alcança-se R$ 11.249,98. Agora, somando esses valores e dividindo isso em 33 turmas, tem-se finalmente o valor de R$ 672,86, esse é o custo indireto com materiais permanentes por ano da turma do curso em estudo, que rateado pelos 30 alunos invulta em R$ 22,43.

Os serviços específicos para determinados cursos que não estão ligados ao aqui estudado foram ignorados. Os demais serviços somados resultam em R$ 1.737.033,85. Repartindo esse valor pelas 33 turmas, encontra-se o valor médio por turma gasto com serviços de atividades-meio de R$ 51.030,05, que divididos por 30 alunos, importa em R$ 1.754,58.

A descrição genérica dos serviços gerais, aqueles não específicos a apenas um curso, assim como seus valores, que foram usufruídos por todo o IFFar Santa Rosa, em 2016, podem ser melhor visualizados conforme segue na tabela 15 abaixo:

Tabela 15: Serviços prestados para o IFFar Santa Rosa em 2016

Descrição	Valor
Vigilância	R$ 193.719,60
Energia Elétrica	R$ 204.982,40
Água e Esgoto	R$ 39.307,92
Telefonia Fixa e Móvel	R$ 28.605,87
Internet	R$ 62.218,86
Manutenção de Climatizador	R$ 41.025,50
Manutenção Telefônica	R$ 8.210,00
Manutenção Predial e Elétrica	R$ 37.155,09
Telefonistas e Recepcionistas	R$ 201.839,07
Limpeza	R$ 656.258,86
Instalação e Manutenção de Divisórias e Vidros	R$ 54.759,32
Plano de Prevenção Contra Incêndio – PPCI	R$ 2.620,00
Publicidade Legal no Jornal	R$ 34.114,08
Publicidade Legal no Diário Oficial da União – DOU	R$ 5.314,75
Correios e Telégrafos	R$ 2.604,73
Gráfica	R$ 52.090,11
Outros de Pessoa Jurídica de pequeno valor e	R$ 38.151,01
Serviço de Pessoa Física	R$ 2.183,76
Locação e Manutenção de Impressoras	R$ 33.243,63
Manutenção de Equipamentos de Informática	R$ 38.629,29
Publicidade do processo seletivo	R$ 39.428,83
Gráfica para o processo seletivo	R$ 13.613,46

Fonte: O autor (2018), baseado em Relatório do COF do IFFar em 2017

Os 56 TAE's, devem ser considerados Mão de Obra Indireta, uma vez que realizam atividades-meio relacionadas a todos os cursos, por isso, o valor gasto com eles de R$ 3.432.771,82 é rateado por 33 turmas, resultando em R$ 104.023,39 por turma e rateado por 30 alunos, chega-se a R$ 3.467,45 por aluno.

Além disso, há de se acrescentar 1/12 a esse valor referente a gratificação natalina e 1/3 de 1/12 referente ao adicional de férias, ou seja, acrescenta-se mais R$ 288,96 por aluno em virtude do 13° salário e R$ 96,32 em virtude das férias, totalizando na verdade R$ 3.852,73 com despesa de pessoal indiretamente por aluno.

Considera-se a depreciação do imobilizado, a taxa legal de 4% ao ano acrescida de 50% por ser usado em 3 turnos, perfazendo 6% ao ano, sendo encontrado em 2016 na depreciação do imobilizado o valor de R$ 388.240,26 que dividido por 33 turmas, resulta em R$ 11.764,86 por turma, e rateado por 30 alunos, importa em R$ 392,16 por aluno. Isso apenas dos prédios usados pelo curso, ou seja, pedagógico, biblioteca e administrativo.

O gasto por aluno com veículo é o mesmo apurado para o aluno da licenciatura em matemática, ou seja, de R$ 69,81.

Para as despesas financeiras, foram somados os valores gastos com multas e juros no valor de R$ 45,58, mais os valores gastos com indenizações, restituições, reembolsos, inclusive de diárias e passagens no valor de R$ 33.953,89, que resultou em um total de R$ 33.999,47, rateado entre as 33 turmas e os 30 alunos, resultou em R$ 1.030,29 por turma e R$ 34,35.

O baixo valor de juros e multa, deve-se ao fato do IFFar normalmente pagar, independente de atrasar ou não o pagamento, sem adicionar valores pela mora. Para uma empresa receber valores de juros e multa, ela precisa cobrar através da abertura de processo, comprovando o valor devido, conforme contrato firmado.

Para a tributação após o Lucro Bruto, nas entidades privadas é calculado a Contribuição Sobre o Lucro Líquido – CSLL e o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, porém, aqui por ser uma autarquia, os tributos que podem ser considerados são o PASEP e o INSS Patronal. Somados seus os valores, tem-se R$ 25.477,68 que rateados pelas 33 turmas e 30 alunos é R$ 25,74 cada.

O resultado líquido obtido na DRE a seguir, é de quase um mil e meio reais positivo por aluno ao ano nesse curso, o que demonstra uma vantajosidade econômica frente as universidades privadas.

Este resultado se traduz na poupança que a socidade tem pelo fato de existirem esses cursos públicos, doutro modo às famílias gastariam esse valor ao terem que pagar para seus familiares frequentarem o ensino privado.

Quadro 2: DRE de aluno da Licenciatura em Ciências Biológicas

DRE de um aluno do Curso de Licenciatura em Ciências Biológicas do IFFar, Campus Santa Rosa, exercício social de 2016	
Custo de Oportunidade	R$ 14.220,57
(-) Custos Diretos	**R$ 6.569,22**
(-) Materiais de Consumo	R$ 20,82
(-) Materiais Permanentes	R$ 325,54
(-) Gastos com Pessoal	R$ 6.103,53
(-) Serviços (Manutenção do Laboratório)	R$ 119,33
(=) Resultado Bruto	R$ 7.651,25
(-) Custos Indiretos	**R$ 6.156,61**
(-) Materiais de Consumo	R$ 30,54
(-) Materiais Permanentes	R$ 22,43
(-) Serviços	R$ 1.754,58
(-) Gastos com Pessoal	R$ 3.852,73
(-) Depreciação do Imobilizado	R$ 392,16
(-) Depreciação dos Veículos	R$ 69,81
(-) Outras Despesas	R$ 34,35
(=) Resultado Antes da Tributação	R$ 1.494,65
(-) Patronal e PASEP	R$ 25,74
(=) Resultado Líquido	R$ 1.468,91

Fonte: O autor (2018), baseado em documentos oficiais do IFFar, softwares govenamentais e em sites oficiais das instituições de ensino pesquisadas

3.3. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Bacharelado em Administração

No IFFar, o Curso é oferecido na modalidade presencial e semestral, com uma quantidade de 35 vagas por turma, somente no turno matutino, com periodicidade de oferta anual. Em 2016 existiam 4 turmas, uma para cada um dos 4 anos do curso (IFFar, 2015).

O Curso Superior de Bacharel em Administração tem carga horária total de 3.100 horas, sendo 2.844 horas-aula, incluídas nelas as 72 horas de TCC e contadas por fora as 256 horas de ACC (IFFar, 2015).

Ao contrário do ocorre em outros cursos como as licenciaturas, esse curso tem um pouco mais de horas-aula nos 3 primeiros anos, são 720 horas-aulas em cada um, e um pouco menos no último ano, no qual tem 684 horas-aulas, diferença considerável ao comparar com as licenciaturas que iniciam com 648 horas-aulas nos primeiros 2 anos e depois aumentam para 740 horas, considerando junto a orientação de estágio, nos últimos dois anos.

O referido curso não dispõe de créditos, tendo assim somente horas-aula, mas se fosse convertido as 3.100 horas-aulas em créditos de 15 horas cada como fazem a UNIJUÍ e a URI, o IFFar teria em torno de 206,67 créditos, que é mais do que os 182 créditos ofertados pela URI e os 200 créditos oferecidos pela UNIJUÍ (IFFar, 2015).

A média dos valores anuais cobrados pela UNIJUÍ e URI, oriundos da soma de R$ 17.608,32 com R$ 15.556,32 e posterior divisão por 2, resulta no custo de oportunidade de R$ 16.582,32 (URI, 2017; UNIJUI, 2017) (ver secção 3.5.)

Em 2016 havia 4 turmas desse curso com 35 alunos cada, ou seja, esse curso tem 5 vagas a mais que os demais cursos superiores, o que consequentemente permite que seus custos sejam rateados por um rol maior tornando o custo unitário mais diluído que os demais.

3.3.1. CUSTOS DIRETOS DO BACHAREL EM ADMINISTRAÇÃO DO IFFAR

Os custos diretos do bacharel em administração no IFFar podem ser divididos em 3 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes e Gastos com Pessoal.

No IFFar, os bens patrimoniais referentes ao curso estão lotados em dois lugares: [1] na Coordenação do Curso; [2] nas salas de aula.

Em materiais de consumo, gastou em 2016 um montante de R$ 2.291,56, que rateados por 4 turmas de 35 alunos, resulta em R$ 16,37 por aluno.

No caso da Sala de Aula, os bens permanentes e seus valores, conforme tabela 16 abaixo, são:

Tabela 16: Bens Permanentes da Sala de Aula do Curso de Administração

Bens	Valor dos Bens	Taxa Depreciação	Valor Depreciação
1 climatizador de ar de 30.000 BTU's	R$ 2.737,00	15%	R$ 410,55
1 retroprojetor	R$ 1.600,00	30%	R$ 480,00
1 suporte de retroprojetor	R$ 91,00	15%	13,65
1 armário	R$ 189,00	15%	28,35
1 mesa	R$ 129,00	15%	19,35
1 cadeira	R$ 97,50	15%	14,63
35 conjuntos escolares de mesa e cadeira	R$ 3.569,65 (R$ 101,99 cada)	15%	535,45
Total geral	R$ 8.413,15		R$ 1.501,98
Total por turno	R$ 2.804,38		R$ 500,66
Total por aluno	R$ 93,48		R$ 16,69

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório patrimonial do IFFar de 2017

Em materiais permanentes, a Sala de Professores ou Coordenação do Curso dispõe de R$ 5.978,94, e a Sala de Aula dispõe de R$ 8.413,15, conforme Relatórios da CAPSF.

A Sala de Aula somente no turno da noite é usada pelo Curso de Administração, sendo a tarde e a manhã usada por outros cursos. Já a Sala de Professores é do Eixo Gestão e Negócios do qual fazem parte os cursos de Bacharel em Administração e Técnico em Vendas. Atualmente (2018), o curso de Pós-Graduação em Gestão e Negócios também faz parte desse eixo, mas em 2016 esse curso ainda não existia.

Desse modo, cabe ratear o valor da Sala de Professores em 2, pois, é dividida com o Técnico em Vendas, sendo R$ 5.978,94 / 2 = 2.989,47. Considera-se uma depreciação contábil conforme normatização brasileira, de 10% ao ano para instalações, móveis, utensílios, equipamentos e máquinas, exceto os de informática que se depreciam em 20%. Ressalta-se que no caso de uso em 3 turnos, a legislação prevê acréscimo de 50% (CFC, 2013).

O total da depreciação dos materiais permanentes da Sala de Professores é então, para cada curso de R$ 567,54 com bens de informática, mais R$ 164,66 com mobiliário, que somados e rateados pelas 4 turmas e 35 alunos resulta em R$ 5,23. Somando esse valor com a depreciação dos bens da sala de aula se apura R$ 21,92 de custo total por aluno do curso agora em foco no ano de 2016 de forma direta com materiais permanentes.

Na apuração da folha de pagamento, usou-se a Tabela de Remuneração aplicável à Carreira de Magistério do Ensino Básico, Técnico e Tecnológico – EBTT, conforme Lei 13.325, de 29 de julho de 2016, onde os vencimentos brutos dos professores são mencionados, em consonância com os relatórios da CGP (Presidência da República, 2016).

Assim será considerado na tabela 17 a seguir, os 7 professores dessa turma do 1º ano do Curso Superior de Bacharel em Administração, com seus nomes alterados para preservar a identidade, com suas remunerações mensais, carga horária em sala de aula e média ponderada do seu custo.

Tabela 17: Professores do Curso Superior de Bacharel em Administração

Nome	Remuneração mensal	Carga Horária em aula para a turma do 1º ano do curso	Média Ponderada (Remuneração mensal / jornada de trabalho mensal efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5 + 20,833%)
A	R$ 15.639,42	72	R$ 21.259,78
B	R$ 13.384,94	108	R$ 27.292,66
C	R$ 15.498,37	144	R$ 42.136,08
D	R$ 14.648,49	108	R$ 29.869,11
E	R$ 13.628,74	72	R$ 18.526,52
F	R$ 14.584,45	144	R$ 39.651,37
G	R$ 13.783,87	72	R$ 18.737,40
Total	R$ 101.168,28	720 Horas-aula	R$ 197.472,92

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

A média ponderada do custo dos professores para a turma do 1° ano do curso Bacharel em Administração em 2016, segue a mesma metodologia de cálculo usada para as licenciaturas.

Esses 7 professores remontam um total remuneratório de R$ 101.168,28 mensalmente, incluindo nesse total 1/4 do valor da função gratificada do professor A, que é o coordenador do curso, para a turma do 1º ano, obtendo-se o valor de R$ 197.472,92, que é a soma dos valores ponderados para o custo das horas-aulas que ministraram na turma, dividido pelos 35 alunos da turma, têm-se o custo de R$ 5.642,09 por aluno.

Ainda cabe adicionar então o custo referente a gratificação natalina, e do 1/3 de adicional de férias. Para isso, segue-se a mesma metodologia de cálculo usada nas licenciaturas.

Dessa forma, calcula-se esses custos conforme melhor se visualiza na tabela 18 a seguir:

Tabela 18: Gratificação Natalina e Férias dos Profs. da Administração

Professor	Média Ponderada da gratificação natalina (remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Média Ponderada das férias (1/3 da remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Total
A	R$ 1.852,04	R$ 617,35	R$ 2.469,39
B	R$ 2.377,58	R$ 792,53	R$ 3.170,11
C	R$ 3.670,67	R$ 1.223,56	R$ 4.894,23
D	R$ 2.602,04	R$ 867,35	R$ 3.469,39
E	R$ 1.613,93	R$ 537,98	R$ 2.151,91
F	R$ 3.454,22	R$ 1.151,40	R$ 4.605,62
G	R$ 1.632,30	R$ 544,10	R$ 2.176,40
Total	R$ 17.202,78	R$ 5.734,27	R$ 22.937,05
Por aluno	R$ 491,51	R$ 163,84	R$ 655,35

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

Assim, verifica-se o custo direto com despesas de pessoal por aluno, que importa a soma de R$ 5.642,09 + R$ 655,35, totalizando R$ 6.297,44.

3.3.2. Custos Indiretos do Bacharel em Administração do IFFar

Os custos indiretos do bacharel em administração podem ser divididos em 6 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes, Serviços, Gastos com Pessoal, Imobilizado e Outros.

Considerando que havia 60 docentes no IFFar Santa Rosa, em 2016, o valor pago a eles não se pode considerar nem mesmo indiretamente como custo do curso de Administração, pois, eles lecionam outros cursos.

Conforme planilha orçamentário-financeira fornecida pelo COF, o gasto total com Materiais de Consumo pelo IFFar Campus Santa Rosa em 2016, somente em atividades-meio ou administrativas, é de R$ 30.236,06.

Esse valor de R$ 30.236,06 em materiais de consumo como despesas administrativas se rateado igualmente pelas 33 turmas de 2016, resulta em R$ 916,25, que divididos por 35 alunos importa em R$ 26,18.

De acordo com informações da CASPF, o gasto com Materiais Permanentes pelo IFFar Santa Rosa em 2016, com atividades-meio, é de R$ 111.514,83. Desde valor, são R$ 19.521,80 de bens de mobiliário, R$ 36.514,94 de bens de informática, R$ 29.000,94 de outros bens e R$ 26.477,15 de livros.

Sendo assim, a depreciação é de 10% ao ano, inclusive para os livros, exceto os bens de informática que como já visto é de 20% ao ano. Nisso ainda se acrescentam os 50% pelo funcionamento do IFFar sempre em 3 turnos.

Depreciando os bens de informática, obtém-se R$ 10.954,48, e depreciando os demais bens, alcança-se R$ 11.249,98. Agora, somando esses valores e dividindo isso em 33 turmas, tem-se finalmente o valor de R$ 672,86, esse é o custo indireto com materiais permanentes por ano da turma do curso em estudo, que rateado pelos 35 alunos invulta em R$ 19,22.

Os serviços específicos para determinados cursos que não estão ligados ao aqui estudado foram ignorados. Os serviços somados resultam em R$ 1.737.033,85. Repartindo esse valor pelas 33 turmas, encontra-se o valor médio por turma gasto com serviços de atividades-meio de R$ 51.030,05, que divididos por 35 alunos, importa em R$ 1.458,00.

Os 56 TAE’s são considerados Mão de Obra Indireta, e calculados seguindo a mesma metodologia das licenciaturas, exceto que são rateados por 35 alunos e não 30 como ocorre lá, totalizando R$ 3.302,34 por aluno.

Considerando-se a depreciação do imobilizado, rateado por 35 alunos, importa em R$ 336,14 por aluno. Isso apenas dos prédios usados pelo curso.

O gasto com veículos é o mesmo apurado para as licenciaturas, porém, rateado por 35 alunos resulta em R$ 59,84. Os gastos indiretos financeiros também são os mesmos das licencituras, porém, rateado por 35 alunos resulta em R$ 29,44 por aluno. Os valor dos tributos, rateado por 35 alunos resulta em R$ 22,06 cada.

Quadro 3: DRE de aluno do Bacharel em Administração

DRE de um aluno do Curso de Bacharel em Administração do IFFar, Campus Santa Rosa, exercício social de 2016	
Custo de Oportunidade	R$ 16.582,32
(-) Custos Diretos	**R$ 6.335,73**
(-) Materiais de Consumo	R$ 16,37
(-) Materiais Permanentes	R$ 21,92
(-) Despesas de Pessoal	R$ 6.297,44
(=) Resultado Bruto	R$ 10.246,59
(-) Custos Indiretos	**R$ 5.231,16**
(-) Materiais de Consumo	R$ 26,18
(-) Materiais Permanentes	R$ 19,22
(-) Serviços	R$ 1.458,00
(-) Despesas de Pessoal	R$ 3.302,34
(-) Depreciação do Imobilizado	R$ 336,14
(-) Depreciação dos Veículos	R$ 59,84
(-) Outras Despesas	R$ 29,44
(=) Resultado Antes da Tributação	R$ 5.015,43
(-) Patronal e PASEP	R$ 22,06
(=) Resultado Líquido	R$ 4.993,47

Fonte: O autor (2018), baseado em documentos oficiais do IFFar, softwares govenamentais e em sites oficiais das instituições de ensino pesquisadas

3.4. Determinação dos Custos e da DRE do Curso Superior de Bacharelado em Arquitetura e urbanismo

No IFFar, o Curso é oferecido na modalidade presencial e semestral, com uma quantidade de 30 vagas por turma/ano, existindo nos turnos matutino e vespertino, de segunda a sexta de manhã e nas teças e quintas a tarde, com periodicidade de oferta anual. Em 2016 existiam 2 turmas, pois, o curso estava no segundo ano (IFFar, 2015).

O Curso Superior de Bacharel em Arquitetura e Urbanismo tem carga horária total de 4.264 horas, sendo 4.064 horas-aula, incluídas nelas as 54 horas de TCC e 140 horas de estágio, contadas por fora as 200 horas de ACC, distribuídos em 5 anos de curso (IFFar, 2015).

Ao contrário do ocorre em outros cursos de graduação, esse curso tem duração de 5 anos e ocorre em dois turnos diurnos, tendo por isso uma carga horária muito maior que os demais, só no primeiro ano são 828 horas-aulas, bem mais do que as 648 horas-aulas do primeiro ano das licenciaturas e também maior que as 720 horas-aulas do primeiro ano de administração.

O referido curso não dispõe de créditos, tendo assim somente horas-aula, mas se fosse convertido as 4.264 horas-aulas em créditos de 15 horas cada como fazem a UNIJUÍ e a URI, o IFFar teria em torno de 284,3 créditos, que é mais do que os 278 créditos ofertados pela URI e os 240 créditos oferecidos pela UNIJUÍ (IFFar, 2015).

A média dos valores anuais cobrados pela UNIJUÍ e URI, oriundos da soma de R$ 22.377,60 com R$ 18.642,24 e posterior divisão por 2, resulta no custo de oportunidade de R$ 20.509,92 (URI, 2017; UNIJUI, 2017) (ver secção 3.5.)

Em 2016 havia 2 turmas desse curso com 30 alunos cada, ou seja, esse curso estava apenas em seu segundo ano.

3.4.1. CUSTOS DIRETOS DO BACHAREL EM ARQUITETURA E URBANISMO DO IFFAR

Os custos diretos do bacharel em arquitetura e urbanismo no IFFar podem ser divididos em 3 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes e Gastos com Pessoal.

No IFFar, os bens patrimoniais referentes ao curso estão lotados em três lugares: [1] na Coordenação do Curso, que equivale a sala dos professores do curso; [2] na Sala de Desenho, onde são realizados os desenhos técnicos, croquis e projetos; [3] nos prédios pedagógicos 1 e 2, onde ficam as salas de aula, existindo 2 turmas desse curso em 2016.

O custo direto com materiais de consumo para o Curso, em 2016, totalizou R$ 3.112,63, principalmente com materiais didáticos e de expediente, conforme Relatório da CAPSF.

Esse custo, porém, foi incorrido para a Sala de Desenho, onde o Curso de Bacharel em Arquitetura e Urbanismo faz uso na parte da manhã e tarde, normalmente umas duas vezes por semana, de manhã e de tarde também fazem uso dele os cursos técnicos de Móveis e o de Edificações, onde existem disciplinas de desenho técnico, a noite não é uttilizado.

Sendo assim, rateia-se o custo direto com materiais de consumo pelos 3 cursos, resultando em R$ 3.712,63/3 = R$ 1.237,54 por curso, e pelas 2 turmas do bacharel em arquitetura e urbanismo R$ 1.237,54/2 = R$ 618,77, e por fim rateado pelos 30 alunos da turma resulta em R$ 20,63 por aluno.

Já em materiais permanentes, a Sala de Desenho, dispõe de R$ 32.778,60, a Sala de Professores ou Coordenação do Curso dispõe de R$ 7.027,91, e a Sala de Aula dispõe de R$ 8.413,15, conforme Relatórios da CAPSF.

Sendo assim, remontam um total de R$ 48.219,66, que deve ser depreciado levando em consideração a tabela do NCM, diferenciando especialmente mobiliário, bens de processamento de dados e outros (NM, 2017).

Os bens permanentes da sala de aula, seus valores e respectivas depreciações, considerando o uso dela em 2 turnos pelo curso e em um terceiro turno por outro curso, são conforme tabela 19 abaixo:

Tabela 19: Bens Permanentes da Sala de Aula do Curso de Administração

Bens	Valor dos Bens	Taxa Depreciação	Valor Depreciação
1 climatizador de ar de 30.000 BTU's	R$ 2.737,00	15%	R$ 410,55
1 retroprojetor	R$ 1.600,00	30%	R$ 480,00
1 suporte	R$ 91,00	15%	13,65
1 armário	R$ 189,00	15%	28,35
1 mesa	R$ 129,00	15%	19,35
1 cadeira	R$ 97,50	15%	14,63
35 conjuntos escolares de mesa e cadeira	R$ 3.569,65 (R$ 101,99 cada)	15%	535,45
Total geral	R$ 8.413,15		R$ 1.501,98
Total por turno (2/3)	R$ 5.608,77		R$ 1.001,32
Total por aluno (30)	R$ 186,96		R$ 33,38

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório patrimonial do IFFar de 2017

Na sala de desenho somente o projetor multimídia no valor de R$ 1.890,00 é depreciável a 30% resultando em R$ 567,00 de depreciação anual, o restante dos bens no valor de R$ 30.888,60, na maioria mobiliário em geral, são depreciáveis a 15%, remontando assim um valor anual depreciável de R$ R$ 4.633,29. Somando esses valores se tem R$ 5.200,29 de depreciação dos bens da sala de desenho.

Rateando a depreciação dos bens da sala de desenho pelos 3 cursos que a usam, pelas 2 turmas de arquitetura e pelos seus 30 alunos, obtem-se R$ 28,89 de custo direto com bens permanentes dessa sala por aluno.

Por fim, na coordenação do curso, encontram-se dois computadores, dois estabilizadores e um monitor LCD, que se enquadram na depreciação de 30%, sendo o seu valor depreciável de R$ 1.191,99. O restante dos bens depreciáveis a 15%, geram um valor depreciável de R$ 458,19.

Rateando a soma desses valores depreciáveis da coordenação do curso, R$ 1.650,18, pelos 3 cursos que a usam, pelas 2 turmas de arquitetura e pelos seus 30 alunos, obtem-se R$ 9,17.

Finalmente somando os valores depreciáveis dos bens permanentes, da Sala de Desenho, da Sala de Professores ou Coordenação do Curso e da Sala de Aula, conforme Relatórios da CAPSF, o custo total direto com materiais permanente do curso em 2016 por aluno é de R$ 71,44.

Para o custo direto com pessoal, usou-se a Tabela de Remuneração EBTT, em consonância com os relatórios da CGP, e segui-se a mesma metodologia usada nos outros cursos, conforme mostra a tabela 20 abaixo (Presidência da República, 2016).

Tabela 20: Professores do Curso Superior de Bacharel em Arquitetura

Nome	Remuneração mensal	Carga Horária em aula para a turma do 1º ano do curso	Média Ponderada (Remuneração mensal / jornada de trabalho mensal efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5 + 20,833%)
A	R$ 14.163,83	72	R$ 19.253,90
B	R$ 13.517,52	126	R$ 32.157,08
C	R$ 12.946,94	108	R$ 26.399,55
D	R$ 13.120,39	144	R$ 35.670,96
E	R$ 12.739,45	126	R$ 30.305,87
F	R$ 12.384,85	144	R$ 33.671,22
G	R$ 13.294,49	108	R$ 27.108,22
Total	R$ 92.167,47	828 Horas-aula	R$ 204.566,55

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

A média ponderada do custo dos professores para a turma do 1° ano do curso Bacharel em Arquitetura em 2016, segue a mesma metodologia de cálculo usada para o Bacharel em Administração e as Licenciaturas.

Esses 7 professores remontam R$ 204.566,55, que é a soma dos valores ponderados para o custo das horas-aulas que ministraram na turma, dividido pelos 30 alunos da turma, têm-se o custo de R$ 6.818,88 por aluno.

Ainda cabe adicionar então o custo referente a gratificação natalina, e do 1/3 de adicional de férias. Para isso, segue-se a mesma metodologia de cálculo usada nas licenciaturas.

Dessa forma, calcula-se esses custos conforme a tabela 21 a seguir:

Tabela 21: Gratificação Natalina e Férias dos Profs. da Administração

Professor	Média Ponderada da gratificação natalina (remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Média Ponderada das férias (1/3 da remuneração mensal/ jornada de trabalho anual efetiva * carga horária em aula na turma * 2,5)	Total
A	R$ 1.677,30	R$ 559,10	R$ 2.236,40
B	R$ 2.801,33	R$ 933,78	R$ 3.735,11
C	R$ 2.299,79	R$ 766,60	R$ 3.066.39
D	R$ 3.107,46	R$ 1.035,82	R$ 4.143,28
E	R$ 2.640,08	R$ 880,03	R$ 3.520,11
F	R$ 2.933,25	R$ 977,75	R$ 3.911,00
G	R$ 2.361,52	R$ 787,17	R$ 3.148,69
Total	R$ 17.820,73	R$ 5.940,24	R$ 23.760,97
Por aluno	R$ 594,02	R$ 198,01	R$ 792,03

Fonte: O autor (2018), baseado em relatório da gestão de pessoal do IFFar

Assim, verifica-se o custo direto com despesas de pessoal por aluno, que importa a soma das médias ponderadas com remunerações, R$ 6.818,88 mais as médias ponderadas com gratificação natalina e férias, R$ 792,03, totalizando R$ 7.610,91.

3.4.2. Custos Indiretos do Bacharel em Arquitetura do IFFar

Os custos indiretos do bacharel em administração podem ser divididos em 6 custos principais, que são: Materiais de Consumo, Materiais Permanentes, Serviços, Gastos com Pessoal, Imobilizado e Outros.

Conforme planilha orçamentário-financeira fornecida pelo COF, o gasto total com Materiais de Consumo pelo IFFar Campus Santa Rosa em 2016, somente em atividades-meio ou administrativas, é de R$ 30.236,06.

Esse valor de R$ 30.236,06 em materiais de consumo como despesas administrativas se rateado igualmente pelas 33 turmas de 2016, resulta em R$ 916,25, que divididos por 30 alunos importa em R$ 30,54.

De acordo com informações da CASPF, o gasto com Materiais Permanentes pelo IFFar Santa Rosa em 2016, com atividades-meio, é de R$ 111.514,83. Aplicando as taxas de depreciação e rateando pelos alunos, a exemplo do que se vez para as licenciaturas, chega-se no valor de R$ 22,43

Os serviços importam em R$ 1.754,58 por aluno. O custo indireto com pessoal é de R$ 3.852,73 por aluno. Considerando-se a depreciação do imobilizado, rateado pelos alunos, tem-se R$ 392,16. O gasto com veículos é o mesmo apurado para as licenciaturas, R$ 69,81.

Os gastos indiretos financeiros também são os mesmos que os das licenciaturas, R$ 34,35. Os valores dos tributos, rateado pelos alunos resulta em R$ 25,74 cada.

Quadro 4: DRE de aluno do Bacharel em Arquitetura

DRE de um aluno do Curso de Bacharel em Arquitetura e Urbanismo do IFFar, Campus Santa Rosa, exercício social de 2016	
Custo de Oportunidade	R$ 20.509,92
(-) Custos Diretos	**R$ 7.702,98**
(-) Materiais de Consumo	R$ 20,63
(-) Materiais Permanentes	R$ 71,44
(-) Gastos com Pessoal	R$ 7.610,91
(=) Resultado Bruto	R$ 12.806,94
(-) Custos Indiretos	**R$ 6.156,61**
(-) Materiais de Consumo	R$ 30,54
(-) Materiais Permanentes	R$ 22,43
(-) Serviços	R$ 1.754,58
(-) Gastos com Pessoal	R$ 3.852,73
(-) Depreciação do Imobilizado	R$ 392,16
(-) Depreciação dos Veículos	R$ 69,81
(-) Outras Despesas	R$ 34,35
(=) Resultado Antes da Tributação	R$ 1.494,65
(-) Patronal e PASEP	R$ 25,74
(=) Resultado Líquido	R$ 6.650,33

Fonte: O autor (2018), baseado em documentos oficiais do IFFar, softwares govenamentais e em sites oficiais das instituições de ensino pesquisadas.

3.5. Custos em instituições superiores privadas

3.5.1. URI – Licenciatura em Matemática

O curso é noturno, o total de vagas a cada semestre é de 45 e a avaliação que o curso obteve no Exame Nacional do Ensino Superior – ENADE foi de 3,40, avaliação onde a pontuação máxima é 5 (URI, 2017).

O Curso tem uma mensalidade média de R$ 1.084,36, na modalidade semestral. A anualidade média é de R$ 13.012,32. Como a duração do curso é 4,5 anos, o preço total é de R$ 58.555,44. O total de créditos é de 187, o total do curso é de 2.805 horas-aula (URI, 2017).

O curso é noturno, o total de vagas a cada semestre é de 45 e a avaliação que o curso obteve no Exame Nacional do Ensino Superior – ENADE foi de 3,40, avaliação onde a pontuação máxima é 5 (URI, 2017).

3.5.2. UNIJUÍ – Licenciatura em Matemática

O Curso tem um valor mensal, para cada disciplina de 4 créditos, de R$ 175,63, podendo o valor total do curso ser pago em 72 parcelas de R$ 640,32, totalizando um valor para o curso de R$ 46.103,04 (UNIJUÍ, 2017).

As disciplinas correspondem a 175 créditos, totalizando 2.625 horas-aula de disciplinas, e mais 200 horas são exigidas de atividades extracurricular, totalizando afinal 2.825 horas (UNIJUÍ, 2017).

Segue a UNIJUÍ (2017) afirmando que o Curso é noturno, na modalidade semestral, o total de vagas a cada semestre é 30, a duração do curso é 4 anos, e o curso obteve avaliação de 3,02 no ENADE de 2014 (UNIJUÍ, 2017).

3.5.3. URI – Licenciatura em Ciências Biológicas

Na URI, o Curso tem mensalidade média de R$ 1.239,47, na modalidade semestral. O custo médio de um ano desse curso é de R$ 14.873,64. Como o curso tem duração de 4 anos, o preço total do curso é R$ 59.494,56 (URI, 2017).

O total de créditos desse Curso é de 190, totalizando 2.850 horas-aula. A média é de 23,75 créditos por semestre, informação fornecida no site e conferida pela divisão do total de créditos pelo número de semestres. O valor do crédito semestral é de R$ 313,13 (URI, 2017).

O Curso não faz parte dos ofertados no vestibular de verão, sendo ofertado apenas uma vez por ano no vestibular de inverno. Obteve conceito 4 no ENADE de 2014. O Curso é noturno (URI, 2017).

3.5.4. UNIJUÍ – Licenciatura em Ciências Biológicas

Na UNIJUÍ, o Curso pode ser pago em 72 parcelas de R$ 753,75. Com isso o preço total é de R$ 54.270,00 (UNIJUÍ, 2017). Há desconto ou abatimento de 3% ou 5% para pagamentos dentro do prazo ou antecipado, mas não se informa os valores que serão cobrados em casos de atraso (UNIJUÍ, 2017).

O curso é composto por 198 créditos, que totalizam 2.970 horas-aula. O curso exige ainda a realização de 200 horas extracurriculares que se somam as 2.970 horas-aula, totalizando 3.170 horas-aula (UNIJUÍ, 2017).

O site ainda informa que o curso é noturno, e que na última avaliação do ENADE obteve conceito 3 (UNIJUÍ, 2017).

3.5.5. URI – BACHAREL EM ADMINISTRAÇÃO

Na URI, o Curso é noturno, com duração de 4 anos ou 4,5 anos conforme a linha, no regime semestral, sendo oferecidas 120 vagas por ano em 3 linhas, ou seja, 40 vagas por linha, sendo: Administração de Empresas, Administração e Comércio Internacional, e Administração e Turismo (URI, 2017).

O curso na linha Administração de Empresas, é o que mais se aproxima do curso de Administração no IFFar em similaridade das disciplinas, tendo 2.730 horas distribuídos em 9 semestres, totalizando 182 créditos, em média cerca de 20 créditos por semestre, já no IFFar a média é de 360 horas ou 24 créditos, ou seja, 20% a mais por semestre, o que faz com que no IFFar, o Curso tenha 8 semestres em vez de 9 (URI, 2017; IFFar, 2017).

A mensalidade na URI para esse curso é de R$ 1.080,30, adicionando 20% para equivaler ao número de créditos semestral no IFFar e permitir a comparação, resulta em R$ 1.296,36, que no ano gera R$ 15.556,32 (URI, 2017; IFFar, 2017).

3.5.6. UNIJUÍ – BACHAREL EM ADMINISTRAÇÃO

Na UNIJUÍ o curso também é noturno com duração de 4,5 anos e no regime semestral, sendo o total de horas 3.000, equivalentes a 200 créditos, dos quais 120 horas ou 8 créditos são para o TCC. O ENADE avaliou o curso de Administração da UNIJUÍ com conceito 4 (UNIJUÍ, 2017).

A mensalidade é de R$ 244,56 para cada disciplina de 4 créditos, ou seja, se comparar com o IFFar que têm 360 horas ou 24 créditos por semestre, exceto no último semestre, o valor da mensalidade para esses 24 créditos seria de R$ 1.467,36, gerando o valor anual de R$ 17.608,32 (UNIJUÍ, 2017; IFFar, 2017).

3.5.7. URI – Bacharel em Arquitetura e Urbanismo

Este Curso pode ser noturno ou vespertino, sem alteração na duração e no preço em virtude do turno, com duração de 5 anos e no regime semestral, sendo o total de 4.170 horas, equivalentes a 278 créditos (URI, 2017).

O preço por crédito é de R$ 388,88, sendo em média 24 créditos semestrais que totalizam R$ 18.642,24 como o preço médio anual do curso, totalizando R$ 93.211,20 nos 5 anos do curso (URI, 2017).

3.5.8. UNIJUÍ – Bacharel em Arquitetura e Urbanismo

O Curso é noturno com duração de 5 anos, têm 240 crédtios, que equivalem a 3.600 horas-aula, dos quais 150 horas-aula ou 10 créditos são dedicados ao TCC. Este Curso ainda não foi avaliado pelo ENADE (UNIJUÍ, 2017).

Na UNIJUÍ, o Curso tem um preço total de R$ 111.888,00, sendo a mensalidade média de R$ 244,56 para cada disciplina de 4 créditos, ou seja, custa 22.377,60 por ano (UNIJUÍ, 2017).

3.6. Comparação entre os Custos e a Receita Econômica dos Cursos

As peculiaridades de cada curso fazem muita diferença no momento de ratear seus custos, detalhes como formar turma com 30 vagas ou então disponibilizar 35 vagas, alteram em muito o valor dos custos por aluno, assim como estar sozinho em um eixo e usar isoladamente um laboratório gera muito mais custo por aluno do que estar em um eixo com mais cursos e utilizar laboratório em conjunto com outros cursos.

O custo total de um aluno da Licenciatura em Matemática, R$ 12.754,48, é maior que seu custo de oportunidade em R$ 485,32, porém, é quase idêntico ao custo de um aluno da Licenciatura em Ciências Biológicas, R$ 12.751,57, onde o custo total fica R$ 1.468,91 abaixo do custo de oportunidade. Isso ocorre porque o custo de oportunidade da Licenciatura em Ciências Biológicas é R$ 1.951,41 maior que o da outra licenciatura.

Os custos indiretos são de mesmo valor para ambas as licenciaturas, uma vez que as turmas são de mesmo tamanho, 30 alunos. Já os custos diretos, na licenciatura em Matemática são de R$ 6.572,13, e na Licenciatura em Ciências Biológicas são de R$ 6.569,22, ou seja, quase o mesmo custo.

Considerando-se que a Licenciatura em Ciências Biológicas tem o custo direto com Serviços de Manutenção do Laboratório, de R$ 119,33 por aluno ao ano, que inexiste na Licenciatura em Matemática, e que os custos diretos com materiais são levemente maiores na primeira e mesmo assim a Licenciatura em Matemática ainda tem um custo direto total um pouco maior, R$ 2,91, demonstra que o custo direto que mais impacta é o com pessoal.

O custo com pessoal é tão impactante nos custos diretos, que chega a representar cerca de 94,8% do total do custo direto da Licenciatura em Matemática, e 93% na Licenciatura em Ciências Biológicas. O gasto com pessoal nos custos indiretos também é o mais impactante, sendo cerca de 62,6% nas licenciaturas.

Realmente segundo estimativas, no setor público, cerca de 50% a 60% dos custos são com gastos com pessoal, mesmo porque a legislação define esses percentuais como limites máximos dependendo da esfera de governo (LRF).

Observa-se que os gastos com pessoal nas graduações certamente são maiores que os do nível técnico e médio, uma vez que, a escolaridade exigida dos professores da graduação é maior, sendo muitas vezes exigido doutorado dos mesmos, e até quando isso não é exigência é pelo menos recomendável que nas graduações atuem os professores com maior escolaridade.

Outro detalhe é que os cursos técnicos demandam mais materiais, visto que, em cursos como Técnico em Móveis, Alimentos, Eletromecânica e Edificações a quantidade de materiais usados são imensamente maiores do que em graduações como Licenciaturas e Bacharelados.

Assim o custo com pessoal nos cursos técnicos deve ter um percentual muito menor, talvez metade ou até menos, do que aquele percebido nas graduações. Somando então os custos de todos os cursos, os cursos técnicos são até em maior número do que as graduações, têm-se o cumprimento da LRF no que tange ao limite de 50% de gastos com pessoal na esfera federal.

O fato da Licenciatura em Matemática ter custo de oportunidade menor que a Licenciatura em Ciências Biológicas, deve ser por gastar menos com materiais e equipamentos, principalmente os usados no laboratório, e provavelmente por terem na UNIJUÍ e a na URI, outros cursos, como Física, dentro da área das Ciências Exatas que facilitam o rateio de alguns custos diretos por um maior número de turmas.

Já o fato de no IFFar os custos dessas licenciaturas serem praticamente equivalentes, certamente é pela divisão em eixos, uma vez que, os custos do Eixo Recursos Naturais se dividem com mais de um curso, como o Técnico em Meio Ambiente, ao passo que no Eixo Matemática/Física só existe até hoje o curso de Licenciatura em Matemática, talvez se existisse um curso de Licenciatura em Física ou outro que pudesse ajudar a ratear os custos, a realidade poderia ser mais favorável a Licenciatura em Matemática, tornando seus custos diretos um tanto menores.

Agora no Bacharel em Administração, o fato de ser o único curso em 2016 com turmas de 35 alunos, faz com seus custos sejam rateados por um número maior de alunos, na verdade outras salas foram planejadas para terem 35 alunos também, como no caso da Licenciatura em Matemática que tem 35 conjuntos escolares de mesa e cadeira, porém, há apenas 30 alunos na turma.

Talvez aumentar a turma da Licenciatura em Matemática de 30 para 35 alunos, ajude um tanto a baixar os custos por aluno, uma vez que para esse aumento não é necessário aparentemente incorrer em novos custos.

O custo de oportunidade do Bacharel em Administração é maior que o das licenciaturas, talvez pelas regras de mercado da "Lei da oferta e demanda", pois, o número de interessados, alunos inscritos, em cursos de graduação são historicamente maiores que os interessados em licenciaturas, então pelo excesso de demanda os valores das mensalidades podem ser maiores (UNIJUI, 2017; URI, 2017).

Já os custos do Bacharel em Administração não são superiores aos das licenciaturas, por um conjunto de fatores, primeiro ele tem uma turma com 5 alunos a mais para ratear seus custos, em torno de 16,7% a mais de alunos na turma, sem praticamente ter custos a mais por causa disso, apenas tem 5 conjuntos escolares de mesa e cadeira a mais que a Licenciatura em Ciências Biológicas, o que não representa muita coisa.

Outro fator é o seu Eixo Gestão e Negócios, do qual também faz parte o Técnico em Vendas, diferente da Licenciatura em Matemática que está isolada em um eixo. Seus gastos com materiais de consumo e permanente também são muito menores, até porque sequer faz uso de laboratório próprio, como ocorre com as Licenciaturas, principalmente a de Ciências Biológicas, que chega a ter um custo direto com manutenção do Laboratório de Biologia.

Os gastos indiretos por turma são idênticos aos das licenciaturas, entretanto, são menores por aluno, pois, dividem-se por 35. O único gasto que é mais próximo ao das licenciaturas é o com pessoal, pois, no primeiro ano do curso a carga horária é de 720 horas-aula, já nas licenciaturas é de 648

horas-aulas, ou seja, o Bacharel em Administração tem uma carga horária no primeiro ano 10% maior que a das licenciaturas, mas como rateia esse custo por um número de alunos 16,67% maior, mesmo assim, consegue ter um custo menor com pessoal do que as licenciaturas.

Observa-se então que se a turma desse Bacharel fosse de 30 alunos, os custos indiretos por aluno seriam idênticos aos das licenciaturas, o custo direto com pessoal seria em torno de 12% maior que o das licenciaturas e o custo total seria maior que o das licenciaturas. Quer dizer que a turma do Bacharel em Administração na verdade é mais onerosa que as turmas das licenciaturas, mas o aluno é menos oneroso por ter mais alunos por turma.

É um pouco do que foi citado no último parágrafo do subcapítulo 2.2.1.1 deste estudo “uma vez que o IFFar não sabe quanto custa cada aluno de cada curso, decisões sobre o número de vagas por curso se tornam um risco imenso.” Imagina-se o qual desastroso poderia ser para a eficiência em custos, se alguém tomar uma decisão de que a partir de uma determinada data as turmas terão no máximo 20 alunos.

Por outro lado, não se pode pensar apenas em reduzir custos e fazer turmas enormes onde a qualidade do ensino diminui, pois, pode o professor não suportar lecionar e desenvolver atividades para o número maior de alunos, aliás nem o espaço físico atual das salas de aula e laboratórios suportaria turmas com mais de 35 alunos.

No caso do curso do Bacharel em Arquitetura e Urbanismo, encontra-se o maior custo de oportunidade, e os maiores custos diretos, porém, os custos indiretos são os mesmos das licenciaturas, pois, as atividades-meio são as mesmas para todos os cursos.

Esse curso gera um maior resultado líquido do que os outros, sendo o mais eficiente economicamente para a instituição, nisso o fato de compartilhar os custos da Sala de Coordenação do Curso ou Sala dos Professores e da Sala de Desenho com outros cursos do seu eixo com certeza influenciou bastante.

Nota-se ainda que normalmente os docentes de bacharéis têm menos titulações ou escolaridade do que os docentes de licenciaturas, havendo um

número maior de mestres e doutores entre os docentes de licenciaturas o que eleva em muito o custo destas.

Isso nos dá um custo inversamente proporcional, uma vez que os docentes mais caros da instituição, mestres e doutores, estão nos cursos mais baratos em termos de custo de oportunidade.

Outro custo inversamente proporcional é com os laboratórios, sendo que os laboratórios mais caros, de Biologia e de Matemática/Física são dos cursos mais baratos em termos de custo de oportunidade, considerando ainda que os bacharéis sequer possuem laboratórios, o de Arquitetura até tem uma Sala de Desenho, mas o de Administração não tem isso.

Assim a instituição tem gastos maiores em cursos com menores custos de oportunidade, e inversamente tem gastos menores com cursos que tem maiores custos de oportunidade, o que torna a Licenciatura em Matemática desvantajosa economicamente, a Licenciatura em Ciências Biológicas como pouco vantajosa, mas os bacharéis, especialmente o de Arquitetura se mostram muito vantajosos economicamente.

Por fim, lembra-se novamente que a finalidade pública e a exigência legal impõe que metade dos cursos superiores de um Instituto Federal seja licenciatura, então não resta como alternativa manter apenas bacharelados.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que, o custo de oportunidade na prestação do serviço público de educação varia muito de um curso para outro, as mensalidades cobradas nas instituições de ensino privado podem mais que dobrar de um curso para outro, e não varia apenas por um curso ter mais custos que o outro, mas pelas leis de mercado como oferta *versus* demanda, subsídios governamentais sobre cursos específicos como licenciaturas.

No IFFar as licenciaturas se apresentaram, no seu formato atual, com uma receita econômica líquida que é desinteressante economicamente, com turmas de 30 alunos, com poucos ou somente um curso por eixo, com uso limitado de laboratórios, com seus custos com pessoal e serviços elevado.

Provavelmente as Instituições Privadas de Ensino conseguem absorver melhor esses custos tendo um número maior de alunos por turma, um número maior de cursos por eixo, professores com menores escolaridades e respectivamente menores remunerações, uso mais racional de serviços.

Porém isso tudo remete a ideia que é provável a qualidade do ensino nessas instituições serem inferiores do que o das Instituições Públicas de Ensino, ao passo que, a preocupação privada maior parece ser em gastar pouco e lucrar bastante, já a preocupação pública vem ao encontro de incluir pessoas em vulnerabilidade social, ensinar, educar, formar cidadãos, quase que sem muita preocupação com o quanto isso irá custar financeiramente.

Agora nos bacharelados a situação se inverte, sendo que no IFFar é vantajoso economicamente prestar esses cursos, sendo seus custos totais inferiores ao custo de oportunidade, ressalvando-se que no IFFar não existe margem de lucro e pagamento de tributos sobre renda, patrimônio e lucro, ou seja, eles custam menos, mas geram uma menor arrecadação de receita tributária também, além de aumentar o tamanho das responsabilidades e riscos da iniciativa pública.

Sendo assim, uma decisão entre privatizar ou estatizar a prestação de serviços educacionais vai muito além do que meramente a questão econômica, mas isto não isenta as IFE's de manterem uma boa e eficiente gestão de custos, o que até o momento não tem acontecido no IFFar.

A preocupação com a qualidade do ensino e a inclusão parece ter engolido a preocupação com a questão econômica no IFFar, o que até ocorrer uma crise econômica nacional parecia não ser nenhum problema, mas agora, principalmente desde 2016, a má gestão de custos ou sua ausência completa em IFE's tem se tornado insustentável.

Assim atualmente (2018) no Brasil, as IFE's estão passando por constrangimentos, com riscos graves de sucateamento, privatizações, encolhimentos, pois, embora tenham alta qualidade de ensino compravada por avaliações nacionais de ensino, não apresentam uma satisfatória e comprovada gestão de custos.

Portanto, conclui-se que no IFFar alguns cursos são vantajosos economicamente, outros não, mas a existência de questões sociais e políticas, leva a discussão a outros patamares, sendo que a escassa gestão de custos e a falta de estudos e preocupação com essa área pode acabar sendo o "calcanhar de Aquiles" que pode levar o IFFar a um futuro nada promisssor.

Parece assim, então, que as IFE's podem ser vantajosas, tanto social e politicamente quanto economicamente, e sobreviver, mas para isso precisam de uma eficiente gestão de custos, e o IFFar parece ainda não ter acordado completamente para essa realidade, sendo agora forçado por baixas sucessivas e congelamento compulsório imposto para os próximos 20 anos em seu orçamento anual a refletir sobre seus custos, o que até o momento não vinha fazendo e provavelmente nem faria se não fosse forçado a isso.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bornia, A. C. (2010). Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas modernas. 3ª ed. São Paulo – SP: Editora Atlas.

Bruni, A. L. & Famá, R. (2011). Gestão de Custos e Formação de Preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. Série Finanças na Prática. 5ª ed.4ª reimp. São Paulo – SP: Editora Atlas.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade (2013). Resolução CFC 1.437, de 17 de abril de 2013: NBCs T 16.1 a 16.11. Acedido em: 17/03/2017. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf

Cabral, B. & Silva, J. (2016). Plano de desenvolvimento institucional como implementação do programa de gestão baseada em riscos para a efetividade dos recursos públicos nas IFES. Revista Gestão pública: a visão dos técnicos administrativos em educação das Universidades Públicas e Institutos Federais (https://goo.gl/CoZK9q), 3, 253-264.

Carvalho Filho, J. dos S. (2009). Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro – RJ: Lumen Juris.

Ching, H. Y. (2013). Contabilidade Gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios. 4ª reimp. São Paulo – SP: Editora Pearson Prentice Hall.

Cogan, S. (2005). Teoria das Restrições Versus Outros Métodos de Custeio: uma questão de curto ou longo prazo. Universo Contábil, (http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewFile/99/254) 1(3), 08-20.

DOU, Diário Oficial da União (2016). Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG e Controladoria-Geral da União – CGU, nº 1, de 10 de maio de 2016. Acedido em: 16/03/2017. Disponível em: http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=11/05/2016

Dutra, R. G. (2010). Custos: Uma Abordagem Prática. 7ª ed. Rev. Amp. São Paulo – SP: Editora Atlas.

IFFar, Instituto Federal Farroupilha (2014). PDI. Acedido em: 15/03/2017. Disponível em: http://w2.iffarroupilha.edu.br/site/conteudo.php?cat=168&sub=5377

IFFar, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha – Reitoria. (2014a). Resolução Consup nº 185/2014, de 28 de novembro de 2014: Aprova o Regulamento de Atividades Docentes do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha. Acedido em: 15/01/2018. Disponível em: http://w2.iffarroupilha.edu.br/site/midias/arquivos/20141110151931518resolucao_185_2014.pdf

IFFar, Instituto Federal Farroupilha (2015). Página Inicial. Acedido em: 15/03/2017. Disponível em: http://www.iffarroupilha.edu.br/

IFFar, Instituto Federal Farroupilha (2016). Câmpus Santa Rosa. Acedido em: 08/04/2017. Disponível em: http://www.iffarroupilha.edu.br/projeto-pedag%C3%B3gico-de-curso/campus-santa-rosa

IFFar, Instituto Federal Farroupilha (2017). Santa Rosa. Acedido em: 02/04/2017. Disponível em: <http://www.iffarroupilha.edu.br/santa-rosa

Iudícibus, S. de; Marion, J. C. (2000). Introdução à Teoria da Contabilidade. São Paulo: Editora Atlas.

Iudícibus, S. de; Marion, J. C.; Faria, A. C. de (2013). Introdução à Teoria da Contabilidade: Para o Nível de Graduação. São Paulo: Editora Atlas.

Leone, G. S. G. (2011). Custos: Planejamento, Implantação e Controle. 3ª ed. São Paulo – SP: Editora Atlas.

Lunelli, R. L. (2017). Principais métodos de custeio. Acedido em: 17/01/2018. Disponível em: http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/metodosdecusteio.htm

Martins, E. (2010). Contabilidade de Custos. 10ª ed. São Paulo – SP: Editora Atlas.

Mauss, C. V. & Souza, M. A (2008). Gestão de custos aplicada ao setor público: Modelo para mensuração e análise da eficiência governamental. São Paulo: Atlas.

Mazza, A. (2017). Manual de Direito Administrativo. 7ª ed. Atual. de acordo com o Novo CPC. São Paulo: Saraiva.

Mello, C. A. de B.(2009). Curso de Direito Administrativo. 26 ed. São Paulo – SP: Malheiros.

Ministério da Fazenda (2017). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 7ª ed. Versão Final. Republicado em 31/01/2017. Acedido em: 19/01/2018. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp

NM, Contabilidade. (2017). Taxas de Depreciação: Bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM. Acedido em: 08/01/2018. Disponível em: http://www.mmcontabilidade.com.br/flash/taxasdepreciacao.htm

Padoveze, C. L. (2013). Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo – SP: Cengage.

Perez Júnior, J. H.; Oliveira, L. M.; Costa, R. G. (2012). Gestão estratégica custos. 8ª ed. São Paulo – SP: Atlas.

Presidência da República (1964). Lei 4.320, de 17 de março. Brasília - DF: Congresso Nacional. Acedido em: 19/01/2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm

Presidência da República (1967). Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro. Brasília - DF: Congresso Nacional. Acedido em: 22/01/2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm

Presidência da República (1976). Lei 6.404, de 15 de dezembro. Brasília - DF: Congresso Nacional. Acedido em: 22/01/2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm

Presidência da República (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro. Brasília - DF: Congresso Nacional. Acedido em: 16/06/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Presidência da República (1998). Emenda Constitucional 19, de 4 de junho de 1998. Acedido em: 16/12/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm

Presidência da República (1999). Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Acedido em: 18/10/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm

Presidência da República (2000). Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000. Acedido em: 26/12/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm

Presidência da República (2008). Lei 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Acedido em: 15/03/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm

Presidência da República (2016). Lei 13.325, de 29 de julho de 2016. Acedido em: 16/01/2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13325.htm

Prodanov, C. C. & Freitas, E. C. de (2013). Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2ª ed. Novo Hamburgo – RS: Feevale. Acedido em: 13/07/2017. Disponível em: http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf

RFB, Receita Federal Brasileira (1979). PN CST 6/1979: Parecer Normativo CST nº 6, de 26 de janeiro de 1979. Acedido em: 18/11/2017. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87004&visao=relacional

RFB, Receita Federal Brasileira (2015). Perguntas Frequentes – EFD ICMS IPI – SPED Fiscal – Versão 4.0 de 15/10/2015. Acedido em: 16/05/2018. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/45/62CE7A41F5742AB5C65B51818CA798B35E629A/Perguntas_Frequentes_vers%c3%a3o_4_0_2015.pdf

Santos, J. J. (2011). Contabilidade e Análise de Custos: Modelo Contábil, Métodos de Depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividades, Análise Atualizada de Encargos Sociais sobre Salários e Custos de Tributos sobre Compras e Vendas. 6ª ed. São Paulo – SP: Editora Atlas.

Silva, R. N. S.; Lins, L. dos S. (2010). Gestão de custos: Contabilidade, controle e análise. São Paulo: Atlas.

Slomski, V. (2006). Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade municipal. 2ª. ed. 4ª. reimp. São Paulo - SP: Atlas.

Slomski, V.; et al. (2010). A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria Geral do Município de São Paulo. Revista de Administração Pública - RAP, 44(4), 933-57.

Souza, A. & Clemente, A. (2011). Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas, Exercícios Resolvidos e Propostos com Utilização do Excel. 2ª ed. São Paulo – SP: Editora Atlas.

STF, Supremo Tribunal Federal (2017). Aplicação das Súmulas no STF: Súmula 76 e Jurisprudência posterior ao enunciado. Acedido em: 22/01/2017. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=4104

UNIJUÍ, Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul Ijuí (2017). Matemática (Licenciatura). Acedido em: 16/04/2017. Disponível em: http://www.unijui.edu.br/estude/graduacao/cursos/matematica-licenciatura

URI, Universidade Regional Integrada (2017). Valores de Mensalidades: Vestibular 2017. Acedido em: 15/04/2017. Disponível em: http://srvapp2s.santoangelo.uri.br/sites/site_novo/?page_id=949

Wernke, R. (2008). Gestão de Custos: Uma abordagem prática. 2ª ed. São Paulo – SP: Editora Atlas.

Yin, R. K. (2001). Estudo de Caso: planejamento e métodos. Trad. Grassi, D. 2ª ed. Porto Alegre – RS: Bookman.