

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS – UFAM
FACULDADE DE TECNOLOGIA - FT
PROGRAMA DE MESTRADO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS/ ALUNO APLICADO AO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO AMAZONAS - IFAM

Manaus/AM
2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS – UFAM
FACULDADE DE TECNOLOGIA - FT
PROGRAMA DE MESTRADO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

ANDERSON CARLOS LIMA BENTES

UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS/ ALUNO APLICADO AO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO AMAZONAS - IFAM

Dissertação apresentada ao
Programa de Mestrado em
Engenharia da Produção da UFAM,
como requisito para obtenção do
título de Mestre em Engenharia de
Produção. Área de concentração:
Gestão econômica

Orientador: Prof. Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante

Manaus/AM
2015

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

B475u Bentes, Anderson Carlos Lima
Um modelo de apuração de custos/aluno aplicado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas - IFAM / Anderson Carlos Lima Bentes. 2015
93 f.: 31 cm.

Orientador: Tristão Sócrates Baptista Cavalcante
Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) -
Universidade Federal do Amazonas.

1. Custo. 2. Administração Pública. 3. Ensino de Graduação. 4. Ensino Técnico. I. Cavalcante, Tristão Sócrates Baptista II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

ANDERSON CARLOS LIMA BENTES

UM MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS/ ALUNO APLICADO AO INSTITUTO
FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO AMAZONAS - IFAM

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Engenharia da Produção da
UFAM, como requisito para obtenção do
título de Mestre em Engenharia de
Produção. Área de concentração: Gestão
econômica

Manaus, 23 de setembro de 2015

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante
Universidade Federal do Amazonas – UFAM
Manaus – AM

Prof. Dr. Cláudio Dantas Frota
Universidade Federal do Amazonas – UFAM
Manaus – AM

Prof. Dr. Waltair Vieira Machado
Universidade Federal do Amazonas – UFAM
Manaus – AM

Acima de tudo dedico a Deus que me deu forças para seguir em frente todos os dias dessa peleja. Dedico aos meus familiares em especial minha esposa, pois sem o apoio deles não somos nada, meu maior agradecimento é a Carlos André, razão dos meus esforços.

AGRADECIMENTOS:

A Deus,

A minha esposa Joelma;

À Maria do Socorro, minha mãe;

A meu Orientador, Professor Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante;

A Professora Ana Mena Barreto Bastos;

Aos servidores do IFAM Josino e Sebastião.

A todos os colegas que me ajudaram na coleta de dados;

EPÍGRAFE

Jamais considere seus estudos como uma obrigação, mas como uma oportunidade invejável para aprender a conhecer a influência libertadora da beleza do reino do espírito, para seu próprio prazer pessoal e para proveito da comunidade à qual seu futuro trabalho pertencer.

RESUMO

O Governo Federal implantou um sistema de custos para atender a legislação e obter algumas informações sobre a execução orçamentária, todavia este sistema nem sempre atende as expectativas dos Institutos e Universidades Federais que apesar de serem da administração indireta também tem a obrigação de apurar os custos de suas atividades, o trabalho ora apresentado propõe um modelo de apuração de custos/aluno utilizado a metodologia do custeio Baseado em Atividades – ABC no âmbito do IFAM CMZL nos Cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em agropecuária modalidade Integrado no ano de 2014. Visando desenvolver o controle dos gastos públicos e o conhecimento de o quanto as instituições públicas gastam na execução de suas atividades fins, os gastos dessas instituições não podem ser mensurados apenas com o acompanhamento do orçamento, é preciso se saber como estão divididos tais dispêndios e para isso são utilizados os sistemas de custeio, o trabalho a seguir tem como objetivo, oferecer um método de apuração de custos para o IFAM - CMZL e assim acompanhar o comportamento e a composição desse custo no ano de 2014, a fim de verificar quais atividades consomem mais recursos e assim gerenciar os gastos por atividades, pois, são as atividades que consomem recursos, no caso do IFAM CMZL os alunos matriculados demandam as atividades e geram o custo do aluno através da alocação dos recursos consumidos pelas atividades, utilizando-se direcionadores de gastos para atribuir valores aos cursos. A metodologia utilizada tem uma abordagem quantitativa, sendo este um estudo de caso, o universo de amostra são os alunos dos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária integrado do ano de 2014, servidores e o orçamento do Instituto Federal de Educação do Amazonas – IFAM, no Campus Manaus Zona Leste e Reitoria no período de 2014, a finalidade da pesquisa é explicativa. O resultado desta pesquisa é um modelo de apuração de custo, o custo dos alunos dos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária integrado do Campus Manaus Zona Leste no ano de 2014 além de análise das atividades que consomem recursos dentro do Campus Manaus Zona Leste.

Palavras chaves: Custo, Administração Pública, Ensino de Graduação, Ensino Técnico.

ABSTRACT

The Federal Government has implemented a cost system to meet legislation and get some information on the budgetary execution, however this system does not always meet expectations to the Federal Institutes and universities want to although they are indirect Administration also has the obligation to determine the costs of its activities, the presented work propose a model for calculation of cost/student using the methodology of the activity-based costing-ABC under the IFAM CMZL technology courses in Agroecology and Agricultural technician Integrated Mode in the year 2014. Aiming developing the control of public expenditure and the knowledge of how public institutions spend in performing its activities, the cost of these institutions cannot be measured only with the accompaniment of the budget, you have to know how they are divided such expenditures and that costing systems are used, the following work aims to offer a method of calculation of costs for the IFAM-CMZL and so follow the behavior and composition This cost in the year 2014, in order to ascertain what activities consume more resources and thus manage the expenses for activities that consume resources in the case of IFAM-CMZL, the enrolled students demand the activities and generate the cost of the student through the allocation of resources consumed by activities, using cost drivers to assign values to the courses. The methodology used was a quantitative approach, so the research is quantitative, being this a case study, the sample universe are Students of Technology courses in Agroecology and Integrated Agricultural Technician of the Year 2014, servers and the budget of the Federal Institute of education of Amazonas-IFAM, on Campus and East zone in Manaus Dean 2014 period, the purpose of the research is explanatory. The results of this research are a model of calculation of cost, the cost of the students of the courses that consume resources on Campus, East zone of Manaus.

Key Words: Cost. Public Administration. higher education. technical education

Sumário

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	15
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.2.1 GERAL.....	15
1.2.2 ESPECÍFICOS.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA.....	16
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	17
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	17
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	19
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
2.2 ADMINISTRAÇÃO ESCOLAR.....	21
2.3 DEFINIÇÕES BÁSICAS SOBRE CUSTOS.....	23
2.4 OS SISTEMAS DE CUSTEIO.....	24
2.4.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	25
2.4.2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC.....	26
2.4.2.1 O CUSTEIO ABC APLICADO A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	30
2.5 A ANÁLISE DOS CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	31
2.6 O SISTEMA DE CUSTEIO DO GOVERNO FEDERAL.....	32
2.7 O CUSTO DO ENSINO NO SETOR PÚBLICO.....	35
2.8 LEGISLAÇÃO.....	37
2.8.1 DEFINIÇÕES DE EFICIÊNCIA E EFICÁCIA NO GOVERNO.....	38
2.9 TERMOS DA CONTABILIDADE E DO ORÇAMENTO PÚBLICO.....	39
3 METODOLOGIA.....	41
3.1 TIPO DA PESQUISA.....	41
3.1.1 NATUREZA DA PESQUISA.....	41
3.1.2 QUANTO AOS FINS.....	42
3.1.3 UNIVERSO E AMOSTRA.....	42
3.2 PROCEDIMENTOS.....	42
3.3 COLETA DE DADOS.....	43
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	43
3.5 VALIDAÇÃO DOS RESULTADOS.....	44
3.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	44
3.7 A INSTITUIÇÃO OBJETO DA PESQUISA.....	44
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS.....	48
4.1 A EVOLUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DO IFAM.....	48

4.1.1 O ORÇAMENTO DO CAMPUS MANAUS ZONA LESTE NO ANO DE 2014.....	50
4.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DE CUSTEIO DO IFAM CMZL NO EXERCÍCIO DE 2014.	51
4.3 OS RECURSOS HUMANOS DO CAMPUS MANAUS ZONA LESTE	53
4.4 AS ATIVIDADES CONSUMIDORAS DE RECURSOS	53
4.5 O QUANTITATIVO DE ALUNOS MATRICULADOS EM 2014.	57
4.5.1 MATRICULAS NO CURSO DE TECNOLOGIA EM AGROECOLOGIA NO ANO DE 2014.....	59
4.6 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS NO CURSO DE TECNOLOGIA EM AGROECOLOGIA	60
4.6.1 HORAS AULA POR PROFESSOR.....	60
4.6.2 A ALOCAÇÃO DE DIÁRIAS E PASSAGENS	64
4.6.3 DESPESAS COM BOLSAS DE ASSISTÊNCIA AO ALUNO.....	65
4.7 A ALOCAÇÃO DOS GASTOS ÀS ATIVIDADES	66
4.7.1 EXCLUSÕES DO CÁLCULO.....	66
4.7.2 ALOCAÇÕES AS ATIVIDADES	66
4.7.3 O RATEIO DA REITORIA	69
4.8 A ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES MEIO AO CURSO DE TECNOLOGIA EM AGROECOLOGIA	70
4.8.1 ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS.....	71
4.8.2 ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES ACADÊMICAS.....	73
4.8.3 O CUSTO DO ALUNO DO CURSO DE AGROECOLOGIA	75
4.9 COMPARATIVOS DOS MÉTODOS.....	75
4.9.1 COMPARATIVO ENTRE CURSOS	75
4.9.2 COMPARATIVO ENTRE OS CUSTOS APURADOS E O CÁLCULO DO GOVERNO FEDERAL.....	81
4.9.3 RESUMO DO MODELO APRESENTADO	83
5. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	85

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema de apuração de custos do Governo Federal	33
Figura 2: Integração entre os sistemas do Governo Federal	34
Figura 3: Fluxo do Trabalho	43
Figura 4: Execução orçamentária por natureza de despesa	51
Figura 5: Fluxograma da apuração de custos do modelo proposto	83

LISTA DE TABELA

Tabela 1: Variação dos grupos de despesas entre 2010 e 2014.	48
Tabela 2: Evolução orçamentária por grupo de despesas 2010/2014	49
Tabela 3: Orçamento do Campus Manaus Zona Leste em 2014	50
Tabela 4: Execução do orçamento de custeio	51
Tabela 5: Percentuais de execução por natureza de despesa	52
Tabela 6: Quantitativo e salário dos servidores do Campus Zona Leste	53
Tabela 7: Atividades do IFAM Campus Manaus Zona Leste	55
Tabela 8: Quantitativos de alunos matriculados	57
Tabela 9: Análise das matrículas do CMZL em 2014	58
Tabela 10: Distribuição dos alunos 2014.....	59
Tabela 11: Modelo de planilha de horas aula de professores.....	60
Tabela 12: Carga horária dos Professores que ministraram aula no curso tecnologia em agroecologia.....	61
Tabela 13: Valor dos Custos com pessoal diretamente alocados	62
Tabela 14: Valor dos custos com diárias diretamente alocados.....	64
Tabela 15: Valor dos custos com passagens diretamente alocados	65
Tabela 16: Direcionadores de gastos dos custos indiretos	67
Tabela 17: Atividades com valores indiretos alocados.....	68
Tabela 18: Direcionadores de gastos da Reitoria	69
Tabela 19: Rateio da Reitoria por Campi	70
Tabela 20: Gastos totais das atividades administrativas	71
Tabela 21: Distribuição dos gastos com atividades administrativas	72
Tabela 22: Gastos totais das atividades acadêmicas.....	73
Tabela 23: Distribuição dos gastos com atividades acadêmicas.....	74
Tabela 24: Custo do aluno do Curso Superior de Agroecologia.....	75
Tabela 25: Horas aula de professores no curso de Técnico em Agropecuária.....	76
Tabela 26: Alocação dos Custos das horas/aulas dos professores de formação geral	77
Tabela 27: Alocação dos Custos das horas/aulas dos professores de formação Técnica	78
Tabela 28: Gastos com diárias do curso Téc. Integrado de agropecuária.....	79
Tabela 29: Gastos com passagens do curso Téc. Integrado de agropecuária.....	79

Tabela 30: Separação dos gastos indiretos dos cursos.....	80
Tabela 31: Custo do aluno do Curso Téc. Int. de Agropecuária.....	80
Tabela 32: Variação entre os cursos do IFAM CMZL.....	81
Tabela 33: Comparação gasto corrente x custo.....	82
Tabela 34: Gasto corrente x Custo do aluno em Agroecologia	82

LISTA DE ABREVIATURAS

CMZL	Campus Manaus Zona Leste
IES	Instituições de Ensino Superior
IFAM	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas
IFET	Instituto Federal de Educação Técnica Tecnológica
SCDP	Sistema de Concessão de Diárias e Passagens
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPÉ	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIC	Sistema de Informações de Custos do Governo Federal
SISTEC	Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica
TCU	Tribunal de Contas da União

1 INTRODUÇÃO

Para o funcionamento das instituições adequadamente, é necessário que haja estudos e levantamentos sobre a mesma, que podem ser direcionados a vários setores da instituição. Tais análises são fundamentais como forma de autoconhecimento da organização, se necessário, para estabelecer parâmetros de comparação com outras instituições com características semelhantes. As instituições educacionais não são exceções e devem controlar e analisar suas atividades para alcançar a máxima eficiência operacional.

Os órgãos federais em sua grande maioria não possuem parâmetros operacionais que norteiem a boa aplicação de seus recursos, tal fato é um problema, pois, a aplicação de recursos de maneira arbitrária é uma forma de desperdício dos recursos públicos, a adoção de um sistema que possibilite a mensuração e a análise de custos traria uma alocação de recursos mais eficiente e eficaz a estas instituições.

O Tribunal de Contas da União tenta mensurar o gasto como mostra o acórdão nº 2.267/2005-TCU o qual informa a metodologia de cálculo de onze indicadores de gestão, dentre eles os gastos correntes por aluno. O indicador gasto corrente por aluno é uma maneira genérica e fácil de mensurar o custo, porém ineficiente, devido a falta de detalhamento da composição de custos e da distribuição destes de acordo com centros de custos, perdendo assim a função gerencial.

O gerenciamento de uma instituição é concebido através da análise de informações geradas por indicadores operacionais, um dos principais é o custo dos produtos, é com essa informação que o bom gestor consegue calcular como está a eficiência de sua produção e quanto deve ser produzido em serviços ou produtos para pagar os custos e despesas decorrentes das atividades, ou seja, o ponto de equilíbrio econômico.

Partindo de tais pressupostos desenvolveu-se o presente trabalho, como forma de contribuição para a sociedade e para o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM. O campo de estudo foi o Campus Manaus Zona Leste – CMZL, mais precisamente nos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Téc. em Agropecuária Integrado.

Ofertou-se à sociedade e ao IFAM uma maneira de apurar o custo que cada aluno exige do Instituto em seus cursos, e a forma que os recursos públicos são usados na formação dessas pessoas.

Entendendo que a educação é um fator chave no desenvolvimento social e econômico do país, faz-se necessário analisar se os recursos destinados a cada aluno estão sendo aplicados adequadamente, pois para uma formação acadêmica de qualidade é necessário um investimento com qualidade em cada discente que estuda no Instituto.

Todos os anos, milhares de novos alunos ingressam no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas em diversos cursos ofertados por este em seu processo seletivo. Propor uma maneira de apuração do custo relacionado com o aluno é o objetivo deste trabalho.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.

Como contribuir para que o critério do gasto corrente por aluno atenda às expectativas reais de mensuração do orçamento do IFAM.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Propor um modelo de apuração de custo/aluno para as unidades acadêmicas do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM, utilizando-se da metodologia de Custeio Baseado em atividades.

1.2.2 Específicos

- Identificar quais critérios existentes para apuração de custos no Governo Federal.
- Verificar quais recursos são consumidos pelas atividades no IFAM CMZL e criar direcionadores de custos para alocar os gastos

realizados nestas atividades de acordo com a metodologia do custeio baseado em atividades – ABC.

- Apontar as atividades meio e fim da instituição depois alocar os recursos consumidos pelas atividades meio nas atividades fim.
- Sugerir métodos de análise da estrutura do custo/aluno da instituição.

1.3 JUSTIFICATIVA

É importante o conhecimento detalhado de como foram realizados os gastos nos diversos órgãos que compõe um país, é com essas informações que podemos pedir aos administradores públicos uma maior eficiência na aplicação dos recursos geridos por estes, apontando as distorções e solicitando suas correções, esta é a melhor maneira que temos para levar a administração publica a uma melhor aplicação dos recursos e com isso atender a um maior número de pessoas com uma melhor qualidade e eficácia (Machado; Holanda, 2010).

O custo nas Instituições Federais de Ensino deve evidenciar a realidade e não conter apenas expectativas do que deveria ser, a apuração de custos das IFET'S é uma forma de transparência pública, pois demonstra onde se gastou mais recursos e em que momentos se gastou mais, é principalmente através do acompanhamento desse custo que os orçamentos públicos para estas instituições deveriam ser feitos, para assim minimizar as diferenças entre o orçado e o realizado (Kladi; Ferrari, 2011).

Como em qualquer área de negócio a educação não é exceção e o conhecimento de seus custos se faz necessário, Marques (1995) destaca as seguintes utilidades do estudo desse custo: a) Para o processo de planejamento em particular na elaboração de orçamentos, “não se sabe o que se quer nem por que se quer e muito menos quanto vai custar”; b) Como instrumento, para aumentar a visibilidade à frente: quanto vai custar o que estamos fazendo hoje.

O presente trabalho fundamentou-se na necessidade de conhecer os gastos incorridos com alunos nos cursos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas, para isso, indicou uma metodologia de apuração de custo/aluno voltado para o Instituto Federal de educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas, tendo em vista que o atual modelo de apuração de Custos do Governo

Federal não supre as Informações a nível analítico, tal fato configura-se como uma deficiência do sistema gerencial das IFET'S.

A metodologia de apuração de custos foi alicerçada no método do custeio baseado em atividades – ABC e demonstrou quanto custa o aluno a nível de curso e não apenas de unidade.

A pesquisa dos custos em Instituições Pública de Ensino trata de um ramo muito novo de controle, o custo no governo, o presente trabalho contribui com uma sugestão de apuração de custo/aluno no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM Campus Manaus Zona Leste, tentando demonstrar os custos efetivos dos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em agropecuária integrado, além da composição deste.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O trabalho apresentado delimitou a pesquisa à apuração do custo do aluno do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM Campus Manaus Zona Leste, nos cursos de Tecnologia em Agroecologia e Técnico em Agropecuária integrado, apurado através do método de custeio baseado em atividades – ABC.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho foi composto de cinco capítulos primários, sendo dividido em:

Capítulo I, introdução, que apresenta alguns fatores de relevância além dos tópicos problema da pesquisa, objetivos, justificativa, delimitação e estrutura do trabalho.

Capítulo II, Revisão da literatura, que traz os temas secundários Administração Pública, Administração escolar, Definições básicas sobre custos, Os sistemas de Custeio, A análise dos custos no setor Público, O sistema de custeio do Governo Federal, O custo do ensino no setor público, Legislação e Conhecendo os termos da contabilidade e orçamento Público.

Capítulo III, Metodologia, nesta seção foram alocados os subtópicos tipos de pesquisa, natureza da pesquisa, fins, universo de amostra, procedimentos, coleta de dados, tratamento de dados, validação de resultados, Limitação da pesquisa e Instituição objeto da pesquisa.

Capítulo IV, Análise e Discussão de Resultados, onde foram demonstrados os dados da pesquisa, coleta de dados, tratamento e análise dos mesmos.

Capítulo V, Conclusão e Recomendações, é composta pelo resultado da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Apesar de Administração ser uma ciência relativamente nova, datada do final do século XIX, a administração pública é bem mais antiga, pois desde que se criou o estado, existe.

A administração pública gere além dos recursos financeiros os recursos humanos, sendo de sua alçada também a gestão dos conflitos e anseios da sociedade, todavia há uma forte corrente de modernização das técnicas de administração do estado, o que nos leva a uma gestão mais gerencial, mais moderna.

A ideia de administração pública gerencial no Brasil é antiga, e segundo Bresser (1996, p. 12) começou a se formar nos anos de 1930 com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, e em 1938 com a criação da primeira autarquia.

Na moderna administração pública há necessidade da eficiência na aplicação dos recursos, para isto, há muitos esforços voltados para o controle dos recursos, que visam uma maior eficiência e eficácia na aplicação dos recursos um dos principais esforços é a implantação de um sistema de custos, conforme Wiemer e Ribeiro (2004, p. 3): “Diante da imposição constitucional para avaliação da eficiência e eficácia da administração pública, dispositivos legais voltaram a fazer referência a contabilidade de custos”.

O que Wiemer e Ribeiro (2004) quiseram nos dizer, foi justamente que há necessidade da apuração dos custos tendo em vista as necessidades de avaliação das atividades governamentais.

A nova administração pública é voltada à uma gestão gerencial, que é feita a partir de ferramentas que subsidiem a tomada de decisão, uma dessas ferramentas é o custo do produto, a importância da administração gerencial no setor público é descrita por Ayres (2006, p. 46) da seguinte maneira:

Trata-se de uma questão consensual a ideia segundo a qual a adoção do modelo de gestão gerencial se configura numa das mais importantes providências administrativas tomadas pelos dirigentes públicos nos derradeiros decênios do século XX.

Como vimos, os métodos de gerenciais são necessários para uma gestão profissional, ou seja, a apuração de custos com vista a medir a eficiência e eficácia se faz necessária no mundo moderno e na administração pública moderna. Rodrigues (2015, p15) afirma que a moderna Administração Pública apresenta-se como alternativa a modelos burocráticos, trazendo métodos da administração de empresas para a administração pública.

A evolução dos sistemas com vista a uma maior eficiência é a meta da moderna administração pública, a otimização na aplicação dos recursos públicos é a meta a ser atingida, a respeito deste tema Costa et. al (2015, p.1320) comenta que:

A gestão pública, com o intuito de incrementar os níveis de desenvolvimento socioeconômico, deve, por sua vez, ser realizada de modo a otimizar os recursos, garantindo um máximo de resultado, dada uma quantidade fixa de insumo. Nesse caso, o recurso público.

O comentário a respeito da maximização dos resultados é justamente a chamada eficiência, sendo assim, vimos que há consenso no que diz respeito a administração gerencial voltada aos resultados, ou seja, uma administração mais eficiente e eficaz voltada ao atingimento de metas e conseqüentemente a uma maior satisfação da sociedade.

A ânsia da sociedade por serviços mais efetivos e por maior eficiência nos gastos é o motor que move a mudança da administração pública, tornando-a assim mais moderna e com melhor alocação dos gastos tendo em vista a otimização dos recursos, essa transição é descrita por Oliveira et. al (2010, p 1466) da seguinte forma: “Não obstante relatos indicarem o estágio atual do setor público como “pressionado por reformas que visam maior desempenho e eficiência da máquina pública”.

Oliveira et. al (2010, p 1466) demonstra como a sociedade impõe à administração pública a necessidade de melhoras, fazendo com que esta busque cada a cada dia uma evolução nos métodos de administração de recursos, conflitos e política, sanando o anseio da sociedade por serviços de qualidade e com maior qualidade, serviços estes que se assemelhem aos prestados pela iniciativa privada, cujo o foco é o lucro.

2.2 ADMINISTRAÇÃO ESCOLAR

Administrar empresas não é uma tarefa fácil, nenhum tipo de administração é fácil, assim como os outros tipos de administração, existe uma que não é tarefa pra qualquer um, estamos falando da administração escolar.

Terto e Souza (2012, p. 01) assim caracterizam o trabalho da gestão escolar:

A discussão sobre o trabalho do gestor escolar tem seus fundamentos na administração científica do trabalho. Seus princípios foram transportados para a administração escolar, na ausência de um corpo teórico próprio para a educação, o que ocasionou uma visão meramente técnica da administração da educação, ficando à parte fatores políticos e sociais, intrínsecos à práxis educativa.

Como vimos a administração escolar, muitas vezes chamada de gestão não possui um arcabouço próprio para se debruçar, absorvendo técnicas da administração de empresas. Sendo assim a administração escolar é tão complexar quanto à administração geral.

Há autores que acreditam que a gestão escolar é mais complexa que a administração geral, tanto que Campos e Silva (2009, p. 1863), afirmam que a administração escolar vem superar o enfoque limitado da administração, todavia como vimos anteriormente Terto e Souza (2012, p. 01) afirmam que esta buscou fundamentos na administração científica.

A administração escolar que é aparentemente empírica na verdade exige tanto dos administradores quanto qualquer outra forma de administrar, a administração escolar está voltada atualmente principalmente à maneira democrática de administrar, pois, através da democracia há uma maior participação da comunidade escolar, todavia esta maneira é passiva de surgimento de conflitos.

Há quem diga que o autoritarismo na tomada de decisões ainda reina neste tipo de gestão, Carvalho (2013, p. 215) afirma que a ausência de autoritarismo encontra-se apenas no campo teórico e que na verdade a ausência que se encontra é justamente da democracia.

Terto e Souza (2012, p. 02) nos falam justamente da figura do gestor escolar na década de 80, ou seja, a prática antiga:

O diretor escolar, isento do respaldo da comunidade, agia como detentor do poder na escola, delegando responsabilidades e dando ordens aos demais funcionários da escola por meio de práticas autoritárias e clientelistas para validar as decisões daqueles que o colocaram no cargo.

Todavia com as mudanças na maneira de administrar, há necessidade de uma maior qualificação dos gestores, tanto para por em prática a democracia, quanto para alcançar resultados, para que isso ocorra há necessidade de uma administração mais profissional.

Mas para quem implantar uma administração profissional em uma unidade de ensino? Paro (2010, p 765) enumera sua serventia:

Nos meios políticos e governamentais, quando o assunto é a escola, uma das questões mais destacadas diz respeito à relevância de sua administração, seja para melhorar seu desempenho, seja para coibir desperdícios e utilizar mais racionalmente os recursos disponíveis

Como a cada dia a administração tende a se tornar mais profissional e com foco nos resultados, o mesmo tende a acontecer com a administração escolar, sendo assim, essa está em constante análise dos seus indicadores, buscando sempre a causa e o efeito de determinada mudança.

Com vista a uma modernização da administração escolar, temos visto várias mudanças que tendem a valorizar esse tipo de administração, verifica-se que a cobrança por resultados tende a racionalizar mais os esforços na formação dos alunos, que são os produtos finais das escolas, Paro (2010, p 765) disserta essa mudança de postura e a valorização da administração escolar:

Embora sejam várias as motivações para essa valorização da administração escolar – e não faltam aqueles que são a favor de uma maior “eficiência” da administração escolar com a única ou precípua preocupação com os custos do ensino –, a justificativa comum é a de que o ensino é importante, e é por isso que se deve realizá-lo da forma mais racional e eficiente; portanto, é fundamental o modo como a escola é administrada.

A administração nas escolas está se transformando de uma administração empírica para uma gerencial que gera e analisa indicadores de resultados da gestão de recursos, humanos, financeiros e econômicos.

2.3 DEFINIÇÕES BÁSICAS SOBRE CUSTOS

Para se conseguir identificar qual o custo a ser analisado primeiramente temos que saber o que é custo, custo é o gasto realizado para produzir um bem ou um serviço, isto é, está ligado direta ou indiretamente a atividade fim da empresa, despesas são gastos que são realizados pela entidade mas que não estão diretamente ligados à atividade fim da empresa como por exemplo pagamento de salário a um empregado administrativo de uma fabrica apesar do funcionário ser importante para manter o funcionamento da empresa não está ligado a produção desta.

Em resumo (Leone; Leone, 2010):

- Gasto: todo dispêndio financeiro.
- Despesas: Gasto não ligado a produção, gasto consumidos rapidamente ou lentamente quando se tratar de investimento, e que esta realiza visando conseguir receita.
- Custo: Gasto realizado para produção de bens ou serviços.

Os custos podem ser tratados de diversas maneiras, podendo ser classificados, como custos diretos, indiretos, custos fixos, variáveis, padrão ou real, depende muito do método a ser adotado.

A separação dos custos diretos e indiretos é importante para o custeio e análise deste, é sabendo-se quais são os custos diretos e indiretos que poderemos analisá-los de maneira correta, pois os custos diretos são aqueles que podemos mensurar facilmente como o caso da Mão de obra direta, esta pode ser facilmente identificada através de apontamento de horas trabalhadas por produto.

A separação em fixos ou variável também é importante, pois server para fazer medições do tipo custo/volume/lucro, as quais servem para analisar a viabilidade de um produto, os custos fixo são aqueles que tem valor fixo independente do volume de produção como o aluguel, os variáveis são todos os

custos que variam com o volume produzido, um exemplo é o material direto consumido na produção.

Os custos são analisados e separados de acordo com os procedimentos escolhidos pelas empresas, tais procedimentos são chamados de métodos de custeio, esses métodos são classificados como sistemas de custeio.

2.4 OS SISTEMAS DE CUSTEIO

Todos os tipos de organizações e nesse contexto estão inseridas as IES, devem abandonar as maneiras arcaicas de gestão e ir em direção de técnicas modernas e modelos de gestão contemporâneos, que mostrem o maior número de informações úteis possíveis para que a tomada de decisões encontre alicerces firmes onde se apoiar (Lopes et. Al, 2010), uma das ferramentas utilizada para este fim é o sistema de Custeio.

Os sistemas modernos de custeio visam o gerenciamento de maneira eficiente dos recursos das empresas, é através da análise das informações fornecidas por esses sistemas que os administradores tomam suas decisões.

A análise de como alocar os custos dos departamentos de serviço pode ter impacto direto nas decisões da empresa; porém, para se extrair o melhor uso das informações de custos, é necessário formular claras funções de sua mensuração (DEMSKI; FELTHAM, 1976).

O custeio é uma das maneiras mais eficientes de se ter informações sobre os esforços financeiros despendidos para a fabricação, transformação ou comercialização dos produtos que a empresa trabalha além de nos fornecer dados sobre a composição de tais custos, possibilitando com isso a correção de distorções eventuais que possam vir a acontecer, é através da identificação da origem de tais fatos que a gerencia busca soluções e correções.

A definição de sistema de custeio para Mauad e Pamplona (2002) que o sistema é nada mais que o método de apropriação de custos utilizado. Para mensurar o custo real de um produto usam-se diversos tipos de custeio, isto é, diversos tipos de técnicas de acumulação, dentre os mais usados pelas empresas estão, o custeio por absorção, o custeio direto, o custeio padrão, o custo meta, o custeio por departamento e o custeio baseado em atividades mais conhecido como

custeio ABC, vale ressaltar que o único aceito pela legislação e pelos princípios contábeis é o custeio por absorção, no entanto nada impede que as empresas utilizem outros sistemas de custeio paralelos para fins gerenciais.

Para Leone (1996), o sistema de acumulação de custos (Contabilidade de Custos), é um sistema que processa informações, organiza, analisa e produz informações para diversos níveis gerenciais das empresas.

Leone afirma que os custos das entidades observam comportamentos determinados, de acordo com parâmetros a qual se relacionam. Os custos surgem nas atividades de acordo com o volume destas, tais volumes são medidos por parâmetros quantitativos, físicos, denominados parâmetros operacionais, Leone (1996, p. 105).

Neste trabalho explanaremos apenas sobre o custeio por absorção que ainda é bastante usado pelas empresas, principalmente por que é o único que atende as exigências fiscais, e o custeio baseado em atividades – ABC, por ser o foco do trabalho.

2.4.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é característico pela divisão dos custos entre diretos e indiretos seguindo o princípio da competência contábil, além do mais é o único aceito pela legislação tributária Brasileira, conforme Pinto et. Al (2007) temos uma definição sucinta deste tipo de custeio:

Alguns destes métodos são aceitos pelo fisco por atender princípios de contabilidade e legislações pertinentes a apuração de custos, como é o caso do método de custeio por absorção que incorpora custos diretos e indiretos a todos os produtos, seguindo principalmente o princípio da competência e da consistência.

Verifica-se que a legislação do imposto de Renda nos traz de forma clara essa exigência do custo por absorção, conforme o Decreto nº 3.000, art. 290:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Este tipo de custeio é característico pela divisão dos custos em 3 partes específicas que são: Mão de obra Direta - MOD, que é aquela empregada diretamente na produção do bem ou serviço, Material Direto - MD, é o material que pode facilmente ser mensurado na produção de bem ou serviço e Gasto Gerais de Fabricação – GGF ou CIF (custos indiretos de Fabricação), que são aqueles custo que não participam diretamente da fabricação do Bem ou serviço exemplo gasto com limpeza do chão de fábrica.

A premissa básica do custeio por absorção é a divisão dos custos das despesas através da separação e classificação das atividades em atividades produtivas e administrativas respectivamente onde apropria os custos diretos diretamente aos produtos e rateia os custos indiretos através de métodos arbitrados, sendo as despesas levadas diretamente para a apuração de resultados do período em que foram apuradas diminuindo o resultado operacional bruto da empresa.

Para Freitas et. al (2009, p. 4) o principal ponto do custeio por absorção está no rateio dos custos indiretos, visto que devido a sua arbitrariedade pode tornar enganoso o resultado pelo motivo da subjetividade dos critérios utilizados.

O custeio por absorção é o único aceito pelo fisco devido a esse tipo de custeio armazenar os custos nos estoques, fato que aumenta o resultado operacional que resulta em um maior lucro a ser tributado pelo governo gerando uma maior arrecadação de impostos e contribuições, por isso a imposição do governo em relação ao custeio por absorção.

2.4.2 Custeio Baseado em atividades – ABC

Apesar de não ser aceito pelo fisco, o custeio baseado em atividades é uma grande arma para as empresas, seu cunho gerencial traz vem prestar as informações necessárias para tomada de decisões sobre a continuidade de produtos e atividades voltadas a fabricação destes.

Costa filho (2002, p.32) assim define o foco do custeio ABC:

É um sistema de custeio fundado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Seu interesse baseia-se nos gastos indiretos ao bem ou serviço produzidos na empresa, uma vez que os custos primários (matérias-primas e mão-de-obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto.

O custeio Baseado em Atividades não é assim tão novo, segundo Wernke, há autores que relatam sua utilização por contadores no período de 1800, todavia tornou-se mais utilizado nas últimas décadas devido a fornecer informações gerenciais mais confiáveis para tomada de decisão, Khoury e Ancelevicz (2000,p 62) explanam sobre o tema:

O custeio ABC é uma tentativa interessante de aperfeiçoamento do Sistema Tradicional de Custos, principalmente quanto ao objetivo de tomada de decisões administrativas, tais como apuração, introdução e eliminação de produtos e/ou serviços, e quanto às filosofias recentes de administração da produção voltadas à qualidade e à competitividade, em função de sua maior acurácia.

O custeio baseado em atividades vem com a proposta de repartir a organização em diversos tipos de atividades, pois para esse método são as atividades que geram os custos, sendo assim a gerencia preocupa-se com as atividades desnecessárias na produção, depois disso temos que demonstrar os resultados obtidos pelos processos (atividades), Almeida et. al (2008, p 3) nos esclarece a metodologia conforme o seguinte:

A abordagem do custeio ABC é de fragmentar a organização em atividades porque a atividade descreve o que a empresa faz e, portanto, mostra como o tempo é gasto e quais são os resultados dos processos.

A principal diferença do sistema de custeio ABC para os demais é no quesito custos indiretos, enquanto os demais sistemas usam métodos muitas vezes equivocados para distribuir os custos indiretos, o sistema ABC aloca todos os custos às atividades e só então se utiliza de direcionadores de custos para alocar o consumo das atividades aos produtos ou serviços.

Com a finalidade de alocação dos gastos utilizando-se o custeio ABC são necessárias duas etapas: a primeira consiste na alocação dos gastos às atividades e a segunda, a alocação das atividades ao produto.

Segundo Bezerra et. al (2007, p. 73) as etapas são as seguintes:

A metodologia ABC, como as tradicionais, apresenta dois estágios para alocação dos custos indiretos aos produtos:

- a) os recursos são alocados para as atividades;
- b) o custo da atividade é rastreado para os diversos objetos de custeio, na proporção que eles necessitam de cada uma das atividades.

Para se alocar os gastos às atividades faz-se necessário a utilização dos direcionadores de gastos. Que são métodos escolhidos conforme o tipo de atividade para acumular gastos às atividades, para Munaretto e Diedrich (2007, p. 74): “Os direcionadores de recursos (custos) são classificados conforme as características de cada empresa, eles possibilitam atribuir valores monetários dos gastos às atividades” exemplo disso é a alocação do gasto com energia elétrica dentro de uma fabrica, pode-se escolher vários direcionadores dependendo do tipo de fabrica tais como numero de pontos de consumo por atividade, horas de funcionamento das maquinas entre outras, deve-se escolher o direcionador que mais perto do consumo real chegar.

Além dos direcionadores de gastos há também a alocação direta dos custos às atividades esta maneira é definida por Munaretto e Diedrich (2007, p. 75) como sendo quando existem identificações claras, diretas e objetivas do consumo de custos com certa atividade, exemplo: consumo de solda, é alocado diretamente na atividade de soldagem.

Depois de distribuídos os gastos às atividades é possível se analisar quais atividades estão consumindo mais gastos e analisar os motivos deste consumo.

Seguinte a etapa supracitada, vem o direcionamento das atividades aos produtos ou serviços, neste procedimento utilizamos os direcionadores de atividades, esses direcionadores são voltados ao acionamento das atividades na produção dos produtos ou serviços.

Segundo Costa Filho (2002, p. 65) apud Oliveira e Perez Jr (2000) os direcionadores de atividade são:

Direcionadores de atividades é o fator que determina a ocorrência de um processo. Como os processos exigem atividades para serem realizados, deduz-se que o custo de um processo é o resultado da somatória do custo das atividades consumidas. Portanto, o direcionador de atividades deve refletir a quantidade de atividades consumidas por processo.

Para finalizar o processo de apuração dos custos por atividades, faz-se necessários apenas cálculos matemáticos simples, onde se verifica quanto custaram os produtos dividindo-se o valor acumulado das atividades pelo total produzido.

A alocação dos gastos às atividades vem para diminuir as distorções causadas pela arbitrariedade na alocação dos custos indiretos de fabricação, e segundo Azevedo et al. (2006, p 05), essa arbitrariedade não é mais aceita no atual mercado, pois, os custos indiretos de fabricação vem aumentando devido ao advento de novas tecnologia e técnicas.

Sendo assim, Brasil (2004, p. 64) descreve o custeio ABC como sendo a ferramenta de custos que contempla as mudanças na estrutura dos custos advindas da evolução tecnológica dos ativos fixos.

No método ABC afirma-se que quem causa o custo são as atividades e não os produtos ou serviços, e que os produtos e serviços consomem as atividades, e com isso é o possível analisar uma se uma atividade está sendo subutilizada, gerando custos desnecessários, Khoury e Ancelevicz (2000, p. 58) descrevem o custeio ABC:

...Ele parte do princípio de que as atividades causam custos e de que os produtos produzidos e os serviços prestados causam demanda por essas atividades. O ABC utiliza as atividades desenvolvidas nos processos de operação da empresa como ligação dos custos indiretos aos objetos de custos, definidos como produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, etc...

Nesse contexto é possível afirmar que o custeio ABC é eficiente no gerenciamento da produção, pois, consegue apontar onde há desperdício apontando às atividades que possuem uma maior ociosidade de produção, causando um custo desnecessário, López-Mejía et. al (2011, p 30) nos falam que o custeio ABC permite às empresas avaliar as suas atividades de produção para eliminar aqueles que não agregam valor aos seus produtos, ou seja, desnecessários.

Para Cunha et. al (2009, p. 51) o advento do custeio ABC é benéfico devido a melhoria na qualidade da informação dos custos, permitiu a visualização dos custos analisando-se as atividades dentro da organização e suas relações com os custos.

Para Beuren e Roedel (2002, p. 08) o custeio ABC tem o seguinte proposito: “É um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas desenvolvidas na empresa, com vistas à atribuição mais criteriosa dos gastos indiretos, seu controle mais efetivo e um melhor suporte ao processo decisório”.

O principal ponto negativo do sistema de custeio baseado em atividades é o alto custo na implantação, por se tratar de uma ferramenta robusta e que fornece muitas informações gerenciais, para se implantar um sistema de custeio ABC o investimento é muito grande, tendo em vista que além da compra dos softwares necessários também há necessidade de treinamento dos colaboradores.

O segundo ponto negativo diz respeito ao comprometimento dos colaboradores, é difícil para um empregado sair de sua zona de conforto e fazer coisas novas, há resistência das pessoas a novas metodologias.

Um fator que é relevante mais não tão negativo é o erro na metodologia dos direcionadores de custos, ocorre quando se agrupam muitas atividades diferentes e se utilizam poucos direcionadores de custos e podem ser divididos em três tipos conforme Khoury e Ancelevicz (2000,p 59) apud Datar e Gupta (1994): o erro de agregação, o de especificação e o de medição.

2.4.2.1 O custeio ABC aplicado a Administração Pública

O custeio ABC serve como ferramenta para tomada de decisões nos mais diversos campos de produção, desde fabricas de manufatura até e empresas multinacionais que fabricam uma grande variedade de produtos, a administração pública também é um campo de aplicação deste tipo de custeio.

O mapeamento das atividades produtivas no âmbito do Governo (tanto Federal, Estadual ou Municipal) nos traria uma ferramenta muito útil para a tomada de decisões, eliminando atividades que não geram benefícios à sociedade e fomentando aquelas que mais contribuem para a coletividade.

O grande desafio do implemento do Custeio Baseado em Atividades é que as atividades no setor Publico são muito Genéricas, Machado e Holanda (2010, p. 809) expõem esta dificuldade:

...O segundo questionamento é que as atividades e projetos são excessivamente genéricos ou globais, não permitindo uma associação direta dos recursos consumidos com os seus produtos. Aqui é necessário ter presente a diversidade das ações governamentais. Há casos em que a atividade, mesmo genérica, tem um único produto final, entregue aos cidadãos ou usuários do serviço público.

Há de se comentar que para se implantar tal sistema teríamos que capacitar um grande número de servidores além de gastar valores altíssimos em tecnologia da informação, pois, seria preciso elaborar um sistema que fosse maleável e aceitasse a inclusão das características individuais de cada órgão do poder Público Federal.

2.5 A ANÁLISE DOS CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A análise de custos no setor público busca unicamente a função controle, ou seja, através da análise o gestor público encontrará parâmetros para tomar decisões acerca da correta aplicação dos recursos além de auxiliá-lo na elaboração dos orçamentos anuais.

Com relação a análise e as funções relevantes dos custos Martins (2003) afirma que estes ajudam no controle e na tomada de decisões, no controle com fornecimento de dados para criação de parâmetros operacionais, na decisão como já exposto anteriormente faz o acompanhamento do executado e o compara com os parâmetros existentes a fim de verificar seu desempenho.

Alonso, (1999, p 41) comenta que:

Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. O sucesso de parcerias da administração pública com instituições comunitárias, privadas ou com outras esferas de governo depende, e muito, de medidas de desempenho.

O custeio e o controle dos custos são imprescindíveis a qualquer organização, pois é através do custo que a gerência consegue identificar ineficiências, pois se um custo foge dos padrões ou é muito maior que o das instituições com características iguais, então há algo de errado na produção desse produto ou serviço, é usando a análise que a instituição pode implantar ações corretivas e assim ter um diferencial competitivo em relação às outras instituições.

Com o conhecimento de como é formado os custos em determinado serviço público ofertado à população o gestor poderá comparar instituições similares e identificar as diferenças que ocorrem entre elas, analisando-se as diferenças este poderá saber qual delas esta sendo mais eficiente na aplicação dos recursos públicos, fazendo correções e mudanças que busquem melhor aplicação dos recursos, segundo Alonso (1999, p 40): “Se os modelos de gestão não dispuserem

de sistemas de informação que avaliem o desempenho presente e apontem as tendências do desempenho futuro, então dificilmente a reforma será bem-sucedida”.

Há ainda que se levar em conta as diferenças regionais de cada instituições, pois não se pode, por exemplo, exigir que uma instituição localizada no município de São Gabriel da Cachoeira gaste o mesmo valor com despesas correntes que uma instituição semelhante de São Paulo, é sabido que os insumos são mais caros em São Gabriel pois estes estão sujeitos um maior valor do frete e do seguro.

2.6 O SISTEMA DE CUSTEIO DO GOVERNO FEDERAL

Conforme Machado e Holanda (2010, p. 793), até o ano de 2010 a Administração Pública como um todo, ou seja, os três poderes, não possuíam um sistema de custo, com algumas pequenas exceções que por iniciativas próprias implantaram em seus órgãos, só a partir de 2011 houve a implantação do sistema de custos do Governo Federal.

O Governo Federal tem envidado esforços para receber informações de custos, para isso implantou o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, este sistema coleta informações nos sistemas integrados pertencentes ao Governo tais como Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAPE, Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI e Sistema de informações Gerenciais e de Planejamento - SIGPlan.

O SIC vem principalmente para atender o dispositivo contido no artigo 50, § 3º da Lei de responsabilidade Fiscal que nos preceitua o seguinte:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Lei 10.180 de 06 de fevereiro de 2001 também nos trás a necessidade da implantação de um sistema que apure os custos conforme seu artigo 15, Inciso III, alínea V, vide:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

III - perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuam despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados;

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

A criação do SIC deu-se com advento da portaria nº 157 de 9 de março de 2011, todavia, como a criação do sistema veio principalmente para atender exigências legais, este não traz a informação a nível sintético para a tomada de decisão do gestor que está executando o orçamento, principalmente para as instituições de ensino veiculadas ao Governo Federal.

A mesma portaria que cria o Sistema de apuração de custos delimita seu uso, pois, no seu segundo artigo delimita o uso do SIC, O Sistema de Custos do Governo Federal visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal, ou seja, não evidencia os custos dos produtos e nem dos serviços produzidos pelo Governo Federal.

A seguir ilustração da integração do SIC com os demais sistemas do governo federal:

Figura 1: Esquema de apuração de custos do Governo Federal



Custo= Variável Financeira

Variável física

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN

É evidente que há integração entre os sistemas, todavia nota-se pela fórmula de custos que o sistema é muito simplório, pois, resumiu custos a uma

divisão das variáveis financeiras pelas variáveis físicas, algo como um custeio pleno, o qual absorve todos os gastos aos produtos ou serviços.

Essas informações podem ser filtradas por ações orçamentárias, por nível de ensino ou por unidades de gastos no caso do governo federal chamadas de Unidades Gestoras – UG nomenclatura SIAFI, conforme figura 2 a seguir.

No caso das instituições Federais de Ensino Técnico e Tecnológico, além da integração com os sistemas acima citados, há ainda a integração com Sistema Integrado de Monitoramento Execução e Controle do Ministério da Educação (Simec) e com Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica – SISTEC, pois é através destes que se obtém os quantitativos físicos de alunos.

Para as instituições de ensino, o SIC não chega ao nível de desdobramento desejado, devido a não demonstrar os custos a nível de curso, através de quadros elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN podemos ter uma breve noção dos tipos de relatórios emitidos pelo Sistema de custos, vejamos o quadro de funcionamento do SIC apresentado em abril de 2009 pela STN:

Figura 2: Integração entre os sistemas do Governo Federal



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN

Como visto acima, aparentemente o SIC é uma ferramenta de apuração de custos ideal, todavia, na figura 1, mostra que sua maneira de apurar custos é muito rudimentar pois apenas divide os esforços financeiros pelos quantitativos físicos, pecando assim na qualidade da informação prestada.

2.7 O CUSTO DO ENSINO NO SETOR PÚBLICO

A forte concorrência no mercado de trabalho e a exigência por mão-de-obra qualificada são dois fatores dentre outros que fizeram com que haja uma crescente demanda por ensino no Brasil e no mundo, com o crescimento dessa procura e com a profissionalização do governo fica evidente que estudos quanto a os gastos e custos desse tipo de negócios são necessários, Peñaloza (1999) discorre que os estudos sobre o custo das instituições públicas de ensino superior se ressentem da falta de clareza sobre o que está efetivamente em discussão quando se fala de custo.

Atualmente no ensino se faz necessário que o custo/aluno seja controlado, no governo se faz necessário devido à busca por uma maior economicidade na aplicação do dinheiro público com vista a uma maior eficiência, em outras palavras, não gastar os recursos públicos sem a comprovação de que estes estão atendendo ao fim que foram destinados, Morgan (2004) comenta que a alocação de custos é uma ferramenta que pode fornecer essa importante informação.

Nas Instituições Federais de Ensino o custo/aluno deve ser utilizado segundo Rodrigues et. al. (2010), principalmente para o auxílio no processo decisório de implantação de cursos, para que essas instituições possam oferecer seus serviços com qualidade.

Segundo Trinczek e West (1999), em alguns países, as informações de custos são empregadas também para buscar a redução de custos nas unidades administrativas. Nas Instituições Públicas deverá ser feita a correção para que a mesma não desperdice os recursos públicos, para Silva et. al. (2010), existe a necessidade da gestão de custos com o fim de minimizar os custos, proporcionando a otimização dos recursos existentes.

A redução dos custos não quer dizer que o valor orçado para a instituição será menor ou que esta gastara menos, para Reinert e Reinert , a redução dos custos esta na maximização da capacidade produtiva da instituição, ou seja, o aumento na sua capacidade produtiva.

Todavia não é fácil de implantar um sistema de custos nos órgãos do governo e segundo Pegas e Manolescu (2007) a implantação de sistema de custos em Instituições de Ensino é considerada como uma situação complexa, tendo em vista que cada instituição tem especificidades próprias e um sistema genérico não atenderia as necessidades de todas.

Miranda e Vieira (2001) preconizam que as instituições federais de ensino têm estruturas singulares tais como a estrutura colegiada, organização acadêmica e administrativa e outros a serem considerados em estudos, portanto não é fácil de se implantar um sistema de custeio que atenda a todas as instituições devido a certas particularidades de cada uma.

Segundo Magalhães et al. (2008), a necessidade de gerenciamento dos custos nas universidades federais é cada vez maior, todavia os sistemas de apuração desenvolvidos não atendem as instituições, o governo e tão pouco a sociedade em geral, como é o caso do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC que vem basicamente atender exigências da legislação vigente.

Mauad e Pamplona (2002) nos dissertam que no atual modelo econômico as empresas prestadoras de serviços têm a obrigação de saber o custo de seus produtos para melhor gerenciá-los, isto deve ser realidade também nos serviços públicos, pois estes apesar de não gerarem lucro podem muito bem gerar prejuízos, não para “empresa governo”, mas para toda uma sociedade que necessita de serviços de qualidade e em quantidade suficiente para satisfazer a demanda recorrente da sociedade brasileira.

Levando-se em conta um melhor gerenciamento do estado Wiemer e Ribeiro (2004) afirmam que a administração publica tem como guia os resultados que a sociedade espera, onde o custo faz parte desse resultado almejado. A respeito desse tema Soares et al. nos contempla com o seguinte: “Conhecer os custos em instituições universitárias no Brasil torna-se necessário para extinguir desperdícios de recursos”.

Como explanado por muitos autores, o conhecimento dos custos no setor público é importante, pois, é através deles que se pode elaborar indicadores de desempenho que forneçam o mínimo de informação útil para a tomada de decisão dos gestores públicos.

2.8 LEGISLAÇÃO.

As leis complementares nos trazem a obrigatoriedade de sistemas de custos na administração pública brasileira, porém tal informação não é analisada de maneira gerencial para se saber qual a composição dos custos e quais fatores influenciam no aumento ou diminuição desses custos, com vista a tomada de decisões quanto a aplicação dos recursos públicos para que sejam tomadas as devidas providencias tendo em vista a otimização de tais recursos, Chan (2003) enfatiza que uma função básica da contabilidade governamental é salvaguardar os bens públicos, prevenindo-os da corrupção e atos de má-fé;

A necessidade das Instituições Ensino e também as Instituições integrantes do governo apurarem os custos está subentendido na lei 4.320/64 nos artigos 75, inciso III e artigo 79, parágrafo único: Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecida para cada atividade. Uma unidade de medida para cada atividade é simplesmente o custo padrão, ou seja, quanto deveria custar para o governo, daí a necessidade dos sistemas de custeio para apurar custos e medir a eficiência operacional da instituição.

O controle de tais custos também pode ser percebido na lei complementar 101/2000, no seu art. 50, parágrafo 3º: A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Tal controle é feito principalmente para garantir que os custos não sejam superestimados e não haja desvios dos recursos públicos e para um melhor controle por parte dos órgãos de controle tanto interno como externo, ou seja, Controladoria Geral da União – CGU e Tribunal de Contas da União – TCU repectivamente.

O TCU tem mencionado a necessidade da implantação de sistemas de custeio no governo federal, exemplos são o acórdão nº 2.267/2005-TCU e a instrução normativa 12/96.

2.8.1 Definições de eficiência e eficácia no Governo.

Muito se tem dito de eficiência, eficácia e efetividade, é imprescindível sabermos diferencia-las, enquanto a eficiência estuda fazer as coisas certas, ou seja, fazer determinada tarefa de maneira a não desperdiçar tempo ou insumos, a eficácia é a maneira de sanar o problema, chegando assim ao fim proposto.

A eficiência se utilizada apenas dos meios, como afirma Castro (2006, p3): “A eficiência não se preocupa com os fins, mas apenas com os meios, ela se insere nas operações, com vista voltada para os aspectos internos da organização”. Como vimos o foco da eficiência é somente a maneira de fazer e não a finalidade.

A eficácia ao contrário da eficiência preocupa-se com os fins da atividade realizada, ou seja, uma atividade só é eficaz quando consegue atingir a finalidade proposta, exemplo: o governo tem que imunizar contra determinada doença 100 crianças de uma determinada escola, a ação de imunização só será eficaz quando imunizar as 100 crianças.

Segundo Oliveira (2008, p 53) eficácia é:

A eficácia corresponde à consecução dos resultados econômicos e sociais. Na linguagem matemática corresponde a chegar à solução do problema. Uma ação é considerada eficaz quando atinge os objetivos propostos, sejam eles materiais ou não. Logo, a eficácia é a medida pela relação entre os resultados efetivamente alcançados e os pretendidos.

No serviço público a aplicação de eficiência e eficácias atrelam-se a exigências Legais como a Constituição Federal, e como vimos anteriormente, o Tribunal de Contas cria Indicadores de desempenho para mensura-las. Abandonando assim um modelo que se preocupava unicamente com aspectos Legais e passou a adotar também praticas gerenciais.

Grateron (2006, p 9) afirma que os indicadores criados tem o compromisso de medir as atividades realizadas e mensurar de acordo com valores

padrões estabelecidos variações importantes, ou seja, a possibilidade de medir a eficiência e eficácia das ações desenvolvidas pelo governo.

A medição da eficiência e eficácia no governo federal dar-se principalmente pela avaliação dos programas de governo, é a análise dos programas que possibilita a criação de indicadores para avaliar a eficiência e eficácia do programa, todavia grande parte das ações desenvolvidas pelo governo não permite uma análise, é o que afirma Alcântara (2006, p 27): “A avaliação da eficiência é de difícil operacionalização, ainda mais em serviços públicos. Grande parte das atividades públicas não permitem uma avaliação direta e objetiva dos resultados, pois elas atuam em sistemas abertos e complexos”.

2.9 TERMOS DA CONTABILIDADE E DO ORÇAMENTO PÚBLICO.

Ante de iniciarmos a discussão sobre a apuração de custos no curso de agroecologia do Campus Manaus zona leste do Instituto Federal de Educação, ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM, trataremos de alguns termos muito usuais na contabilidade e no orçamento público.

Anualmente existe um processo de elaboração do orçamento público, todavia a fixação das despesas deve respeitar algumas normatizações da contabilidade pública, toda despesa deve estar codificada de acordo com o seguinte:

- Categoria econômica da despesa
- Grupo da despesa
- Modalidade de aplicação
- Elemento da despesa
- Subelemento da despesa.

A classificação descrita acima é facilmente encontrada no art. 5 da Portaria interministerial nº 163 de 4 de maio de 2001, a qual Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.

As categorias econômicas da despesa são classificadas como sendo Corrente ou Capital, sendo o as despesas correntes para arcar com aquelas despesas com o funcionamento das instituições publicas e o capital para realizar

despesas com aquisição de bens moveis, compra e reformas de bens imóveis entre outros.

O grupo da despesa serve para identificar qual tipo de despesa esta sendo realizada, os grupos são os seguintes: 1 – Pessoal e encargos sociais, 2- Juros e encargos da divida, 3 – Outras despesas correntes, 4 – investimentos, 5 – Inversões financeiras e 6 – amortização da divida.

A modalidade de aplicação serve para identificar como foi feita a aplicação do recurso, exemplo: modalidade 90 é a aplicação feita diretamente pela unidade, ou seja, a compra do material ou serviço foi realizada pela unidade que possui o orçamento.

No caso do elemento da despesas, esta é a discriminação do que está sendo adquirido, os principais elementos de despesas no IFAM são: 14, 18, 30, 37, 39, 52 que são respectivamente: Diárias - civil, Auxílio Financeiro a Estudantes, - Material de Consumo, Locação de mão de obra, Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica e Equipamentos e Material Permanente.

O subelemento e a discriminação mais próxima do que está sendo comprado, é através dele que sabemos que discriminamos os materiais, exemplo: material de expediente, matéria de informática, serviços de vigilância, etc.

As codificações são maleáveis, podem ser misturadas entre si para melhor detalhamento do tipo de despesa que está sendo executada, exemplo é o caso de uma despesa de diárias para fiscalização de obras no país, se a diária é para fiscalizar uma obra esse gasto deverá ser agregado ao valor do bem, logo, a codificação será a seguinte: 4.44.90.14.14.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DA PESQUISA

De acordo com Vergara (2003), vários instrumentos são utilizados para coletar os dados, entre os quais a observação, o questionário, o formulário e o roteiro de entrevista. O trabalho aqui apresentado foi uma pesquisa com a abordagem quantitativa tendo fonte de dados os seguintes setores; Pró-Reitoria de Administração - PROAD, nas coordenações do Campus Manaus Zona Leste, na Pró-Reitoria de Ensino e no Departamento de Pessoal, todos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas, sendo este um processo de estudo de caso e formulação de um modelo, que visa apurar o custo do aluno da instituição.

Para demonstrar os fatos e sua aplicação prática, acerca do assunto John W. Creswell afirma que a análise das relações entre as variáveis e de suma importância para a resposta correta das questões formuladas e hipóteses geradas, através de experimentos e reduzindo o número de variáveis através do planejamento ou análise estatística proporciona ao pesquisador medidas para fazer o teste de uma teoria.

3.1.1 Natureza da Pesquisa

A pesquisa ora apresentada é um estudo de caso, pois trata – se de uma pesquisa explanatória que se utiliza de métodos contábeis de apuração de custos, para formular, analisar e explicar o custo do aluno em determinado curso do IFAM - Campus Manaus Zona Leste no Ano de 2014, no trabalho em questão a proposição é apurar o custo/aluno através do método de custeio ABC, propondo assim um modelo de apuração e análise.

Tendo em vista o problema da pesquisa, YIN (2001, p. 26) afirma que “Essa abordagem também seria uma maneira aceitável de responder às questões "como" e "por que", mas seria diferente do estudo realizado a partir de um levantamento”, ou seja, é aceitável classificar-se a pesquisa como estudo de caso apesar de ter características de levantamento.

YIN (2001, p. 27) também afirma que no estudo de caso há possibilidade de experimento. No caso deste trabalho, o experimento seria a proposição de um modelo de apuração de custo, com base em informações colhidas.

3.1.2 Quanto aos Fins

O principal motivo desta pesquisa é propor um modelo de apuração de custo/aluno aplicado ao IFAM. Por isso é classificada como Pesquisa Explicativa, pois visa esclarecer determinar através de métodos de custeio o custo/ aluno, além de apontar quais seus principais componentes.

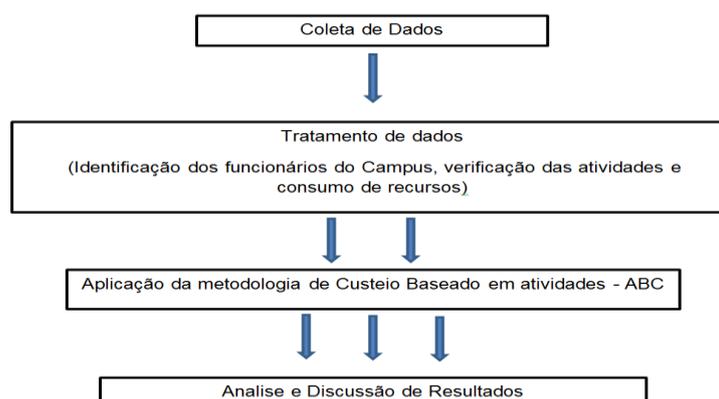
3.1.3 Universo e Amostra

As amostras utilizadas foram as quantidades de alunos matriculados nos cursos do Campus Manaus Zona Leste do IFAM no ano de 2014 e dados orçamentários sobre a execução do orçamento no período estudado através do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

3.2 PROCEDIMENTOS

Sendo uma pesquisa experimental, seu desenvolvimento deu-se em um ambiente controlado, ou seja, um laboratório, contudo os dados que alimentaram o experimento foram coletados junto à Pró-Reitoria de Administração - PROAD, nas coordenações do Campus Manaus Zona Leste, Pró-Reitoria de Ensino e no Departamento de Pessoal, Departamento de administração e Planejamento do Campus Manaus Zona Leste – DAP CMZL, todos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas.

A Pesquisa foi composta de três etapas sendo a primeira a coleta de dados, a segunda etapa foi a análise dos dados colhidos, ou seja, a separação de tais dados, posteriormente aconteceu o levantamento das atividades que consomem recursos no campus de estudo, após essa análise sucedeu-se a apresentação do modelo de apuração de custos, foi também utilizado o software Excel, pois para a pesquisa é fundamental devido à elaboração de planilhas de custos e cálculo dos mesmos, a seguir fluxograma:

Figura 3: Fluxo do Trabalho

Fonte: Elaboração Própria

E por fim, após a apresentação do modelo de custo/aluno foram realizadas as considerações finais acerca do custo dos alunos dos cursos de tecnologia em Agroecologia e Tec. em agropecuária na modalidade integrada ambos do Campus Manaus Zona Leste no período de 2014.

3.3 COLETA DE DADOS

A presente pesquisa ocorreu através de coleta de dados junto à Pró-Reitoria de Administração - PROAD, Pró-Reitoria de Ensino e no Departamento de Pessoal, Departamento de administração e Planejamento do Campus Manaus Zona Leste – DAP CMZL, todos do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas.

Tais dados foram extraídos por meio de extrator de dados do SIAFI ou através de solicitação quando se tratar de dados acadêmicos, os dados de pessoal foram extraídos através do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos do Governo Federal – SIAPE, e através do portal da transparência.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados coletados foram tratados com técnicas da contabilidade de custos, de maneira a se separar as atividades dentro do Campus Manaus Zona Leste, sendo classificadas como atividades meio ou fim.

Os dados financeiros foram tratados com o software Excel, com base nas atividades implementou-se os direcionadores de custos com a finalidade de

apurar todos os gastos envolvidos na execução das atividades, de modo alocar-se todos os gastos às atividades.

Após apurar todos os gastos incorridos nas atividades foram implementados os direcionadores de atividades (Gasparetto e Bornia, 1999 p. 2), para tal tratamento foiser utilizado o conhecimento básico de custos, além dos conhecimentos de gerencia de produção para se analisar os resultados obtidos.

3.5 VALIDAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados foram validados por métodos de estatística descritiva, ou seja, foi feita a coleta de dados e posteriormente a critica a esses dados, demonstrando que o valor do custo utilizado pelo governo não é analítico o suficiente para tomada de decisão, tais cálculos deverão ser simples visto que os dados serão basicamente censitários.

3.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

O trabalho que ora apresentamos limita-se a Propor um modelo conceitual de apuração de custo/aluno no âmbito do IFAM Campus Manaus Zona Leste curso de Agroecologia e Tec. em agropecuária integrado, e tem como base informações e rotinas colhidas junto a diversos setores do Instituto.

Com base na informação supracitada, restringimos o uso do modelo ao IFAM devido às características do Instituto, cada entidade possui características próprias e modelos criados para determinadas entidades podem não apresentarem o resultado esperado em outras devido à regionalidade e a outros fatores internos, como a estrutura.

3.7 A INSTITUIÇÃO OBJETO DA PESQUISA.

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas tem sua origem no Governo Nilo Peçanha, no início do século XX. Homem de visão de futuro, o então Presidente criou em 23 de setembro de 1909, pelo Decreto nº 7.566, as Escolas de Aprendizes Artífices com a finalidade de ministrar o ensino prático e os conhecimentos necessários aos menores que pretendessem aprender um ofício.

A Escola de Aprendizes Artífices (primeira designação dos atuais IFs) foi instalada em Manaus, no dia 1º de outubro de 1910, em um local conhecido por Chácara Afonso de Carvalho, no Bairro da Cachoeirinha. Era um começo tímido, com 33 alunos internos e, nem de longe, poder-se-ia prever a grande instituição de educação, ciência e tecnologia deste início de milênio. A escola situava-se longe do centro da cidade e destinava-se basicamente às crianças desvalidas, oriundas do interior do Estado.

A falta de um prédio próprio levou a Escola de Aprendizes Artífices a peregrinar por instalações impróprias a sua finalidade, mas, com o apoio estadual e municipal, veio a funcionar (1917-1929) no prédio da Penitenciária Central do Estado e, posteriormente, no Mercadinho da Cachoeirinha.

Em 1910, foram oferecidos os cursos de sapataria, marcenaria, tipografia e desenho. A formação profissional era enriquecida com a cultura geral, importante para o cidadão. À época, essas profissões garantiam o emprego de jovens carentes que eram assimilados pelo mundo do trabalho em Manaus e no interior.

A Segunda Guerra Mundial trouxe o Brasil para a era industrial e, face à mudança que se processava naquele período, a Escola de Aprendizes Artífices teve de adequar-se e mudar seu perfil de ensino. O artesão ficava no passado e a indústria se instalava. Em 1937, o Liceu Industrial, por meio das novas experiências pedagógicas, passa a oferecer cursos voltados para o setor industrial.

Durante o Estado Novo, o IFAM ganhou seu espaço definitivo. O Interventor Federal Álvaro Maia doou a Praça Barão do Rio Branco para que ali se instalasse a escola. Em 10 de novembro de 1941, inaugurava-se o atual prédio, situado na Avenida Sete de Setembro, passando em 1942 a receber a denominação de Escola Técnica de Manaus e, no ano de 1959 passou a denominar-se Escola Técnica Federal do Amazonas (ETFAM).

Ao mesmo tempo em que a ETFAM nascia a Escola Agrotécnica Federal de Manaus (EAFM-AM) também foi criada, e através do Decreto Lei nº. 2.225 de 05/1940, como Aprendizado Agrícola Rio Branco com sede no estado do Acre. Iniciou suas atividades em 19 de abril de 1941. Transferiu-se para o Amazonas através do Decreto Lei nº. 9.758, de 05 de setembro 1946, e foi elevada à categoria de escola, passando a denominar-se Escola de Iniciação Agrícola do Amazonas. Posteriormente, passou a ser chamado Ginásio Agrícola do Amazonas.

Em 12 de maio de 1972, foi elevada à categoria de Colégio Agrícola do Amazonas, pelo Decreto nº. 70.513, ano em que se transferiu para o atual endereço. Em 1979, através do Decreto nº. 83.935, de 04 de setembro, passou a ser denominada Escola Agrotécnica Federal de Manaus. Transformou-se em autarquia educacional de regime pela Lei nº. 8.731, de 16 de novembro de 1993, vinculada ao Ministério da Educação e do Desporto, através da Secretaria de Educação Tecnológica - SETEC, nos termos do art. 2º, do anexo I, do Decreto Nº. 2.147, de 14 de fevereiro de 1997.

Em 2001 por força de Decreto Presidencial, houve a transformação institucional de Escola Técnica Federal do Amazonas em Centro Federal de Educação Tecnológica do Amazonas, passando a oferecer a partir daquele ano, cursos superiores de Tecnologia, Licenciaturas, Engenharia, Pós-Graduação Lato Sensu e Stricto Sensu.

A partir de 28 de dezembro de 2008 juntaram-se a Escola Agrotécnica Federal de Manaus e de São Gabriel da Cachoeira com o Centro Federal de Educação Tecnológica do Amazonas para dar origem ao IFAM.

O IFAM é constituído por dez campi (Manaus Centro, Manaus Distrito Industrial, Manaus Zona Leste, Coari, São Gabriel da Cachoeira, Maués, Presidente Figueiredo, Parintins, Lábrea e Tabatinga) todos em funcionamento e comprometidos com o desenvolvimento sustentável de nossa região. Além disso, a terceira fase da expansão da Rede Federal de Educação Superior e Profissional e Tecnológica foi anunciada, no dia 16 de agosto de 2011, pela presidente da República, Dilma Rousseff. O IFAM construirá quatro campi no interior do Estado. Eirunepé, Humaitá, Itacoatiara e Tefé são as cidades que estão recebendo as novas unidades.

Este trabalho ocorreu especificamente no Campus Manaus Zona leste, antiga Escola Agrotécnica Federal de Manaus que hoje conta com os seguintes cursos nas seguintes modalidades:

Ensino médio Integrado:

- Agropecuária
- Agroecologia
- Paisagismo

Subsequente (pós Médio):

- Agropecuária
- Floresta
- Informática
- Recursos pesqueiros
- Secretariado
- Técnico em manutenção e suporte em informática

Graduação:

- Agroecologia
- Medicina Veterinária.

O foco do trabalho ora apresentado são os cursos superior em Agroecologia e Técnico em Agropecuária integrado, cujos custos serão apurados pelo método de custeio por atividades – ABC, no ano de 2014.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

4.1 A EVOLUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DO IFAM

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas – IFAM nasceu a partir da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, sendo que efetivamente passou a responder como unidade orçamentária a partir do ano de 2010, o ano de 2009 apesar de já está instituído por lei foi usado como um período de transição.

Em 2010 já com o Instituto consolidado, esse ganhou seu primeiro orçamento na ordem de R\$ 118.769.174,00 (cento e dezoito milhões setecentos e sessenta e nove mil cento e setenta e quatro reais), sendo deste R\$ 61.481.284,00 (sessenta e um milhões quatrocentos e oitenta e um mil duzentos e oitenta e quatro reais) destinados às ao grupo 1 (despesas com pessoal e encargos sociais), R\$ 25.219.501,00 (vinte e cinco milhões duzentos e dezenove mil quinhentos e um reais) para o Grupo 3 (outras despesas corrente) e R\$ 32.068.389 (trinta e dois milhões sessenta e oito mil trezentos e oitenta e nove reais) para o grupo 4 (investimentos), sendo seguindo os seguintes percentuais:

Nos anos seguintes esse orçamento aumentou consideravelmente, chegando a R\$ 259.065.497,00 (duzentos e cinquenta e nove milhões sessenta e cinco mil quatrocentos e noventa e sete reais) no ano de 2014, ou seja, um aumento de 118% em 4 anos.

Apesar do aumento absoluto substancial no orçamento do IFAM, os grupos de despesas mantiveram-se proporcionalmente equilibrados pois em 2010 o grupo 1 (pessoal e encargos sociais) respondia por aproximadamente 52% do orçamento total do Instituto, em 2014 caiu para aproximadamente 46% sendo essa diferença agregada nos grupos de custeio e capital que sofreram ajuste para mais de 2,45% e 2,87% respectivamente:

Tabela 1: Variação dos grupos de despesas entre 2010 e 2014.

Grupo	Variação 2010/2014				
	Valor orçado 2010	Percentual	Valor orçado 2014	Percentual	Variação
Pessoal e encargos Sociais	61.481.284,00	52%	120.283.940,00	46,43%	-5,34%
Outras despesas Correntes	25.219.501,00	21%	61.390.292,00	23,70%	2,46%
Investimentos	32.068.389,00	27%	77.391.265,00	29,87%	2,87%
Total	118.769.174,00	100%	259.065.497,00	100,00%	

Fonte: Elaboração Própria

Em termos de valores absolutos verifica-se que o orçamento dobrou, e a variação absoluta entre os grupos foi maior no grupo de outras despesas correntes, esse grupo variou 143% entre 2010 e 2014, abaixo tabela demonstrando essa variação:

Tabela 2: Evolução orçamentária por grupo de despesas 2010/2014

	Variação 2010/2014		
	Valor orçado 2010	Valor orçado 2014	Aumento %
Pessoal e encargos Sociais	61.481.284,00	120.283.940,00	96%
Outras despesas Correntes	25.219.501,00	61.390.292,00	143%
Investimentos	32.068.389,00	77.391.265,00	141%
Total	118.769.174,00	259.065.497,00	118%

Fonte: Elaboração Própria com base em informações orçamentarias da PROAD.

Graficamente os números podem ser evidenciados da seguinte forma:

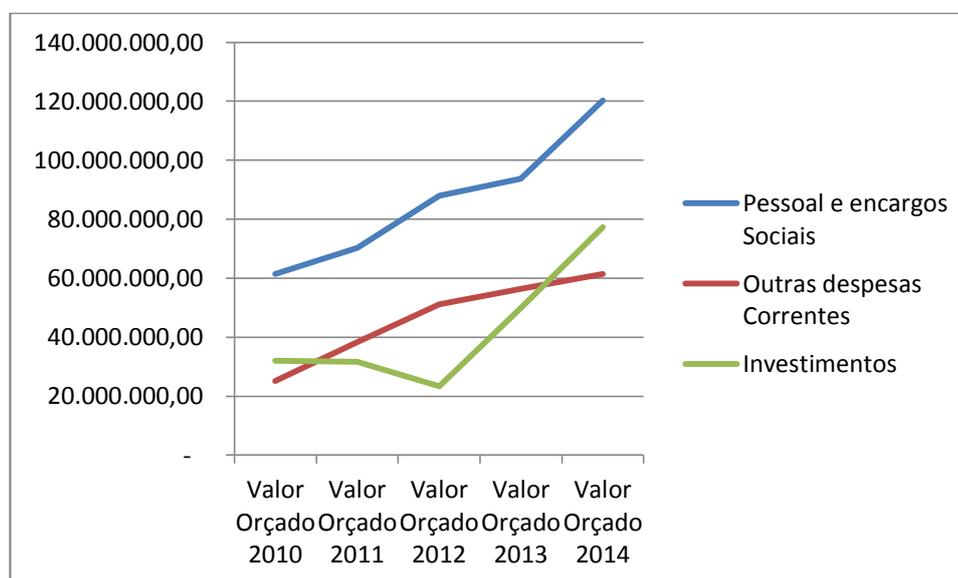


Gráfico 1: Evolução orçamentária por grupo de despesas 2010/2014

Fonte: Elaboração Própria com base em informações orçamentarias da PROAD.

No gráfico aparentemente o grupo que mais sofreu variação positiva foi pessoal e encargos sociais, esta impressão se confirma em termos absolutos, pois, o grupo cresceu R\$ 58.802.656,00 (cinquenta e oito milhões oitocentos e dois mil seiscentos e cinquenta e seis reais) de 2010 até 2014.

Verifica-se que em 2012 houve uma queda no grupo de investimentos que foi compensado nos anos seguintes com um aumento de 233% de 2012 a 2014.

4.1.1 O orçamento do Campus Manaus Zona Leste no ano de 2014.

Em 2014, o orçamento do IFAM – CMZL foi de R\$ 9.615.958,49 (nove milhões seiscentos e quinze mil novecentos e cinquenta e oito reais e quarenta e nove centavos), sendo deste R\$ 5.754.931,00 (cinco milhões setecentos e cinquenta e quatro mil novecentos e trinta e três reais) para o grupo 3 - outras despesas correntes, R\$ 2.651.471,00 (dois milhões seiscentos e cinquenta e um mil quatrocentos e setenta e um reais) – para o grupo de Investimentos ou 4 e R\$ 1.209.556,49 (um milhão duzentos e nove mil quinhentos e cinquenta e seis reais e quarenta e nove centavos) no grupo 3 exclusivos para uso com assistência estudantil segue planilha:

Tabela 3: Orçamento do Campus Manaus Zona Leste em 2014

Campus Manaus - Zona Leste		
Grupo	Valor	%
GRUPO 3	5.754.931,00	60%
GRUPO 4	2.651.471,00	28%
GRUPO 3 exclusivo p/ assist. Estudantil	1.209.556,49	13%
Total	9.615.958,49	100%

Fonte: Elaboração Própria com base em informações orçamentárias da PROAD

Observa-se que 60% do orçamento é destinado para o custeio das atividades de manutenção da instituição, 28% para investir em obras maquinas e equipamentos e 13% exclusivamente para atender as ações de assistência estudantil.

Dentre as principais ações destinadas a manutenção destacam-se as seguintes: limpeza e conservação, vigilância ostensiva, pagamento de energia elétrica e manutenção de bens.

Para as despesas com investimentos não há despesas prioritárias como no custeio, todavia o campus Manaus Zona Leste investiu o orçamento em diversas obras, sendo a principal delas a renovação das instalações elétricas do campus.

O gasto realizado com assistência estudantil é oriundo de uma ação orçamentária exclusiva para este fim, ação 2994, o valor é utilizado praticamente em sua totalidade no custeio de bolsas à estudantes. As bolsas servem como meio de

custear despesas com transporte, alimentação e material escolar de alunos com baixa renda familiar.

4.2 EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DE CUSTEIO DO IFAM CMZL NO EXERCÍCIO DE 2014.

No ano de 2014, a execução do orçamento de custeio do Campus Manaus Zona Leste foi de aproximadamente 66% do orçamento autorizado, todavia no exercício de 2014 houve o contingenciamento de 2/12 avos do orçamento geral do IFAM, vide quadro de execução:

Tabela 4: Execução do orçamento de custeio

Campus Manaus Zona Leste			
Grupo	Valor	Execução (liquidado)	%
GRUPO 3	5.754.931,00	3.903.804,67	68%
GRUPO 3 exclusivo p/ assist. Estudantil	1.209.556,49	714.911,67	59%
Total	6.964.487,49	4.618.716,34	66%

Fonte: elaboração própria com dados do SIAFI gerencial 2014.

A inclusão deste quadro faz-se necessária, pois, é com base nas despesas liquidadas que consideraremos o custo será apurado, tanto despesas do grupo 3 (outras despesas correntes) quanto do grupo 1 (pessoal e encargos sociais).

Para fins de apuração, levou-se em consideração o desdobramento da execução por elemento de despesa conforme quadro seguinte:

Figura 4: Execução orçamentária por natureza de despesa

SIAFI			
Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal			
Tipo de Valor	Saldo Atual		
Mês de Referência	MES 14	Item de Informação	
Natureza da Despesa		DESPESA EMPENHADA	Empenho Liquidado
339008	OUTROS BENEF. ASSIST. DO SERVIDOR E DO MILITAR	18.887,61	18.887,61
339014	DIARIAS - PESSOAL CIVIL	97.282,55	97.282,55
339018	AUXILIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	714.911,67	714.911,67
339020	AUXILIO FINANCEIRO A PESQUISADORES	20.200,00	20.200,00
339030	MATERIAL DE CONSUMO	281.073,66	281.073,66
339032	MATERIAL, BEM OU SERVIÇO P/ DISTRIB. GRATUITA	5.762,50	5.762,50
339033	PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOCAO	132.698,73	132.698,73
339036	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA	14.000,00	14.000,00
339037	LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA	855.085,95	855.085,95
339039	OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS-PESSOA JURIDICA	2.262.107,59	2.262.107,59
339048	OUTROS AUXILIOS FINANCEIROS A PESSOA FISICA	185.834,46	185.834,46
339092	DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES	1.876,99	1.876,99
339093	INDENIZACOES E RESTITUICOES	3.538,74	3.538,74
339139	OUTROS SERV. TERCEIROS-PES. JURID-OP. INTRA-ORC.	23.655,89	23.655,89
339147	OBRIG. TRIBUT. E CONTRIB. OP. INTRA-ORCAMENTARIAS	1.800,00	1.800,00
TOTAL		4.618.716,34	4.618.716,34

Fonte: SIAFI gerencial

Fica evidenciado que os maiores gastos estão nas naturezas 339018 (auxílio financeiro a estudantes), 339037 (Locação de mão de obra) e 339039 (outros serviços de pessoa jurídica), as três naturezas de despesas juntas correspondem a 82,97% da execução do orçamento do grupo de outras despesas correntes, abaixo tabela demonstrativa:

Tabela 5: Percentuais de execução por natureza de despesa

Natureza da Despesa	Empenho Liquidado	Percentual
339008 OUTROS BENEF.ASSIST. DO SERVIDOR E DO MILITAR	18.887,61	0,41%
339014 DIARIAS - PESSOAL CIVIL	97.282,55	2,11%
339018 AUXILIO FINANCEIRO A ESTUDANTES	714.911,67	15,48%
339020 AUXILIO FINANCEIRO A PESQUISADORES	20.200,00	0,44%
339030 MATERIAL DE CONSUMO	281.073,66	6,09%
339032 MATERIAL, BEM OU SERVICO P/ DISTRIB. GRATUITA	5.762,50	0,12%
339033 PASSAGENS E DESPESAS COM LOCOMOCAO	132.698,73	2,87%
339036 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA FISICA	14.000,00	0,30%
339037 LOCACAO DE MAO-DE-OBRA	855.085,95	18,51%
339039 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS-PESSOA JURIDICA	2.262.107,59	48,98%
339048 OUTROS AUXILIOS FINANCEIROS A PESSOA FISICA	185.834,46	4,02%
339092 DESPESAS DE EXERCICIOS ANTERIORES	1.876,99	0,04%
339093 INDENIZACOES E RESTITUICOES	3.538,74	0,08%
339139 OUTROS SERV.TERCEIROS-PES.JURID-OP.INTRA-ORC.	23.655,89	0,51%
339147 OBRIG.TRIBUT.E CONTRIB-OP.INTRA-ORCAMENTARIAS	1.800,00	0,04%
TOTAL	4.618.716,34	100,00%

Fonte: Elaboração Própria com base em dados do SIAFI gerencial 2014.

Faz-se necessário explicar o motivo de apenas três naturezas de despesas serem responsáveis por mais de 80% da execução do orçamento do grupo de outras despesas correntes.

A natureza 339018 é onde são alocados os gastos com auxílios a estudantes, tais como pagamento de auxílio material e auxílio transporte, essas ações visam diminuir a evasão escolar.

Nas outras duas naturezas, 339037 e 339039, estão alocadas as principais atividades de manutenção das instituições tais como: vigilância ostensiva, limpeza e conservação das instalações, pagamento de água e energia elétrica.

É por esses motivos que os gastos estão tão concentrados em poucas naturezas de despesas e permanecerão com esta distribuição pois as despesas com manutenção são necessárias ao funcionamento de qualquer órgão, seja público ou privado.

4.3 OS RECURSOS HUMANOS DO CAMPUS MANAUS ZONA LESTE

O Campus Manaus Zona Leste contou em 2014 com 80 professores e 81 Técnicos administrativos, sendo o gasto total anual com pessoal um valor em torno de R\$ 17.561.412,29 (dezessete milhões, quinhentos e sessenta e um mil quatrocentos e doze reais e vinte e nove centavos).

Do total da folha de pagamento de 2014, 64% (sessenta e quatro por cento) dos gastos foram aplicados com pagamento de docentes, e 36% para o pagamento dos Técnicos administrativos em educação. Vide planilha a seguir:

Tabela 6: Quantitativo e salário dos servidores do Campus Zona Leste

SERVIDORES	TOTAL	VALOR ANUAL	%
Docentes	80	11.318.977,35	64%
Tec. Adm em edu	81	6.242.434,93	36%
TOTAL	161	17.561.412,29	100%

Fonte: Portal da transparência e DGP/IFAM

Como foi verificado há 161 servidores, deste total 80 são docentes e 81 Taes (técnicos administrativos em educação), que corresponde há 49,69% de professores e 50,31% de Taes, todavia, como vimos anteriormente o gasto total com professores é bem maior que o gasto com Técnicos.

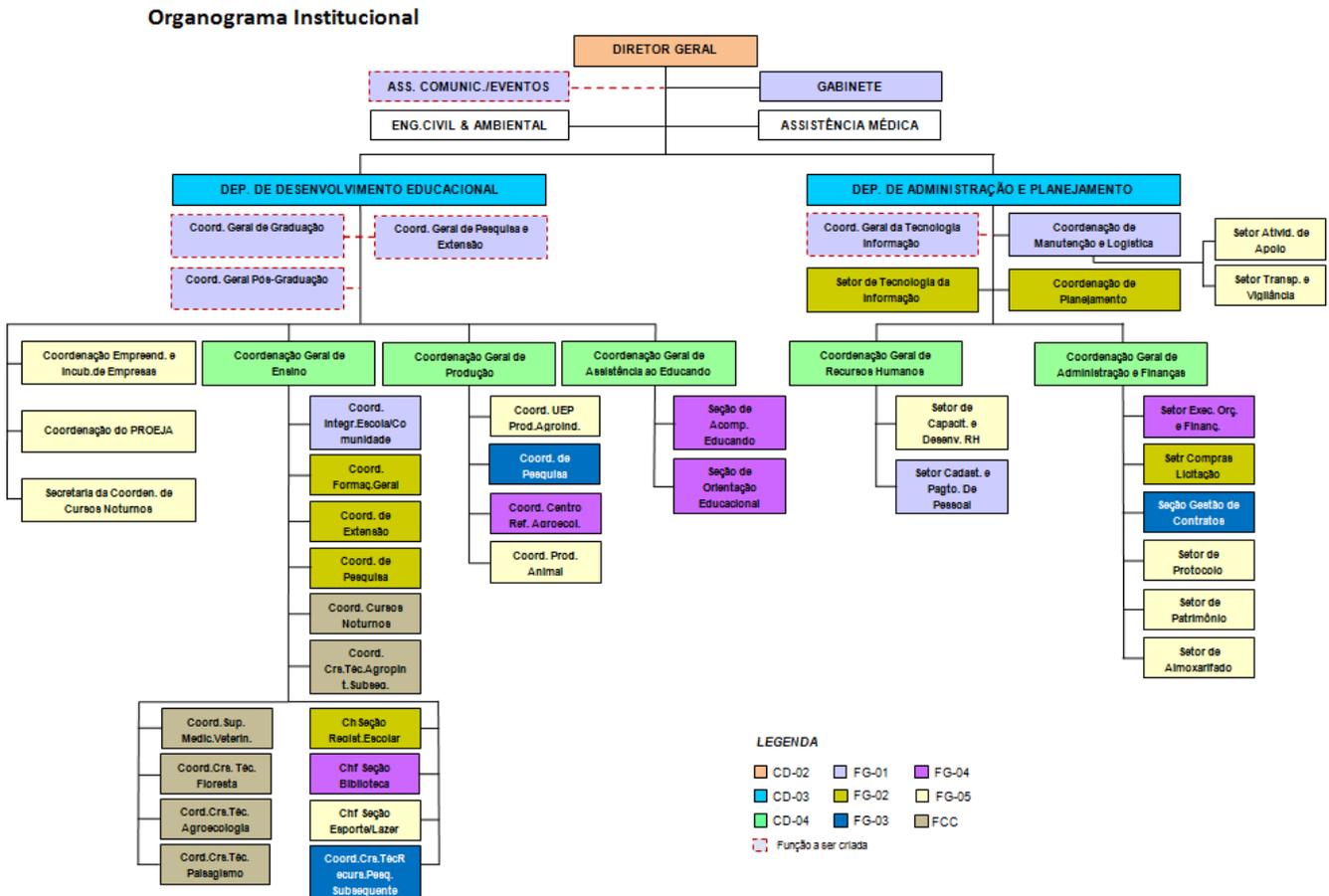
Analisando-se o gasto é possível verificar que o gasto com docentes é 81% maior que com técnicos, enquanto o gasto médio anual com docentes fica em R\$ 141.487,22, o do técnico fica em R\$ 77.067,10. Proporcionalmente o gasto médio de um docente equivale a 183% a de um técnico.

4.4 AS ATIVIDADES CONSUMIDORAS DE RECURSOS

Tratando-se de custeio ABC o um dos primeiros passos a serem definidos são as definições das atividades operacionais, todas as entidades possuem atividades que consomem recursos, há de se classificar essas atividades em atividades diretas ou indiretas.

Analisando-se o organograma do IFAM CMZL, observam-se claramente as atividades que são exercidas dentro da entidade, vejamos a seguir:

Figura 5: Organograma do Campus Manaus Zona Leste



Fonte: Departamento de Administração e Planejamento do CMZL.

Verificam-se inúmeras atividades e também muitas subatividades, para fim de apuração de custos, levaram-se em consideração apenas as atividades, suprimindo inúmeras subatividades, como é o caso da coordenação geral de recursos humanos que possui duas subatividades, todavia, a que prevaleceu foi a atividade principal que é recursos humanos.

Há sete atividades diretas no organograma, essas atividades são as coordenações dos cursos, que apesar de serem nove cursos resumem-se em sete coordenações pois os cursos subsequentes noturnos possuem apenas uma coordenação.

As atividades indiretas somam o total de 30 (trinta), sendo que desse total 15 (quinze) estão alocadas no Departamento de Desenvolvimento Educacional – DDE, 11 (onze) estão vinculadas ao Departamento de Administração e Planejamento – DAP e 4 (quatro) vinculadas a Diretoria Geral do Campus, vejamos a seguir a divisão feita em uma tabela:

Tabela 7: Atividades do IFAM Campus Manaus Zona Leste

Atividades	TIPO
DEPARTAMENTO DE DESENVOLVIMENTO EDUCACIONAL	MEIO
COORDENAÇÃO MEDICINA VETERINARIA	FINAL
COORDENAÇÃO TEC FLORESTA	FINAL
COORDENAÇÃO TEC AGROPECUARIA	FINAL
COORDENAÇÃO SUP AGROECOLOGIA	FINAL
COORDENAÇÃO TEC AGROECOLOGIA/PAISAGISMO	FINAL
SEÇÃO REG ESCOLAR	MEIO
SEÇÃO BIBLIOTECA	MEIO
SEÇÃO ESPOTE LAZER	MEIO
COORDENAÇÃO TEC REC PESQUEIROS	FINAL
COORDENAÇÃO CURSOS NOTURNOS	FINAL
COORDENAÇÃO DE PESQUISA	MEIO
COORDENAÇÃO DE EXTENSÃO	MEIO
COORDENAÇÃO FORMAC GERAL	MEIO
COORDENAÇÃO INTEGR ESCOLA/COMUNIDADE	MEIO
COORDENAÇÃO DE EMPREENDEDORISMO	MEIO
COORDENAÇÃO GERAL DE ENSINO	MEIO
COORDENAÇÃO GERAL DE PRODUÇÃO	MEIO
COORDENAÇÃO GERAL DE ASSISTENCIA AO EDUCANDO	MEIO
COORD. DE PRODUÇÃO ANIMAL	MEIO
SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO EDUCACIONAL	MEIO
SERCRETARIA DOS CURSOS NOTURNOS	MEIO
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	MEIO
COORDENAÇÃO DE MANUTENÇÃO E LOGISTICA	MEIO
SETOR TRANSPORTE E VIGILANCIA	MEIO
SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	MEIO
COORDENAÇÃO DE PLANEJAMENTO	MEIO
COORDENAÇÃO GERAL DE RECURSOS HUMANOS	MEIO
COORDENAÇÃO GERAL DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS	MEIO
SETOR DE PROTOCOLO	MEIO
SETOR DE PATRIMONIO	MEIO
SETOR DE ALMOXARIFADO	MEIO
SETOR COMPRAS E LICITAÇÃO	MEIO
DIRETOR GERAL	MEIO
GABINETE	MEIO
ASSISTENCIA MÉDICA	MEIO
ENG. CIVIL E AMBIENTAL	MEIO

Fonte: Elaboração própria com base no organograma do CMZL

Por tratar-se de uma instituição de ensino, as atividades finalísticas estão todas alocadas no Departamento de Desenvolvimento educacional – DDE, as

atividades meio dividem-se nos demais setores, todavia, há uma atividade que é exercida que não está no organograma, é a atividade da Reitoria que apesar de não fazer parte do organograma presta serviços de assessoramento.

A Reitoria por meio de suas Pró-reitorias presta serviços para a execução de diversas atividades desde atividades acadêmicas até às atividades administrativas.

As atividades da Reitoria são atividades consideradas indiretas, e o consumo de recursos dessas atividades deve ser levado a formação dos custos por aluno no IFAM CMZL, entretanto, não diretamente, pois existem outros Campi que também consomem atividades da reitoria.

A reitoria é formada por 5 (cinco) Pró-reitorias, as quais prestam serviços de acordo com a necessidade de Cada Campus, as cinco Pró-reitorias são as seguinte:

- Pró-reitoria de Administração – PROAD
- Pró-reitoria de Ensino – PROEN
- Pró-reitoria de Extensão – PROEX
- Pró-reitoria de Desenvolvimento Institucional – PRODIN
- Pró-reitoria de Pesquisa, Pós – Graduação e Inovação – PPGI

Além dessas cinco estruturas, a Reitoria ainda possui uma sexta, que é o Gabinete da Reitoria, a este se vinculam setores como a Auditoria Interna, Unidade de Correição, Comunicação Social, Ouvidoria e Procuradoria Federal junto ao IFAM sendo que este Último apesar de possuir funcionários do IFAM é uma extensão da Advocacia Geral da União – AGU, pois, o Procurador não está lotado no quadro de funcionários do IFAM.

Na Reitoria existem órgãos colegiados, são eles: Conselho Superior – Consup, Colégio de Dirigentes – COLD, Conselho Comunitário, Conselho de Ética, Conselho de Ensino Pesquisa e Extensão, Comissão Permanente de Pessoal Docente – CPPD e Comissão Própria de Avaliação – CPA, quando há reuniões desses órgãos os gastos são alocados também no Gabinete da Reitoria.

disponibilizadas e sim um grande número de discentes repetindo e trancando o curso.

4.5.1 Matrículas no Curso de Tecnologia em Agroecologia no ano de 2014

No caso do curso objeto de estudo, tecnologia em agroecologia, houve um cancelamento de 36 matrículas ou 32,14% do total de matrículas ideal para o curso, há de se frisar que no ano de 2014 do total de 76 matrículas que finalizaram o ano letivo apenas sete alunos concluíram o curso, e que as matrículas inicialmente eram de 81 alunos, vejamos abaixo Tabela comparativa:

Tabela 10: Distribuição dos alunos 2014.

Situação do aluno	Quantitativo	Percentual
Concluído	7	8,64%
Evadido	3	3,70%
Desligado	2	2,47%
Em Curso	69	85,19%
Total	81	100,00%

Fonte: Elaboração Própria com base no SISTEC.

É possível afirmar que 69 alunos ou 85,19% encontram-se com matrículas ativas, o que é um bom número, mas se analisarmos a saída, apenas 7 (8,64% do total) há de se especular que nem todas as matrículas ativas estão frequentando ou periodizados.

Em uma situação ideal formar-se-iam 28 alunos no período, contudo, formaram-se apenas 7 ou 25%, ocorreu uma perda de 75% dos alunos no transcorrer do curso.

No período pesquisado (2014), é notório que os casos como desligamento ou evadido são minorias, cerca de 6%, concluímos que grande parte dos alunos está pagando matéria que repetiu ou trancou o curso.

4.6 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS NO CURSO DE TECNOLOGIA EM AGROECOLOGIA

4.6.1 Horas aula por Professor.

A maior parte dos custos diretos de entidades que prestam serviços, como é o caso dos IFES, estão alocados no pagamento de mão de obra, nas instituições de ensino o principal gasto é a hora aula do professor, afinal esta se configura como um dos poucos gastos que pode-se alocar diretamente.

Os Institutos Federais de Educação como tem a missão de promover a educação Técnica e Tecnológica, possuem uma estrutura com ensino médio e superior, onde os professores muitas vezes ministram aulas nos dois níveis.

No IFAM CMZL diferentemente das universidades, alguns professores ministram aulas tanto no nível médio quanto no nível superior, daí surge uma pequena dificuldade no direcionamento dos gastos com esses professores.

Geralmente nas universidades os professores ficam lotados nos departamentos de cada curso, no Campus Manaus Zona Leste os professores ficam lotados apenas no Departamento de Desenvolvimento Educacional – DDE, o que dificulta a apuração dos custos diretamente consumidos pelos cursos do campus.

Para se conseguir auferir o valor de horas aulas dos professores que ministraram aula em 2014 Curso de Tecnologia em Agroecologia, tivemos que montar uma planilha com os horários de cada professor que ministrou disciplina no curso no período de 2014 conforme modelo a seguir:

Tabela 11: Modelo de planilha de horas aula de professores

Professor	Integrado			Subsequente						Superior		TOTAL HORAS
	curso 1	curso 2	curso 3	curso 1	curso 2	curso 3	curso 4	curso 5	curso 6	curso 1	curso 2	

Fonte: Elaboração Própria

Após alimentar-se a planilha, obtém-se o total de horas trabalhadas por cada professor, após esta etapa divide-se o valor do gasto com salario e encargos sociais proporcionalmente para cada curso.

Vale a pena lembrar que o preenchimento desta planilha dependeu de informações prestadas pelo Departamento de Desenvolvimento Educacional – DDE e suas coordenações, pois, apenas estes possuem o quadro de horários de cada curso, este fato configura-se como um possível problema, devido a falta de informação pública de fácil acesso, abaixo Planilha com distribuição de horários:

Tabela 12: Carga horária dos Professores que ministraram aula no curso tecnologia em agroecologia

Professor	Integrado			Subsequente						Superior		TOTAL HORAS
	Tec agropecuaria	Tec em Agroecologia	Tec em paisagismo	Tec em recursos pesq	Tec agrop SUB	Tec em Florestas	Tec em secretariado	Tec em informatica	Tec Em inf eja	Tecnologia em agroecologia	Medicina Veterianaria	
Professor 1	4,00	2,00	2,00							4,00		12,00
Professor 2	12,00	2,00	2,00		2,00					4,00		22,00
Professor 3	4,00			4,00						6,00		14,00
Professor 4										6,00		6,00
Professor 5				2,00		2,00				8,00		12,00
Professor 6										10,00		10,00
Professor 7	4,00									4,00		8,00
Professor 8		4	2			2				8,00		16,00
Professor 9	8,00	2,00				2,00				6,00		18,00
Professor 10	4,00	4,00	2,00							10,00		20,00
Professor 11										4,00		4,00
Professor 12										5,00		5,00
Professor 13	8,00									2,00		10,00
Professor 14	4,00		6,00							4,00		14,00
Professor 15										4,00		4,00
Professor 16	4,00									4,00		8,00
Professor 17		2,00	2,00						2,00	4,00		10,00
Professor 18	4,00	2,00								2,00		8,00
Professor 19										4,00		4,00
Professor 20	4,00	6,00	6,00						2,00	2,00		20,00
Professor 21										2,00	8,00	10,00

Fonte: Elaboração própria com dados fornecidos Pelo DDE, Censo Superior 2014 e Educacenso 2014.

Após o preenchimento do quadro, com horários fez-se necessário fazer uma com valores, pois os valores por curso serão alocados conforme as horas aulas, vide planilha a seguir:

A divisão se deu pelo cálculo simples, dividiu-se o total de horas por curso pelo total de horas ministradas por cada professor, posteriormente multiplicou-se o resultado pelo gasto anual com salários e encargos sociais, vejamos cálculo feito para a alocação das horas/aula dos Professores ministradas por curso:

$$VAAC = \frac{CHC}{CHT} \times VGAD$$

Onde:

VAAC: Valor alocado ao Curso

CHC: Carga horaria ministrada pelo Professor no curso

CHT: Carga horaria total ministrado pelo Professor

VGAD: Valor do gasto anual com Docente

Exemplo: Professor 1, curso de Tecnologia em Agroecologia

Ministrou 4 horas em Tecnologia em agroecologia e 12 horas no total, o gasto anual com salário e encargos sociais foi de R\$ 98.386,88, logo:

$$VAAC = \frac{4}{12} \times 98.386,88$$

$$VAAC = 32.795,63$$

Os valores são alocados proporcionalmente ao consumo de horas por cada curso, quando o professor ministra aulas em um único Curso, todos os gastos são alocados àquele curso.

Salientamos que nesse cálculo não foi levado em consideração as horas dedicadas para pesquisa e extensão tendo em vista que não há relatório com as atividades realizadas, e no caso dos IFETS faz-se necessário um relatório complementar que indique a qual curso a pesquisa ou projeto de extensão está vinculado, pois, como vimos anteriormente os professores ministram aulas em vários cursos, tanto no nível médio como no nível superior.

Seria juntando os relatórios de pesquisa e extensão e os de horas aula de cada professor que conseguiríamos mensurar mais precisamente quanto é o gasto de maneira mais precisa.

4.7 A ALOCAÇÃO DOS GASTOS ÀS ATIVIDADES

4.7.1 Exclusões do cálculo

Os gastos realizados pelo Campus Manaus Zona Leste, foram de R\$ 4.618.716,34, conforme tabela 4, no entanto, nem todas as naturezas de despesas devem ser alocadas às atividades.

Observa-se o valor de R\$ 18.887,61 na natureza de despesa 339008, verificando via SIAFI 2014, esta natureza corresponde ao pagamento de auxílio funeral a servidores aposentados e por isso não há como alocar esse gasto tendo em vista que os servidores aposentados não estão lotados em nenhum setor. Portanto esse gasto foi excluído do cálculo.

A natureza de despesa 339092, também foi excluída do cálculo do custo, essa natureza refere-se a despesas incorridas no exercício anterior, ou seja, apesar de serem pagas no exercício de 2014 ocorreram antes deste e pelo princípio da competência contábil devem ser excluídas do cálculo do custo.

Também excluiu-se a natureza 339036 e 339147 que apesar de ter sido utilizado orçamento da instituição, foi usada para pagamento de professores externos do PRONATEC devido a falta de recursos no final de 2014.

4.7.2 Alocações as atividades

Tendo por base a tabela 4, direcionaram-se os gastos a cada atividade executada dentro do IFAM CMZL, a primeira alocação foi a dos salários, diárias, assistência estudantil e passagens que foram alocados diretamente.

Após a alocação dos custos diretos se faz necessário a alocação dos gastos às atividades, desse cálculo foi excluído R\$ 531.630,00 referente a assistência estudantil, tendo em vista que este gasto deve ser alocado diretamente a cada curso, conforme alunos beneficiados, e como o foco do trabalho é o curso de Tecnologia em agroecologia, foi feito levantamento apenas dos alunos deste curso, tendo em vista ser um número muito grande de alunos beneficiados.

Em consulta ao SIAFI foram identificados valores de assistência estudantil direcionados a determinados setores, como é o caso de bolsas de pesquisa e extensão, esses valores foram direcionados às coordenações de

pesquisa e de extensão, pois trata-se de gastos relativos a projetos executados por essas atividades.

Para os demais gastos foram utilizados direcionadores de gastos conforme a natureza de cada uma.

Os direcionadores de gastos são critérios que são adotados para alocar os gastos às atividades, no IFAM o mais usual é o número de alunos de cada curso, tendo em vista que o aluno é o produto do ensino, os direcionadores dos gastos utilizados neste trabalho encontram-se na tabela abaixo:

Tabela 16: Direcionadores de gastos dos custos indiretos

Gasto	Direcionador	Observação
Auxílio pesquisador	Número de alunos	Há um setor específico
Material de consumo	Número de servidores	Quanto mais servidores maior o consumo de material de expediente
Limpeza e Conservação	Área construída do setor x Número de turnos de funcionamento	Existem atividades que funcionam em vários turnos e precisam de limpeza mais vezes
Manutenção de software	Número de servidores	Devido a informatização, quase a totalidade das atividades utiliza-se de computadores, praticamente todo servidor utiliza computador.
Manutenção de bens	Área construída	A manutenção de bens é controlada pelo CML e não há como direcionar o consumo por setores, tendo em vista que muitas vezes o bem é de uso comum
Manutenção de veículos	Número de alunos	Os veículos são usados para atividades acadêmicas e administrativas
Fornecimento de alimentação	Número de alunos	Alocados ao cursos diurnos tendo em vista que os alunos que usufruem são os alunos desses cursos
Energia elétrica	Número de aparelhos por setor	Com base no número de aparelhos por setor multiplicado pelo número de turnos de funcionamento foi alocada a despesa
Serv. medico odont.	Número de alunos	Projeto feito para atendimento de apenas de alunos
Serviços de TI (q acadêmico)	Número de alunos	Alocados apenas aos cursos, pois trata-se do sistema de gestão interna de matrículas, notas e histórico escolar
Serviços de Comunicação	Número de servidores	Quanto maior o número de servidores maior o consumo de telefone e internet.
Serviços gráficos e editoriais	Número de alunos	Os gastos com serviços gráficos e editoriais se referem a ações voltadas ao ensino.
Fretes e encomendas	Número de Servidores	É responsabilidade do setor de Manutenção e logística encaminhar malotes e outros
Vigilância ostensiva	Área construída	A vigilância é feita 24h, portanto leva-se em consideração apenas a área construída (vigiada) de cada setor
Publicidade legal	Dividido entre quatro setores	São quatro setores que utilizam este gasto, sendo eles, setor de licitação, setor de pessoal, gabinete e setor de contratos
Outros gastos operacionais	Número de servidores	Este gasto é a junção de inúmeros pequenos gastos que são difíceis de registrar, escolheu-se o número de servidores como direcionador devido à falta de parâmetro operacional.

Fonte: Elaboração própria

Segue tabela com valores das despesas indiretas do Campus CMZL alocadas às atividades, incluído nessas as despesas com diárias e passagem do pessoal Técnico administrativo, que são alocados diretamente aos setores (atividades) conforme lotação.

Tabela 17: Atividades com valores indiretos alocados

ATIVIDADE	Valor
DEPARTAMENTO DE DESENVOLVIMENTO EDUCACIONAL	68.705,59
COORDENAÇÃO MEDICINA VETERINARIA	65.520,12
COORDENAÇÃO TEC FLORESTA	250.079,87
COORDENAÇÃO TEC AGROPECUARIA	138.680,90
COORDENAÇÃO SUP AGROECOLOGIA	259.715,52
COORDENAÇÃO TEC AGROECOLOGIA/PAISAGISMO	43.071,90
SEÇÃO REG ESCOLAR	66.632,68
SEÇÃO BIBLIOTECA	249.677,18
SEÇÃO ESPOTE LAZER	107.027,07
COORDENAÇÃO TEC REC PESQUEIROS	30.101,51
COORDENAÇÃO CURSOS NOTURNOS	54.716,97
COORDENAÇÃO DE PESQUISA	67.911,50
COORDENAÇÃO DE EXTENSÃO	64.404,34
COORDENAÇÃO FORMAC GERAL	11.945,69
COORDENAÇÃO INTEGR ESCOLA/COMUNIDADE	17.368,39
	-
COORDENAÇÃO DE EMPREENDEDORISMO	41.108,17
COORDENAÇÃO GERAL DE ENSINO	1.282.143,59
COORDENAÇÃO GERAL DE PRODUÇÃO	86.255,03
COORDENAÇÃO GERAL DE ASSISTENCIA AO EDUCANDO	261.617,46
COORD. DE PRODUÇÃO ANIMAL.	259.938,31
SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO EDUCACIONAL	18.621,82
SERCRETARIA DOS CURSOS NOTURNOS	31.960,76
	-
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	50.671,43
COORDENAÇÃO DE MANUTENÇÃO E LOGISTICA	34.640,13
SETOR TRANSPORTE E VIGILANCIA	26.052,74
SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	18.951,15
COORDENAÇÃO DE PLANEJAMENTO	11.672,21
COORDENAÇÃO GERAL DE RECURSOS HUMANOS	52.198,94
COORDENAÇÃO GERAL DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS	56.194,21
SETOR DE PROTOCOLO	8.685,24
SETOR DE PATRIMONIO	51.045,49
SETOR DE ALMOXARIFADO	41.189,26
SETOR COMPRAS E LICITAÇÃO	45.421,07
	-
DIRETOR GERAL	37.921,02
GABINETE	41.204,25
ASSISTENCIA MÉDICA	26.331,62
ENG. CIVIL E AMBIENTAL	29.919,06
Total	4.009.302,20

Fonte: Elaboração própria

O Valor apresentado na tabela 17 difere do valor apresentado na tabela 5 devido a retirada dos custos que podem ser alocados diretamente a cada atividade fim.

O valor da tabela 5 era de R\$ 4.618.716,34, deste foi retirado R\$ 36.564,60 conforme item 4.7.1, da diferença foi retirado o valor de diárias e passagens que ficou alocado a Coordenação Geral de Ensino – CGE, pois conforme explicitado este valor refere-se a professores e os gastos com professores deverão ser distribuídos e alocados diretamente.

O resultado das subtrações anteriores é de R\$ 4.540.932,20, deste valor foi abatido o valor de assistência estudantil que será alocado diretamente que é R\$ 531.630,00, logo o valor dos gastos indiretos com as atividades foi de R\$ 4.009.302,20.

4.7.3 o rateio da Reitoria

Assim como todas as atividades do Campus CMZL, a Reitoria do IFAM também deve ser alocada aos cursos dos Campi, para isso separou-se esta por atividades, e posteriormente alocou-se cada atividade aos Campi do IFAM.

Para as atividades foram levadas em consideração as Pró-reitorias e gabinete, tendo em vista que cada um desses setores possui uma atividade finalística de acordo com sua especificidade, abaixo segue tabela de atividades e direcionadores:

Tabela 18: Direcionadores de gastos da Reitoria

Atividade	Direcionador	Observação
PROAD	Percentual do orçamento total executado	Valor executado pelo Campus dividido pela execução total excluído a Reitoria
PPGI	Número de alunos	Número de alunos do Campus dividido pelo número total
GABINETE	Número de servidores	Número de servidores do Campus dividido pelo número total excluído a reitoria
PROEN	Número de alunos	Número de alunos do Campus dividido pelo número total
PRODIN	Percentual do Orçamento total executado	Valor executado pelo Campus dividido pela execução total excluído a Reitoria
PROEX	Número de alunos	Número de alunos do Campus dividido pelo número total

Fonte: Elaboração própria

Os direcionadores foram enquadrados às atividades de acordo com a característica da atividade.

O direcionador da PROAD, por exemplo, percentual do orçamento executado é devido esta Pró-reitoria trabalhar assuntos administrativos que na maioria das vezes culmina na execução do orçamento, logo quanto maior a execução do orçamento pelo Campus maior o valor alocado da Proad.

As demais Pró-reitorias seguiram o mesmo raciocínio, vejamos tabela de valores por Campus:

Tabela 19: Rateio da Reitoria por Campi

		RATEIO DA REITORIA POR CAMPI						
		PROAD	PPGI	GABINETE	PROEN	PRODIN	PROEX	Total
154783	HUMAITÁ	166.171,21	70.485,63	146.540,93	73.665,77	78.773,49	54.522,96	590.159,98
158273	SGCH	373.885,22	84.449,76	455.323,59	88.259,93	177.240,35	65.324,68	1.244.483,54
158444	CMZL	456.970,82	125.772,20	842.610,33	131.446,73	216.627,10	97.288,95	1.870.716,13
158445	CMC	997.027,25	844.212,63	1.894.564,84	882.301,45	472.640,94	653.026,34	5.743.773,45
158446	CMDI	456.970,82	165.574,73	685.602,19	173.045,06	216.627,10	128.077,52	1.825.897,42
158447	COARI	332.342,42	136.981,50	298.315,46	143.161,77	157.546,98	105.959,71	1.174.307,85
158560	PARINTINS	290.799,62	96.988,98	334.950,69	101.364,89	137.853,61	75.024,18	1.036.981,97
158561	TABATINGA	290.799,62	68.585,75	293.081,85	71.680,17	137.853,61	53.053,34	915.054,33
158562	PRES. FIGUEIREDO	249.256,81	91.099,35	277.381,04	95.209,53	118.160,24	70.468,35	901.575,32
158563	MAUÉS	207.714,01	75.045,34	266.913,83	78.431,21	98.466,86	58.050,05	784.621,31
158564	LABREA	332.342,42	107.248,35	245.979,41	112.087,13	157.546,98	82.960,14	1.038.164,43
TOTAL								17.125.735,73

Fonte: Elaboração própria com dados da DGP, SIAFI e SISTEC

Como podemos acompanhar o valor da Reitoria a ser alocado nos Cursos do CMZL é de R\$ 1. 870.716,13, como atividade administrativa.

4.8 A ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES MEIO AO CURSO DE TECNOLOGIA EM AGROECOLOGIA

Assim como a alocação dos gastos às atividades há a necessidade de alocação das atividades meio às atividades fim, como dividimos anteriormente há sete atividades fins, que são os cursos, neste trabalho estão identificadas como coordenações dos cursos.

Há 11 cursos no Campus, todavia há apenas sete coordenações a explicação é que há coordenadores que são responsáveis por mais de um curso, como são os casos da coordenação de agropecuária que coordena tanto o curso integrado quanto o integrado, da coordenação de agroecologia e paisagismo e da coordenação dos cursos noturnos que responde sozinha pelos cursos de Secretariado, Técnico em informática e Manutenção e suporte em informática EJA.

O primeiro passo a se definir para a alocação das atividades são os direcionadores de gastos, para cada atividade, mesmo sendo 30 atividades meio, os direcionadores podem ser um quantitativo menor, ou seja, um mesmo direcionador pode ser utilizado para mais de uma atividade.

A divisão se dará em dois blocos, o bloco das atividades administrativas e o bloco das atividades acadêmicas. No bloco das atividades administrativas será rateado o valor referente a reitoria

As atividades administrativas são aquelas atividades que não possuem nenhum tipo de ligação com a formação do aluno, são atividades necessárias ao funcionamento do Campus, como é o caso do setor de compras e licitação que apesar de ser extremamente importante para o funcionamento da instituição não possui nenhum tipo de ligação com a formação dos alunos provendo apenas a aquisição de materiais e serviços que serão utilizados nas aulas, seja pelo professor ou pelo próprio aluno.

As atividades acadêmicas são aquelas que participam indiretamente na formação dos alunos, são atividades que são utilizadas por professores e alunos para a formação deste último, exemplo está na seção de biblioteca que é utilizada tanto pelos professores quanto pelos alunos para realizar pesquisas.

4.8.1 Alocação das atividades administrativas

Os gastos das atividades administrativas ficaram alocados conforme a tabela 20:

Tabela 20: Gastos totais das atividades administrativas

Gasto total das atividades administrativas			
Atividade	Pessoal	Custeio	Total
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO	375.641,07	50.671,43	426.312,50
COORDENAÇÃO DE MANUTENÇÃO E LOGÍSTICA	225.062,69	34.640,13	259.702,82
SETOR TRANSPORTE E VIGILANCIA	100.665,87	26.052,74	126.718,60
SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	293.720,18	18.951,15	312.671,32
COORDENAÇÃO DE PLANEJAMENTO	71.727,77	11.672,21	83.399,98
COORDENAÇÃO GERAL DE RECURSOS HUMANOS	381.997,47	52.198,94	434.196,41
COORDENAÇÃO GERAL DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS	317.351,47	56.194,21	373.545,68
SETOR DE PROTOCOLO	85.284,64	8.685,24	93.969,88
SETOR DE PATRIMONIO	106.217,75	51.045,49	157.263,24
SETOR DE ALMOXARIFADO	169.715,47	41.189,26	210.904,73
SETOR COMPRAS E LICITAÇÃO	241.289,42	45.421,07	286.710,49
DIRETOR GERAL	310.430,29	37.921,02	348.351,30
GABINETE	249.367,59	41.204,25	290.571,84
ASSISTENCIA MÉDICA	278.300,52	26.331,62	304.632,14
ENG. CIVIL E AMBIENTAL	184.233,27	29.919,06	214.152,33
Total	3.391.005,45	532.097,81	3.923.103,26

Fonte: Elaboração própria com dados da DGP, SIAFI e Portal da transparência

A seguir rateio das atividades administrativas:

Tabela 21: Distribuição dos gastos com atividades administrativas

Atividade	Direcionador	Coor. De Veterinária	Coor. Tec em Floresta	Coor. Tec Agropecuária	Coor. Sup Agroecologia	Coor Tec Agroecologia/Paisagismo	Coor. Tec Rec Pesqueiros	Coor. Cursos Noturnos	Total
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO		19.256,27	23.000,55	125.165,78	40.652,13	75.420,40	23.000,55	119.816,81	426.312,50
COORDENAÇÃO DE MANUTENÇÃO E LOGISTICA		11.730,62	14.011,57	76.249,01	24.764,63	45.944,91	14.011,57	72.990,50	259.702,82
SETOR TRANSPORTE E VIGILANCIA		5.723,80	6.836,76	37.204,71	12.083,58	22.418,22	6.836,76	35.614,76	126.718,60
SETOR DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO		14.123,17	16.869,34	91.800,61	29.815,58	55.315,75	16.869,34	87.877,51	312.671,32
COORDENAÇÃO DE PLANEJAMENTO		3.767,13	4.499,62	24.486,32	7.952,82	14.754,58	4.499,62	23.439,89	83.399,98
COORDENAÇÃO GERAL DE RECURSOS HUMANOS		19.612,38	23.425,90	127.480,50	41.403,92	76.815,17	23.425,90	122.032,62	434.196,41
COORDENAÇÃO GERAL DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS	Número de alunos	16.872,83	20.153,66	109.673,39	35.620,42	66.085,25	20.153,66	104.986,49	373.545,68
SETOR DE PROTOCOLO		4.244,56	5.069,89	27.589,65	8.960,74	16.624,53	5.069,89	26.410,61	93.969,88
SETOR DE PATRIMONIO		7.103,48	8.484,72	46.172,64	14.996,24	27.821,98	8.484,72	44.199,45	157.263,24
SETOR DE ALMOXARIFADO		9.526,44	11.378,80	61.921,84	20.111,37	37.311,88	11.378,80	59.275,61	210.904,73
SETOR COMPRAS E LICITAÇÃO		12.950,54	15.468,70	84.178,49	27.340,02	50.722,94	15.468,70	80.581,12	286.710,49
DIRETOR GERAL		15.734,81	18.794,36	102.276,29	33.217,94	61.628,02	18.794,36	97.905,51	348.351,30
GABINETE		13.124,95	15.677,03	85.312,18	27.708,23	51.406,06	15.677,03	81.666,36	290.571,84
ASSISTENCIA MÉDICA		13.760,05	16.435,61	89.440,30	29.048,99	53.893,52	16.435,61	85.618,07	304.632,14
ENG. CIVIL E AMBIENTAL		9.673,13	11.554,02	62.875,34	20.421,05	37.886,42	11.554,02	60.188,36	214.152,33
REITORIA		84.499,10	100.929,48	549.244,13	178.386,98	330.954,80	100.929,48	525.772,16	1.870.716,13
Total		261.703,26	312.590,00	1.701.071,19	552.484,66	1.025.004,43	312.590,00	1.628.375,84	5.793.819,39

Fonte: Elaboração própria.

4.8.2 Alocação das atividades acadêmicas

O direcionamento das atividades acadêmicas seguiu os mesmos parâmetros das atividades administrativas, com exceção dos direcionadores, pois existem atividades acadêmicas que são exclusivas dos cursos de determinado horário, exemplo é o caso da coordenação de produção animal, esta coordenação funciona para atividades acadêmicas dos cursos somente durante o dia. Há também o caso contrário setores que funcionam apenas a noite.

A seguir tabela de valores totais das atividades acadêmicas:

Tabela 22: Gastos totais das atividades acadêmicas

Gasto total das atividades Acadêmicas			
Atividade	Pessoal	Custeio	Total
DEPARTAMENTO DE DESENVOLVIMENTO EDUCACIONAL	345.171,63	68.705,59	413.877,22
SEÇÃO REG ESCOLAR	229.496,91	66.632,68	296.129,59
SEÇÃO BIBLIOTECA	436.011,34	249.677,18	685.688,52
SEÇÃO ESPOTE LAZER	753.067,42	107.027,07	860.094,48
COORDENAÇÃO DE PESQUISA	181.391,65	67.911,50	249.303,15
COORDENAÇÃO DE EXTENSÃO	146.155,63	64.404,34	210.559,97
COORDENAÇÃO FORMAC GERAL	155.844,47	11.945,69	167.790,16
COORDENAÇÃO INTEGR ESCOLA/COMUNIDADE	92.168,77	17.368,39	109.537,17
COORDENAÇÃO DE EMPREENDEDORISMO	166.907,91	41.108,17	208.016,08
COORDENAÇÃO GERAL DE ENSINO	495.949,47	1.282.143,59	1.778.093,06
COORDENAÇÃO GERAL DE PRODUÇÃO	843.925,85	86.255,03	930.180,88
COORDENAÇÃO GERAL DE ASSISTENCIA AO EDUCANDO	364.206,75	261.617,46	625.824,21
COORD. DE PRODUÇÃO ANIMAL	159.871,71	259.938,31	419.810,02
SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO EDUCACIONAL	138.676,10	18.621,82	157.297,92
SERCRETARIA DOS CURSOS NOTURNOS	54.184,69	31.960,76	86.145,44
Total	4.563.030,28	2.635.317,60	7.198.347,88

Fonte: Elaboração própria com dados da DGP, SIAFI e Portal da transparência

Segue alocação dos gastos das atividades acadêmicas:

Tabela 23: Distribuição dos gastos com atividades acadêmicas

Atividade	Direcionador	Coor. De Veterinária	Coor. Tec em Floresta	Coor. Tec Agropecuária	Coor. Sup Agroecologia	Coor Tec Agroecologia/Paisagismo	Coor. Tec Rec Pesqueiros	Coor. Cursos Noturnos	Total
DEPARTAMENTO DE DESENVOLVIMENTO EDUCACIONAL	Nº de alunos	18.694,58	22.329,64	121.514,77	39.466,33	73.220,44	22.329,64	116.321,83	413.877,22
SEÇÃO REG ESCOLAR	Nº aluno diurno	18.605,00	22.222,64	120.932,50	39.277,22	72.869,59	22.222,64	-	296.129,59
SEÇÃO BIBLIOTECA	Nº de alunos	30.972,13	36.994,49	201.318,84	65.385,61	121.307,51	36.994,49	192.715,47	685.688,52
SEÇÃO ESPOTE LAZER	Nº aluno diurno	54.037,35	64.544,61	351.242,77	114.078,85	211.646,29	64.544,61		860.094,48
COORDENAÇÃO DE PESQUISA	Nº de alunos	11.260,87	13.450,48	73.195,66	23.772,95	44.105,08	13.450,48	70.067,64	249.303,15
COORDENAÇÃO DE EXTENSÃO	Nº de alunos	9.510,86	11.360,20	61.820,62	20.078,49	37.250,89	11.360,20	59.178,71	210.559,97
COORDENAÇÃO FORMAC GERAL	Nº de alunos	7.578,98	9.052,67	49.263,36	16.000,07	29.684,33	9.052,67	47.158,09	167.790,16
COORDENAÇÃO INTEGR ESCOLA/COMUNIDADE	Nº de alunos	4.947,73	5.909,78	32.160,22	10.445,20	19.378,60	5.909,78	30.785,85	109.537,17
COORDENAÇÃO DE EMPREENDEDORISMO	Nº de alunos	9.395,96	11.222,95	61.073,73	19.835,91	36.800,84	11.222,95	58.463,74	208.016,08
COORDENAÇÃO GERAL DE ENSINO	Nº de alunos	80.315,37	95.932,25	522.049,91	169.554,67	314.568,53	95.932,25	499.740,08	1.778.093,06
COORDENAÇÃO GERAL DE PRODUÇÃO	Nº aluno diurno	58.440,68	69.804,15	379.864,44	123.374,78	228.892,68	69.804,15	-	930.180,88
COORDENAÇÃO GERAL DE ASSISTENCIA AO EDUCANDO	Nº de alunos	28.268,09	33.764,67	183.742,62	59.677,09	110.716,71	33.764,67	175.890,37	625.824,21
COORD. DE PRODUÇÃO ANIMAL	Nº aluno diurno	26.375,50	31.504,07	171.440,74	55.681,61	103.304,04	31.504,07	-	419.810,02
SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO EDUCACIONAL	Nº de alunos	7.105,05	8.486,59	46.182,83	14.999,55	27.828,11	8.486,59	44.209,20	157.297,92
SECRETARIA DOS CURSOS NOTURNOS	Nº de aluno noturno	-	-	-	-	-	-	86.145,44	86.145,44
Total		365.508,15	436.579,18	2.375.803,00	771.628,33	1.431.573,60	436.579,18	1.380.676,43	7.198.347,88

Fonte: Elaboração própria.

4.8.3 O custo do aluno do Curso de agroecologia

O aluno do curso superior de agroecologia custou ao IFAM CMZL o valor de R\$ 42. 426,00, conforme metodologia de apuração de Custos ABC.

A relação custo direto e custo indireto ficou 58,93% e 41,07% respectivamente, vide tabela abaixo com análise deste percentual:

Tabela 24: Custo do aluno do Curso Superior de Agroecologia

Curso Sup. Agroecologia		Percentual
Custos Totais	3.222.956,83	100%
Custo Diretos	1.898.843,84	58,92%
Horas aula Prof.	1.816.409,91	56,36%
Diárias e passagens	13.628,93	0,42%
Auxílio Financeiro	68.805,00	2,13%
		0,00%
Custos Indiretos	1.324.112,99	41,08%
Atv. Acadêmicas	771.628,33	23,94%
Atv. Administrativas	552.484,66	17,14%
Número de alunos matriculados	76	
Custo do aluno	42.407,33	

Fonte: Elaboração própria.

4.9 COMPARATIVOS DOS MÉTODOS.

4.9.1 Comparativo entre cursos

Após a apuração do custo do aluno de agroecologia apuraremos o custo do curso Técnico integrado de agropecuária, a apuração faz-se necessário para que se possa comparar os valores e assim validar o método.

O curso Técnico integrado de agropecuária, que é um curso de nível médio que acontece no período diurno, neste curso há dois tipos de formação, a formação geral que compreende a formação de nível médio e a formação técnica.

A tabela a seguir demonstrará como foram distribuídos os horários de professores que ministraram disciplinas no curso:

Tabela 25: Horas aula de professores no curso de Técnico em Agropecuária

Professor	Integrado			Subsequente						Superior		TOTAL HORAS
	Tec agropecuaria	Tec em Agroecologia	Tec em paisagismo	Tec em recursos pesq	Tec agrop SUB	Tec em Florestas	Tec em secretariado	Tec em informatica	Tec Em inf eja	Tecnologia em agroecologia	Medicina Veterianaria	
Professor 1	4,00	2,00	2,00							4,00		12,00
Professor 2	12,00	2,00	2,00		2,00					4,00		22,00
Professor 3	4,00			4,00						6,00		14,00
Professor 4	4,00									4,00		8,00
Professor 5	8,00	2,00				2,00				6,00		18,00
Professor 6	4,00	4,00	2,00							10,00		20,00
Professor 7	8,00									2,00		10,00
Professor 8	4,00		6,00							4,00		14,00
Professor 9	4,00									4,00		8,00
Professor 10	4,00	2,00	2,00	2,00	4,00							14,00
Professor 11	4,00	2,00	4,00									10,00
Professor 12	4,00	4,00			5,00	3,00						16,00
Professor 13	4,00	4,00			2,00							10,00
Professor 14	8,00	2,00	2,00		2,00							14,00
Professor 15	6,00	2,00	4,00									12,00
Professor 16	6,00					2,00						8,00
Professor 17	2,00	2,00	4,00			2,00						10,00
Professor 18	2,00	2,00	4,00	2,00		2,00						12,00
Professor 19	4,00			2,00	2,00							8,00
Professor 20	4,00	2,00								2,00		8,00
Professor 21	4,00	6,00	6,00						2,00	2,00		20,00
Professor 22	6,00	3,00	3,00									12,00
Professor 23	8,00	2,00	2,00									12,00
Professor 24	6,00	3,00	3,00									12,00
Professor 25	6,00	2,00	2,00									10,00
Professor 26	6,00	3,00	3,00									12,00
Professor 27	2,00	1,00	1,00									4,00
Professor 28	6,00	2,00	2,00									10,00
Professor 29	8,00	2,00	2,00									12,00
Professor 30	6,00	2,00	2,00									10,00
Professor 31	6,00	3,00	3,00									12,00
Professor 32	8,00	4,00	4,00									16,00
Professor 33	7,00	3,00	3,00									13,00
Professor 34	4,00	2,00	2,00								4,00	12,00
Professor 35	4,00	2,00	2,00									8,00
Professor 36	6,00	3,00	3,00									12,00
Professor 37	4,00	2,00	2,00									8,00
Professor 38	6,00	3,00	3,00									12,00

Fonte: Elaboração própria com dados fornecidos Pelo DDE, Censo Superior 2014 e Educacenso 2014.

A seguir tabelas elaboradas com base na tabela 25 que distribui os salários conforme horas aulas, método já demonstrado no capítulo 4.6.1:

Tabela 26: Alocação dos Custos das horas/aulas dos professores de formação geral

Professor	Integrado			Subsequente						Superior		TOTAL
	Tec agropecuaria	Tec em Agroecologia	Tec em paisagismo	Tec em recursos pesq	Tec agrop SUB	Tec em Florestas	Tec em secretariado	Tec em informatica	Tec Em inf eja	Tecnologia em agroecologia	Medicina Veterianaria	
Professor 1	32.795,63	16.397,81	16.397,81	-	-	-	-	-	-	32.795,63	-	98.386,88
Professor 22	21.699,13	10.849,57	10.849,57	-	-	-	-	-	-	-	-	43.398,26
Professor 23	83.676,74	20.919,18	20.919,18	-	-	-	-	-	-	-	-	125.515,10
Professor 24	33.083,83	16.541,91	16.541,91	-	-	-	-	-	-	-	-	66.167,66
Professor 25	80.128,17	26.709,39	26.709,39	-	-	-	-	-	-	-	-	133.546,95
Professor 26	46.734,55	23.367,27	23.367,27	-	-	-	-	-	-	-	-	93.469,10
Professor 27	42.965,17	21.482,58	21.482,58	-	-	-	-	-	-	-	-	85.930,33
Professor 28	37.717,50	12.572,50	12.572,50	-	-	-	-	-	-	-	-	62.862,50
Professor 29	80.017,14	20.004,29	20.004,29	-	-	-	-	-	-	-	-	120.025,71
Professor 30	29.469,37	9.823,12	9.823,12	-	-	-	-	-	-	-	-	49.115,61
Professor 31	64.649,19	32.324,60	32.324,60	-	-	-	-	-	-	-	-	129.298,38
Professor 32	48.417,95	24.208,98	24.208,98	-	-	-	-	-	-	-	-	96.835,90
Professor 33	50.889,08	21.809,61	21.809,61	-	-	-	-	-	-	-	-	94.508,30
Professor 34	53.384,77	26.692,38	26.692,38	-	-	-	-	-	-	-	53.384,77	160.154,30
Professor 35	36.896,65	18.448,33	18.448,33	-	-	-	-	-	-	-	-	73.793,30
Professor 36	43.266,62	21.633,31	21.633,31	-	-	-	-	-	-	-	-	86.533,24
Professor 37	59.776,75	29.888,38	29.888,38	-	-	-	-	-	-	-	-	119.553,50
Professor 38	81.839,88	40.919,94	40.919,94	-	-	-	-	-	-	-	-	163.679,77
Total	927.408,12	394.593,15	394.593,15	-	-	-	-	-	-	32.795,63	53.384,77	1.802.774,81

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 27: Alocação dos Custos das horas/aulas dos professores de formação Técnica

Formação Técnica												
Professor	Integrado			Subsequente						Superior		TOTAL
	Tec agropecuária	Tec em Agroecologia	Tec em paisagismo	Tec em recursos pesq	Tec agrop SUB	Tec em Florestas	Tec em secretariado	Tec em informática	Tec Em inf eja	Tecnologia em agroecologia	Medicina Veterinária	
Professor 2	155.688,39	25.948,07	25.948,07	-	25.948,07	-	-	-	-	51.896,13	-	285.428,72
Professor 3	51.432,55	-	-	51.432,55	-	-	-	-	-	77.148,83	-	180.013,94
Professor 4	123.938,68	-	-	-	-	-	-	-	-	123.938,68	-	247.877,36
Professor 5	53.220,88	13.305,22	-	-	-	13.305,22	-	-	-	39.915,66	-	119.746,97
Professor 6	29.745,97	29.745,97	14.872,99	-	-	-	-	-	-	74.364,93	-	148.729,85
Professor 7	62.003,95	-	-	-	-	-	-	-	-	15.500,99	-	77.504,93
Professor 8	36.772,75	-	55.159,13	-	-	-	-	-	-	36.772,75	-	128.704,64
Professor 9	116.684,41	-	-	-	-	-	-	-	-	116.684,41	-	233.368,82
Professor 10	26.633,62	13.316,81	13.316,81	13.316,81	26.633,62	-	-	-	-	-	-	93.217,67
Professor 11	19.646,24	9.823,12	19.646,24	-	-	-	-	-	-	-	-	49.115,61
Professor 12	32.542,78	32.542,78	-	-	40.678,47	24.407,08	-	-	-	-	-	130.171,10
Professor 13	68.610,62	68.610,62	-	-	34.305,31	-	-	-	-	-	-	171.526,55
Professor 14	53.655,71	13.413,93	13.413,93	-	13.413,93	-	-	-	-	-	-	93.897,50
Professor 15	46.985,98	15.661,99	31.323,99	-	-	-	-	-	-	-	-	93.971,96
Professor 16	98.894,45	-	-	-	-	32.964,82	-	-	-	-	-	131.859,27
Professor 17	33.778,49	33.778,49	67.556,98	-	-	33.778,49	-	-	-	-	-	168.892,45
Professor 18	15.361,46	15.361,46	30.722,92	15.361,46	-	15.361,46	-	-	-	-	-	92.168,77
Professor 19	76.400,17	-	-	38.200,08	38.200,08	-	-	-	-	-	-	152.800,33
Professor 20	61.499,75	30.749,87	-	-	-	-	-	-	-	30.749,87	-	122.999,50
Professor 21	36.278,33	54.417,50	54.417,50	-	-	-	-	-	18.139,17	18.139,17	-	181.391,65
Total	1.199.775,18	356.675,83	326.378,55	118.310,91	179.179,48	119.817,07	-	-	18.139,17	585.111,42	-	2.903.387,60

Fonte: Elaboração Própria

Agregados aos salários estão os custos com diárias e passagens, a seguir tabela com a distribuição dos gastos com diárias e passagens, método já explicado no capítulo 4.6.2:

Tabela 28: Gastos com diárias do curso Téc. Integrado de agropecuária.

DIÁRIAS										
Professor	Integrado			Subsequente				Superior		Gasto com diária
	Tec agropecuária	Tec em Agroecologia	Tec em paisagismo	Tec em recursos pesq	Tec agrop SUB	Tec em Florestas	Tec Em inf eja	Tecnologia em agroecologia	Medicina Veterinária	
Professor 2	337,91	56,32	56,32	-	56,32	-	0	112,64	-	619,50
Professor 3	1.060,31	-	-	1.060,31	-	-	0	1.590,47	-	3.711,10
Professor 4	1.407,15	-	-	-	-	-	0	1.407,15	-	2.814,30
Professor 8	872,57	-	1.308,86	-	-	-	0	872,57	-	3.054,00
Professor 12	112,10	112,10	-	-	140,13	84,08	0	-	-	448,40
Professor 21	735,14	1.102,71	1.102,71	-	-	-	367,57	367,57	-	3.675,70
Professor 24	398,25	199,13	199,13	-	-	-	0	-	-	796,50
Professor 31	486,75	243,38	243,38	-	-	-	0	-	-	973,50
Professor 33	905,42	388,04	388,04	-	-	-	0	-	-	1.681,50
Professor 36	221,25	110,625	110,625	0	0	0	0	-	-	442,50
6.536,86										18.217,00

Fonte: Elaboração própria com dados extraídos do Sistema de concessão de diária e passagens

O gasto com diárias foi de R\$ 6.536,86 para o curso, o valor das passagens segue o mesmo método e foi de R\$ 5.428,09, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 29: Gastos com passagens do curso Téc. Integrado de agropecuária.

PASSAGENS										
Professor	Integrado			Subsequente				Superior		Gasto com diária
	Téc. agropecuária	Téc. em Agroecologia	Téc. em paisagismo	Téc. em recursos pesq	Téc. agrop SUB	Téc. em Florestas	Téc. Em inf eja	Tecnologia em agroecologia	Medicina Veterinária	
Professor 2	125,45	20,91	20,91	-	20,91	-	0	41,82	-	230,00
Professor 3	906,88	-	-	906,88	-	-	0	1.360,32	-	3.174,08
Professor 4	1.289,47	-	-	-	-	-	0	1.289,47	-	2.578,94
Professor 7	1.103,67	-	1.655,50	-	-	-	0	1.103,67	-	3.862,84
Professor 8	397,62	397,62	-	-	497,02	298,21	0	-	-	1.590,47
Professor 12	815,00	1.222,51	1.222,51	-	-	-	407,502	407,50	-	4.075,02
Professor 14	495,00	247,50	247,50	-	-	-	0	-	-	990,00
Professor 20	295,00	147,50	147,50	-	-	-	0	-	-	590,00
5.428,09										17.091,35

Fonte: Elaboração própria com dados extraídos do Sistema de concessão de diária e passagens

O último gasto direto foi o gasto com bolsas de assistência ao aluno, no caso do curso de agropecuária, foram 141 alunos atendidos com bolsas, resultando em um valor de R\$ 168.123,18 anuais.

Após levantamento dos gastos diretos, faz necessário o levantamento dos gastos indiretos, todavia estes gastos já foram apurados, conforme tabela 21 e 23, na coluna: Coordenação Téc. Em agropecuária, resta apenas separar os gastos com alunos do curso subsequente, que foram 52 e do curso integrado que foram 182.

A separação deu-se por proporção, 22% dos gastos indiretos foram alocados ao curso subsequente e 78% ao curso integrado, conforme abaixo:

Tabela 30: Separação dos gastos indiretos dos cursos

	Integrado	Subsequente	Total
Quantidade de alunos	182,00	52,00	234,00
Atividades			
Atividades acadêmicas	1.847.846,78	527.956,22	2.375.803,00
Atividades administrativas	1.323.055,37	378.015,82	1.701.071,19
Total	3.170.902,15	905.972,04	4.076.874,19

Fonte: Elaboração Própria

O Custo anual do Aluno do curso Técnico em Agropecuária integrado foi de R\$ 30.099,85, conforme tabela abaixo:

Tabela 31: Custo do aluno do Curso Téc. Int. de Agropecuária

Curso Técnico integrado de agropecuária		Percentual
Custos Totais	5.478.173,58	100%
Custo Diretos	2.307.271,44	42,12%
Horas aula Prof.	2.127.183,30	38,83%
Diárias e passagens	11.964,95	0,22%
Auxilio Financeiro	168.123,18	3,07%
Custos Indiretos	3.170.902,15	57,88%
Atv. acadêmicas	1.847.846,78	33,73%
Atv. Administrativas	1.323.055,37	24,15%
Número de alunos matriculados	182	
Custo do aluno	30.099,85	

Fonte: Elaboração Própria

Como pode ser verificada a variação do valor dos cursos foi de 40,89%, comparados os valores do aluno de agropecuária e agroecologia, o cálculo dessa variação foi feito da seguinte forma:

Tabela 32: Variação entre os cursos do IFAM CMZL

Curso	Valor
Agroecologia	42.407,33
Agropecuária	30.099,85
Variação	$((\text{Curso1} - \text{Curso2})/\text{Curso2}) * 100$
Variação:	40,89

Fonte: Elaboração Própria

Em uma visão geral, o custo do aluno no Campus Manaus Zona Leste é elevado, todavia por tratar-se de um Campus agrícola, isto é aceitável, pois a estrutura para se manter cursos deste tipo é muito grande, e os gastos com pessoal e encargos sociais muito elevados.

4.9.2 comparativo entre os custos apurados e o cálculo do Governo Federal

Após apurar os custos utilizando-se o método ABC, faremos um levantamento do método utilizado pelo Governo Federal, ou seja, o gasto corrente por aluno.

O cálculo proposto pelo Ministério da Educação para o custo corrente dos alunos é o segundo Beatriz Fátima Morgan (2004, p 62) é o seguinte:

$C = (T - F) / M$, sendo:

C = Custo-aluno

T = Total dos recursos do Tesouro destinado às IFES

F = Investimentos – Precatórios – Inativos/Pensionistas.

M = Total dos alunos matriculados

Por ser simples o cálculo, demonstraremos a apuração a seguir:

T = 4.618.716,34 (gasto correntes) + 17.561.412,29 (gasto com pessoal) + 1.870.716,13 (parcela da reitoria).

$$F = 0$$

$$M = 797$$

Logo o valor do gasto corrente por aluno no IFAM CMZL foi de R\$ 30.176,72, conforme cálculo proposto pelo MEC.

Nota-se que o valor do gasto corrente com alunos é bem semelhante ao valor do curso técnico em agropecuária integrado.

Tabela 33: Comparação gasto corrente x custo

Curso	Valor
Agropecuária	30.099,85
Gasto corrente	30.176,72
Varição:	$((\text{Curso1} - \text{gasto corrente})/\text{gasto corrente}) * 100$
Varição:	-0,25%

Fonte: Elaboração Própria

O custo do curso Téc. em Agropecuária é 0,25% menor que o gasto corrente com aluno no ano de 2014.

Com relação ao curso superior de Tecnologia em Agroecologia, os valores ficaram distantes, conforme demonstra tabela abaixo:

Tabela 34: Gasto corrente x Custo do aluno em Agroecologia

Curso	Valor
Agroecologia	42.407,33
Gasto corrente	30.176,72
Varição	$((\text{Curso1} - \text{Curso2})/\text{Curso2}) * 100$
Varição:	40,53%

Fonte: Elaboração Própria

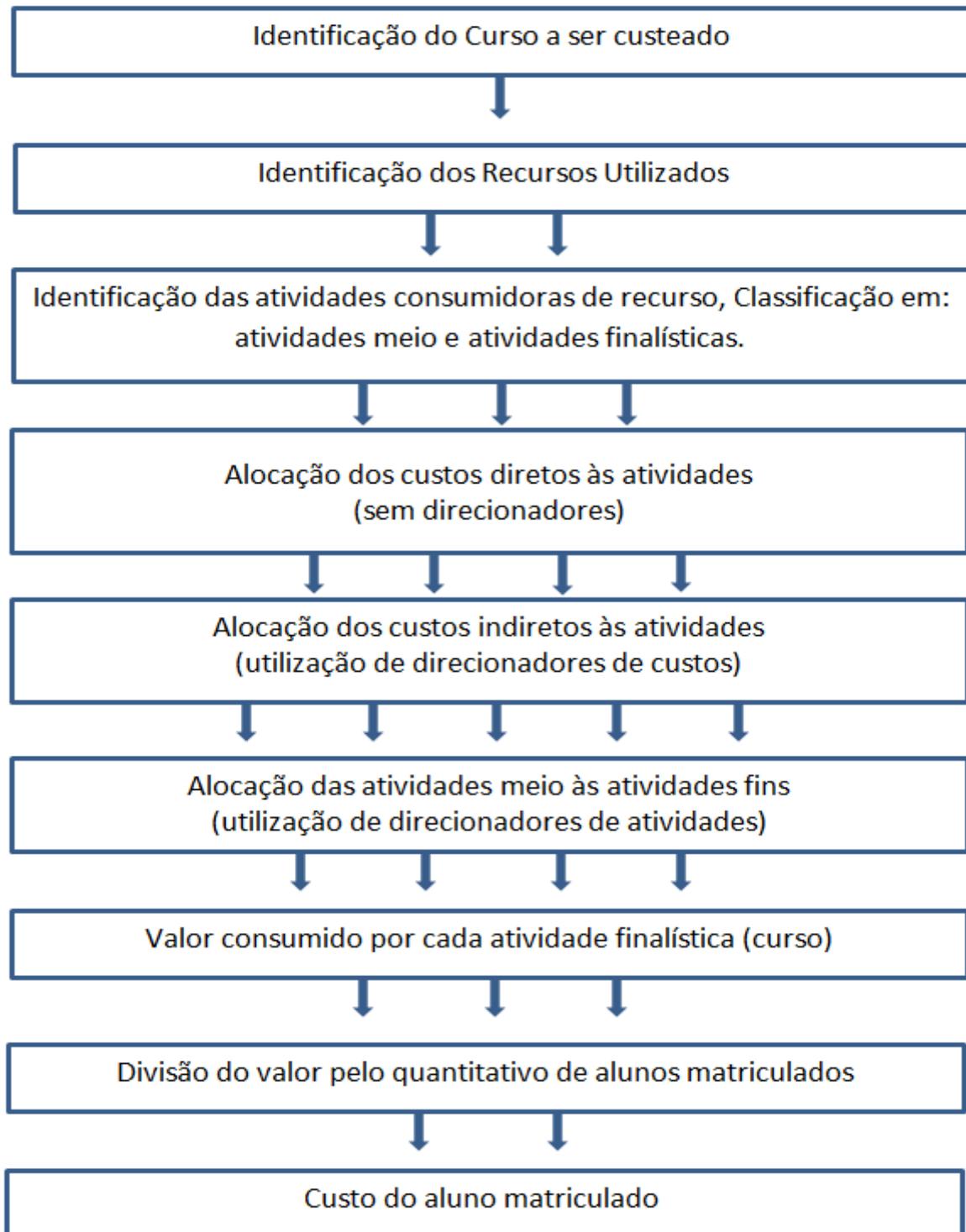
Diante das comparações, especula-se que o curso superior de Tecnologia em Agroecologia está acima do padrão de custo do Campus Manaus Zona Leste.

Lembramos que conforme capítulo 4.5 não foram levados em consideração os quantitativos de alunos matriculados em ensino a distância, pois os professores que ministram aulas neste tipo de ensino recebem remuneração (bolsas) a parte.

4.9.3 Resumo do modelo apresentado

O modelo ora apresentado neste trabalho é de apuração do custo/aluno no IFAM Campus Manaus Zona leste resume-se no seguinte esquema:

Figura 5: Fluxograma da apuração de custos do modelo proposto



Fonte: Elaboração Própria

Como vimos no resumo acima, a apuração dos custos se dá em 9 passos, sendo o primeiro a identificação do curso a ser custeado ou seja, a escolha do objeto.

O segundo passo é a separação dos recursos utilizados, fazendo-se o levantamento dos valores utilizados no período.

O terceiro passo é a identificação das atividades consumidoras de recursos, este passo é essencial para a apuração dos custos, pois a partir dele saberemos onde alocar recursos.

A alocação dos custos diretos é o quarto passo, este passo no caso do IFAM Campus Manaus Zona Leste é a alocação dos custos com professores, bolsas, diárias e passagens dos docentes, que podem facilmente ser alocados sem precisar de direcionadores.

O quinto passo é a alocação dos gastos realizados para o funcionamento da escola, ou seja, custos indiretos, estes custos precisam de direcionadores para serem alocados às atividades. É nesta etapa que se pode gerenciar o quanto cada atividade consome de recursos.

O sexto passo é a alocação das atividades meio às atividades finalísticas, esta etapa é onde concentramos os custos nas coordenações de cada curso, é nesta etapa que podemos verificar quanto um curso consome de recursos.

O sétimo passo é encontrar o valor gasto no curso estudado, esse passo é uma extensão do anterior, pois anteriormente já encontrasse os valores por curso.

O penúltimo passo é a divisão do valor da coordenação (curso) pelo total de alunos matriculados no período estudado.

A ultima etapa é o resultado da anterior, nesta etapa tem-se o custeio do produto propriamente dito, ou seja, quanto custa um aluno matriculado em determinado curso.

5. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Verificou-se que o governo federal possui um sistema de apuração de custos, conforme capítulo 2.6, todavia este sistema não possui um grau de detalhamento em nível de curso, como necessitam os Institutos e Universidades Federais.

Os recursos consumidos pelas atividades podem ser verificados nas tabelas 21 e 23 e perfazem um total de R\$ 12.992.167,27, vale a pena esclarecer que esse valor corresponde apenas aos valores indiretamente alocados, os gastos diretos que são aqueles alocados diretamente aos cursos não constaram nessas tabelas.

Foram identificadas 37 atividades, destas 7 foram consideradas atividades fins e 30 atividades meio, é possível verificar essa divisão pela tabela 7. As atividades que foram classificadas como fins são as coordenações de cursos, e seus custos não foram distribuídos entre outras atividades, as demais atividades classificadas como meio e tiveram seus custos distribuídos entre as atividades fins.

Diante de todos os cálculos realizados para se chegar ao custo do aluno no ano de 2014, tendo por base a metodologia do custeio baseado em atividades, conclui-se que o curso de agroecologia possui um custo aluno bem acima daquele apurado pela metodologia proposta pelo MEC.

Que o maior custo do curso de Tecnologia em Agroecologia é o custo com horas aulas de professores, conforme demonstrado na tabela 24, esse custo respondeu sozinho por 56,36% dos custos do aluno no curso.

O custo do aluno Téc. em Agropecuária foi menor que o gasto corrente com alunos apurado conforme metodologia do MEC, no caso deste curso os valores com professores foram inferiores os custos com as atividades.

No curso Téc. em Agropecuária o valor dos custos diretos com horas aulas de professores ficou menor que o valor dos custos indiretos, conforme tabela 31. O motivo disso é explicado pela metodologia do custo direto, quanto maior a produção menor será a parcela de custos fixos alocados a cada produto, e tratando-se de ensino, o gasto com professor será estimado por turma e será o mesmo se a turma tiver 1 ou 30 alunos.

Já os custos indiretos foram maiores pelo mesmo motivo que fez com que os diretos fossem menores, o número de alunos, como o direcionador de gastos

“número de alunos” foi bastante utilizado para a alocação das atividades o curso foi o que mais custos absorveu devido ao maior número de alunos.

O gasto corrente é a média dos custos com alunos, como o curso de Agropecuária ficou abaixo do valor e o de agroecologia ficou acima, verifica-se que há um equilíbrio nos gastos.

Recomenda-se que em trabalhos futuros haja a comparação entre entidades com características semelhantes para que se possa adotar parâmetros operacionais quanto ao número de funcionários, gastos realizados e número de alunos.

Após o levantamento desses parâmetros propor métodos de calcular a eficiência, eficácia e efetividade em entidades com características idênticas.

REFERENCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann and LEONCINE, Maury. Porto Alegre. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. ConTexto [online].2012, vol. 12, n. 22, p. 145-159. ISSN 2175-8751. Disponível em <<http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/33487/pdf>> acesso em 11 mai.2015.

ALCÂNTARA, Christian Mendez. Os Princípios Constitucionais da eficiência e eficácia da Administração Pública: estudo comparativo Brasil e Espanha. Revista de Direito [online]. 2006, n.1, pp. 24-49. Disponível em <<http://www.abdconst.com.br/revista/ARTIGO%202.pdf>> acesso em 19 de agosto de 2015.

ALMEIDA, René Alain Santana de; ROCHA, Claudemir Pedrosa da; ESPINHEIRA, Lídia Maria de Jesus AND SANTANA, Wisa Eloar Figueiredo de. Gramado. ABC no setor governamental: um estudo de caso no município de Aramari, Bahia. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade de 24 a 28 de agosto de 2008. Disponível em <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/248.pdf> acesso em 14 mai.2015.

ALONSO, M. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público, Ano 50, n. 1, p. 37-63, jan-mar, 1999. Disponível em <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/340/346>> acesso em 18 de agosto de 2015.

AYRES, C. B. A. administração pública brasileira e as vicissitudes do paradigma de gestão gerencial. Sociologia, problemas e práticas, n. 51, p.29-52, 2006. Disponível em <<https://repositorio.iscte.pt/bitstream/10071/362/1/Soc51Carlos.pdf>>. Acesso em: 28 abr.2015.

AZEVEDO, Ana Paula Ferreira; GOUVÊA, Josiane Bento and OLIVEIRA, Ualison Rébula de. Custeio por absorção x custeio abc. III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET 2006. Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/871_CUSTEIO%20POR%20ABSORCAO%20X%20CUSTEIO%20ABC.pdf> acesso em 14 de outubro de 2015.

BEUREN, Ilse Maria and ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades: ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. Rev. contab. finanç. [online]. 2002, vol.13, n.30, pp. 7-18. ISSN 1808-057X. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n30/v13n30a01.pdf>> acesso em 15 de outubro de 2015.

BEZERRA, Francisco Antônio; NASCIMENTO, Diogo Toledo do; BOFF, Marines Lucia and ISHIKURA, Edison Ryu . Custeio das modalidades de consumo de recursos: um estudo de caso sobre abc em bancos. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 3, n. 3, p. 71-86, Jan. 2008. ISSN 1809-3337. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/599/535>>. Acesso em 16 de outubro de 2015.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei Complementar nº 4320. Brasília: Congresso Nacional, 1964, art.12 e 75.

BRASIL, Congresso Nacional. Lei complementar nº 101. Brasília: Congresso Nacional, 2001, art. 50

BRASIL, Congresso Nacional. Decreto 3000. Brasília: Congresso Nacional, 1999, art. 290.

BRASIL, Simeão Antônio Silveira. Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia. *Rev. contab. finanç.* [online]. 2004, vol.15, n.34, pp. 63-79. ISSN 1808-057X. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n34/v15n34a05.pdf>> acesso em 15 de outubro de 2015.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público.* [online]. 1996, Volume 121 Número I. pp. 07-34 ISSN 2357-8017. Disponível em <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702/550>> acesso em 15 de outubro de 2015.

CAMPOS, Marli; SILVA, Neide de Melo Aguiar. Gestão escolar e suas competências: um estudo da construção social do conceito de gestão. IX Congresso nacional de Educação – EDUCERE e III Encontro sul brasileiro de Psicopedagogia. 2009, Curitiba, PR. Disponível em <http://www.pucpr.br/eventos/educere/educere2009/anais/pdf/2736_1234.pdf> acesso em 11 de novembro de 2015.

CARVALHO, Maria João de. A Administração Escolar: racionalidade ou racionalidades?. *Revista Lusófona de Educação* [online]. 2013 V. 25, p. 213-229. Disponível em <<http://revistas.ulusofona.pt/index.php/rleducacao/article/view/4388/2979>> acesso em 10 de novembro de 2015.

CASTRO, Rodrigo Batista de. Eficácia, Eficiência e Efetividade na Administração Pública. XXX Encontro da Ampad. 2006, Salvador,BA. Disponível em <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-apsa-1840.pdf>> acesso em 19 de agosto de 2015.

COSTA FILHO, Juvenal Pinheiro da. Gestão por atividades em empresas de serviços: O caso de uma pequena empresa de transporte. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – UFSC, Florianópolis, 2002.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, CIPFA, p. 13-20, jan./2003.

CRESWELL, John W. Projeto de pesquisa métodos qualitativo, quantitativo e misto traduzido por Magda França Lopes. 3 Ed. Porto Alegre, Bookman, artmed, 2010.

CUNHA, Paulo Roberto da; HAUSSMANN, Darclê Costa Silva and GRIESHABER, Cleyton Luís. Aplicação do Método de Custeio ABC em Uma Instituição Privada de Educação Infantil. *Revista de Contabilidade Ufba* [online]. 2009, v. 3, n. 2, p. 49-64. Disponível

<
<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/3476/2777>>

acesso em 15 de outubro de 2015.

DATAR, Srikant, GUPTA, Mahendra. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. *The Accounting Review*, v. 69, n. 4, p. 567-91, Oct. 1994.

DEMSKI, J. S.; FELTHAM, G. A. *Cost determination: a conceptual approach*. Ames: The Iowa State University Press, 1976

FÁVARO, Reginaldo. Proposta de sistema de custos fundamentado no custeio baseado em atividades: um estudo de caso em escola particular com regime de internato, 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) UDESC. Florianópolis, 2005. Disponível em

<
http://www.tede.udesc.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=32> Acesso em 19 de agosto de 2015.

FREITAS, Neurisangelo Cavalcante; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; SANTOS, Sandra Maria dos; CABRAL, Augusto César Aquino and NASCIMENTO, Denise Cardoso do. Proposta de um sistema de apuração de custos para empresas de saneamento: um estudo de caso na companhia de água e esgoto do Ceará – Cagece. XVI Congresso Brasileiro de Custos. 2009, Fortaleza – CE.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Cad. estud.* [online]. 1999, n.21, pp. 01-18. ISSN 1413-9251. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n21/n21a02.pdf>> acesso em 19 de agosto de 2015.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIENCIA E TECNOLOGIA DO AMAZONAS, Relatório de auto avaliação Institucional. 2011, Manaus, AM.

KHOURY, Carlos Yorghi and ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *Rev. adm. empres.* [online]. 2000, vol.40, n.1, pp. 56-62. ISSN 0034-7590. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v40n1/v40n1a07>> acesso em 07 mai.2015.

KLADI, Maria Clara Estevam e FERRARI. O sistema de custos do Governo Federal e o macro processo orçamentário e financeiro da administração pública Federal. IV Congresso Consad. 2011, Brasília, DF.

LEONE, Georger S. G. e LEONE, Rodrigo J. G., *Curso de Contabilidade de Cusos*. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, Georger Sebastião Guerra, *Custos: Planejamento, Implantação e Controle*. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LOPES, Laerson Morais Silva, ROCHA, Joseilton Silveira da. Contribuições dos Sistemas de Custos ao Processo Decisório nas Instituições Privadas de Ensino Superior de Salvador-Bahia. *ReAC – Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT)*, v. 2, n. 1, p. 46-64. 2010. Feira de Santana, BA.

LOPEZ-MEJIA, María Rosa; GOMEZ-MARTINEZ, Alicia and MARIN-HERNANDEZ, Salvador. Sistema de costos ABC en la mediana empresa industrial mexicana. *Cuad. Contab.* [online]. 2011, vol.12, n.30, pp. 23-43. ISSN 0123-1472. Disponível em <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v12n30/v12n30a02.pdf> acesso em 11 mai.2015.

MACHADO, Nelson e HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2010, vol.44, n.4, pp. 791-820. ISSN 0034-7612.

MAGALHAES, Elizete Aparecida de et al. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2010, vol.44, n.3, pp. 637-666. ISSN 0034-7612.

MARQUES, Antonio Emilio Sendim. O custo-aluno: tornando fácil um tema difícil. *Universa*, Brasília, V. 3, n. 2, p. 351 - 373 out. 1995.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003

MATOS, Eliane; PIRES, Denise. Teorias administrativas e organização do trabalho: de Taylor aos dias atuais, influências no setor saúde e na enfermagem. *Texto contexto - enferm.*, Florianópolis, v. 15, n. 3, p. 508-514, Sept. 2006. Available from http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-07072006000300017&lng=en&nrm=iso. access on 20 Apr. 2015. <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-07072006000300017>.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo e PAMPLONA, Edson de Oliveira. O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. IX Congresso Brasileiro de Custos. 2002, São Paulo, SP.

MIRANDA, Nair Aguiar de e VIEIRA, Eduardo Tadeu. Modelo de apuração de custos do ensino para Instituições Federais De Ensino Superior. 2001. Leon, Espanha.

MORGAN, Beatriz Fátima, A Determinação do Custo do Ensino na Educação Superior: o caso da Universidade de Brasília. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília.

MUNARETTO, Lorimar Francisco; DIEDRICH, Márcia. Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. *Revista Universo Contábil*, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 70-86, Jul. 2007. ISSN 1809-3337. Disponível em:

<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/143/102>>. Acesso em: 16 Oct. 2015.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcelos de, Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – FGV, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3361/rvasconcellos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em 19 de agosto de 2015.

PARO, Vitor Henrique. A educação, a política e a administração: reflexões sobre a prática do diretor de escola. Educação e Pesquisa, São Paulo, v. 36, n.3, p. 763-778, set./dez. 2010. Disponível em http://www.scielo.br/pdf/ep/v36n3/v36n3a08_acesso_em_28_abr.2015.

PÊGAS, Rosana Rodrigues e MANOLESCU, Friedhilde Maria Kustner. Gerenciamento de Custos para Instituições de Ensino. XI Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VII Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba. 2007. São José dos Campos, SP.

PEÑALOZA, V. Um modelo de análise de custos do ensino superior. Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior. V. 2, p. 3. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

PINTO, Carlos Américo Barreira; SILVA, Miguel Ângelo da and FREIRE, Fátima de Souza, Mar del Plata. Metodologia de Cálculo do Custo-Aluno dos Cursos de Graduação de IES Públicas: Estudo de Caso. VII colóquio Internacional sobre Gestion Universitaria Em America del Sur 2007. Disponível em <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/78783/TRABAJOBARREIRAPINTO.pdf?sequence=1>> acesso em 12 mai.2015.

REINERT, José Nilson e REINERT, Clio. Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior. IX Congresso Internacional de Custos. 2005, Florianópolis, SC.

RODRIGUES, Denis Alves. A nova agenda da gestão pública brasileira: estudo de caso do Detran-SP. 2015. Dissertação (Mestrado em) - Escola de Artes, Ciências e Humanidades, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/100/100138/tde-31032015-131712/>>. Acesso em: 2015-09-30.

RODRIGUES, Maria Denise Nunes, PETER, Maria da Gloria Arrais , MACHADO, Marcus Vinicius Veras, MACIEL, Terezinha de Jesus Pinheiro, MENESES, Anelise Florêncio de. Modelo conceitual de apuração dos custos do processo de implantação de cursos de graduação nas universidades públicas federais. XVII Congresso Brasileiro de Custos. 2010, Belo Horizonte, MG.

SILVA, Elvis Magno da, CARVALHO, Francisval de Melo, BENEDICTO, Gideon Carvalho de, ALVARENGA, Tiago Henrique de Paula. Método de custeio de

Instituições Federais de Ensino Superior: A Metodologia do Tribunal de Contas da União & Metodologia do MEC. Congresso Internacional de Administração. 2012, Ponta Grossa, PR.

SOARES, Thiago et. al. Modelagem de estrutura de custos em Instituição de Ensino Superior. RACE, Unoesc, v. 8, n. 2, p. 267-290, jul./dez. 2009.

STORCK, Vera Suely. Natas para a história da administração brasileira: origens e desenvolvimento. Rev. adm. empres., São Paulo, v. 23, n. 3, p. 57-62, Sept. 1983. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901983000300006&lng=en&nrm=iso>. acesso em 20 abril. 2015. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75901983000300006>.

TERTO, Daniela Cunha; SOUZA, Antônio Lisboa Leitão de. O trabalho do gestor escolar e a responsabilização pelos Resultados. Seminário Ampae 2012. Disponível em <http://www.anpae.org.br/seminario/ANPAE2012/1comunicacao/Eixo03_38/Daniela%20Cunha%20Terto_int_GT3.pdf> acesso em 10 de novembro de 2015.

TREVISAN, Andrei Pittol; VAN BELLEN, Hans Michael. Avaliação de políticas públicas: uma revisão teórica de um campo em construção. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 42, n. 3, p. 529-550, June 2008. Available from <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n3/a05v42n3.pdf>>

TRINCZEK, R.; WEST, A. Using statistics and indicators to evaluate universities in Europe: aims, fields, problems and recommendations. European Journal of Education, European Institute of Education and Social Policy, v. 34, n. 3, p. 343-356, 1999.

VERGARA, Sylvia. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WERNKE, Rodney. Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. Rev. contab. finanç., São Paulo, v. 16, n. 38, p. 74-89, Aug. 2005. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000200007&lng=en&nrm=iso>. access on 14 May 2015. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772005000200007>.

WIEMER, Ana Paula Moreira e RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. UNB. 2004, Brasília, DF. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>>. Acesso em: 30 de abril de 2012.

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