

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
MESTRADO PROFISSIONALIZANTE EM ENGENHARIA**

**SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS: O MÉTODO DE CUSTEIO *ABC*
(*ACTIVITY-BASED COSTING*) COMO FERRAMENTA DE GESTÃO DE
INSTITUIÇÕES DE ENSINO
ESTUDO DE CASO**

NEUSA TERESINHA BALARDIN MONSER

Orientador: Professor Dr. Francisco José Kliemann Neto

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Fernando Gonçalves Amaral

Prof. Dr. Oscar Claudino Galli

Prof. Dr. Davi Ferreira Barros

Prof. Ms. Peter Bent Hansen

**Trabalho de Conclusão do Curso de Mestrado Profissionalizante em Engenharia como
requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia – modalidade Profissio-
nalizante – Ênfase em Gerência de Serviços**

Porto Alegre, 2003

Este Trabalho de Conclusão foi analisado e julgado adequado para a obtenção do título de mestre em ENGENHARIA e aprovado em sua forma final pelo orientador e pelo coordenador do Mestrado Profissionalizante em Engenharia, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Prof. Dr. Francisco José Kliemann Neto
Orientador
Escola de Engenharia
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof^a. Dra. Helena Beatriz Bettella Cybis
Coordenadora
Mestrado Profissionalizante em Engenharia
Escola de Engenharia
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Fernando Gonçalves Amaral
PPGEP/UFRGS

Prof. Dr. Oscar Claudino Galli
PPGA/UFRGS

Prof. Dr. Davi Ferreira Barros
Reitoria/UMESP

“ *Sê humilde se queres adquirir sabedoria;
sê mais humilde ainda,
quando a tiveres adquirido.*”

Helena Blavatsky

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida e a pela oportunidade de conviver com muitas pessoas que considero especiais e muitas outras que, de uma forma ou de outra, contribuíram de maneira especial nesta jornada.

Ao Professor Francisco José Kliemann Neto por sua atenção, paciência, orientação e sabedoria.

Ao Professor Peter Bent Hansen pela atenção, dedicação, paciência e sabedoria.

Ao Professor Almeri Paulo Finger por seu incentivo e motivação.

Ao Professor Sérgio Marcus Nogueira Tavares por sua amizade, confiança, orientação e incentivo.

Ao Professor Jaider Batista da Silva pela apresentação dos desafios que possibilitaram o meu crescimento profissional.

Ao Professor Edgar Zanini Timm pela confiança e oportunidade.

A Professora Adriana Menelli de Oliveira pelo apoio.

A Professora Lorena Neves por acreditar no meu potencial, pelo carinho, compreensão, motivação e confiança.

Aos Professores Glauco Samuel Chagas e Liciane Rosetto Ferreira pelo apoio na maravilhosa tarefa da docência.

Ao Professor Jaime Gross Garcia por sua amizade e incentivo nas intermináveis correções e leituras do texto.

Aos amigos Orlando Albino Veit e Maria Enilda Rodrigues da Silva e demais colegas pelo carinho.

Aos amigos da turma do Mestrado em Engenharia de Produção – Ênfase em Gerência de Serviços ano 2001 pela riqueza da amizade, cooperação, carinho, amor e solidariedade.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho ao pequeno grande Felipe Monser, meu filho, pela ternura e paciência nos momentos que precisei estar ausente da convivência para a elaboração deste trabalho.

Dedico ao Henrique Monser, meu esposo, pela compreensão, incentivo e carinho em todos os momentos. Ao Bruno (*In memoriam*) e Cátia Monser.

Dedico aos meus pais Delino e Ida pelo esforço e carinho na minha formação. Aos meus irmãos Gilberto, Darci (*In memoriam*), Rosane e demais familiares.

RESUMO

Com a globalização do mercado e o alto nível de competitividade no setor educacional, as organizações, para manterem-se, devem ser ágeis e competentes. Neste contexto, a gestão eficiente dos recursos e a obtenção de informações precisas que apóiem a tomada de decisão dependerão, em grande parte, de um sistema de informações de custos. Este sistema deverá ter como base um método de custeio que forneça informações, a fim de atender as distintas necessidades dos gestores dos diversos níveis hierárquico e das diversas áreas de atuação.

O trabalho consiste no estudo de uma metodologia de custeio aplicável a uma Instituição de Ensino Superior – IES privada, a qual atenda as três perspectivas que são fornecer informações para embasar a composição dos preços, para apoiar o processo decisório e para o planejamento e controle de gastos. Para tanto, partiu-se da pesquisa bibliográfica no levantamento do estado da arte relacionada ao tema. Com o estudo de caso buscou-se a identificação das necessidades de informações de custos, demandadas pelos gestores da IES, por meio de pesquisa qualitativa. A partir dessa identificação, as necessidades foram cruzadas com os métodos de custeio existentes, o que permitiu a identificação do método mais adequado a IES. Nesta etapa foi possível o cruzamento entre a teoria e a prática, onde foram comparados o método proposto em relação ao atual método adotado pela IES o que possibilitou a identificação das deficiências do modelo atual e suas causas. A partir disto, propõe-se uma sistemática mais adequada para apoiar a tomada de decisão, com o intuito de melhoria do desempenho da instituição. Os resultados obtidos demonstram o cumprimento do objetivo onde, considerando as necessidades de informações de custos dos gestores, o método de custeio por atividades é o mais adequado para o suporte a gestão da IES.

ABSTRACT

With the globalization of the market and the high level of competitiveness in the educational sector, the organizations have to be agile and qualified in order to maintain themselves running. In this context, an efficient management of the resources and the gathering of precise information which support the decision-making process, will depend, greatly, on a cost data base system. This system should have, as basis, a cost method that would provide information to attend the different management needs of the administrators, related to the different hierarchical levels and actuation areas.

This work consists of a study of cost methodology applicable to a private higher education institute – HEI, in order to attend the three perspectives, which are: to provide information to establish a price composition; to support the decision-making process; and the planning and management of expenses. To this purpose, we began with a bibliographic research to register the state of the art on the issue.

In this case study we seek the identification of cost information necessities, demanded by the administrators of HEI, through qualitative research. From this identification, the necessities were matched with existent outlay methods that permitted the identification of the most appropriate method for the HEI. In this stage, it was possible to relate theory and practice when the proposed and adopted methods were compared, allowing the identification of the deficiencies of the method presently adopted and their causes.

After this, we propose a more appropriate systematic to support the decision-making process, in order to improve the performance of the institution. The results obtained demonstrate that the objectives of this work were accomplished, and that, considering the necessities of cost information from the managers, the activity based costing method is the most adequate to support a HEI administration.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 TEMA	20
1.2 DETALHAMENTO DO PROBLEMA.....	21
1.3 OBJETIVO DO TRABALHO.....	22
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	22
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	22
1.4 LIMITES DE ESCOPO	23
1.5 JUSTIFICATIVAS	24
1.5.1 <i>Relevância</i>	25
1.5.2 <i>Oportunidade</i>	26
1.5.3 <i>Viabilidade</i>	27
1.6 METODOLOGIA.....	28
1.6.1 <i>A pesquisa</i>	28
1.6.2 <i>Pesquisa Bibliográfica</i>	30
1.6.3 <i>O Método de Estudo de Caso</i>	30
1.6.4 <i>Execução da Pesquisa</i>	31
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	32
2 A GESTÃO NO SETOR DE SERVIÇOS	34
2.1 O AMBIENTE COMPETITIVO DO SETOR EDUCACIONAL	34
2.2 GESTÃO EM SERVIÇOS	36
2.3 GESTÃO DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO	39
2.4 GESTÃO POR PROCESSOS E GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES	43
2.5 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	46
2.6 O CONTEXTO E A PROBLEMÁTICA DAS IES	49
3 SISTEMAS DE CUSTOS	54
3.1 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO	55
3.1.1 <i>Custeio por Absorção Integral</i>	55
3.1.2 <i>Custeio por Absorção Ideal</i>	57
3.1.3 <i>Custeio Variável ou Direto</i>	57
3.2 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	59

3.2.1	<i>Custo-Padrão</i>	59
3.2.2	<i>Método dos Centros de Custos</i> (<i>RKW – Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit</i>).....	60
3.2.3	<i>Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP</i>	61
3.2.4	<i>Custo Baseado em Atividades ou ABC (Activity-Based Costing)</i>	62
3.3	COMPARATIVO E COMPLEMENTARIDADE ENTRE MÉTODOS E PRINCÍPIOS	67
3.4	CUSTOS EM SERVIÇOS.....	71
3.5	CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO	71
3.6	TECNOLOGIA E SISTEMA DE INFORMAÇÃO: CUSTO X BENEFÍCIO DAS INFORMAÇÕES NAS ORGANIZAÇÕES.....	74
4	ESTUDO DO CASO.....	79
4.1	DESCRIÇÃO DA IES E DO MERCADO.....	81
4.2	DESCRIÇÃO DA GESTÃO DA IES	82
4.3	DESCRIÇÃO DO ATUAL SISTEMA DE CUSTOS.....	83
4.3.1	<i>Centros de Custos da IES</i>	85
4.3.2	<i>Composição dos gastos da IES</i>	87
4.3.3	<i>Atribuição dos custos da IES</i>	88
4.3.4	<i>Metodologia de Distribuição dos Custos Indiretos e Despesas Administrativas</i>	90
4.4	A PESQUISA DE CAMPO.....	96
4.4.1	<i>Questões Formuladas</i>	99
4.4.2	<i>Resultado da Pesquisa</i>	99
4.4.3	<i>Análise das Necessidades dos Gestores da IES em Relação as Características dos Métodos de Custeio</i>	106
5	EXEMPLO ILUSTRATIVO DE APLICAÇÃO DO ABC E PROPOSTA DE METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO	113
5.1	APLICAÇÃO DO MÉTODO ABC NA IES	114
5.2	CÁLCULO DOS CUSTOS PELO MÉTODO ATUAL	121
5.3	COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS: MÉTODO ABC X MÉTODO ATUAL	122
5.4	PROPOSTA DE METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO DO ABC EM IES	126
6	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	139
6.1	CONCLUSÕES	139
6.2	RECOMENDAÇÕES.....	144
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	145
	ANEXOS.....	149

LISTA DE ANEXOS

Anexo A – Planilha de Custos de Fixação das Anuidades Escolares – Decreto nº 3274 de 06 de dezembro de 1999	150
Anexo B – Organograma da IES.....	153
Anexo C – Estrutura Analítica dos Centros de Custos da IES.....	154
Anexo D – Instrumento de Pesquisa – Questionário	159
Anexo E – Tabulação dos Dados do Questionário... ..	167

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo de gestão e fatores de influência.....	41
Figura 2 – Exemplo de fluxo básico de uma IES	43
Figura 3 – Modelo de Gestão Baseada em Atividades.....	45
Figura 4 - O <i>ABC</i>	65
Figura 5 – Enfoques de um sistema de custeio.....	73
Figura 6 – Modelo Operacional de um Sistema de Informações Contábeis	78
Figura 7 – Metodologia de Implantação do Método de Custeio <i>ABC</i>	136
Figura 8 – Metodologia <i>ABC</i> e <i>PDCA</i>	138

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Educação Básica – Matrículas Brasil: 1995 – 2010 (em mil).....	18
Quadro 2 - <i>ABC (Activity - Based Costing) versus VBC (Volume Based Costing)</i>	63
Quadro 3 - Síntese dos Sistemas de Custos.....	70
Quadro 4 - Estrutura Sintética de Centros de Custos da IES	87
Quadro 5 - Estrutura de rateio do atual modelo de custos da IES.....	91
Quadro 6 – Direcionadores de custo da IES.....	92
Quadro 7 – Mapa da composição dos custos e despesas administrativas	92
Quadro 8 – Percentuais de distribuição do custo indireto e despesa administrativa ao custo de ensino – em função do número de alunos	93
Quadro 9 – Mapa da distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas	94
Quadro 10 – Mapa sintético após a distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas.....	95
Quadro 11 – Matriz de Relacionamento: Características imprescindíveis de um sistema de custeio x Métodos de Custeio	106
Quadro 12 – Matriz de Relacionamento: Necessidades da IES x Métodos de Custeio Categoria: Direção.....	108
Quadro 13 – Matriz de Relacionamento: Necessidades da IES x Métodos de Custeio Categoria: Administrativos.....	109
Quadro 14 – Matriz de Relacionamento: Necessidades da IES x Métodos de Custeio Categoria: Acadêmicos.....	110
Quadro 15 – Mapa de relacionamento atividades x recursos (centro de custo).....	116
Quadro 16 – Custo das atividades	119
Quadro 17 – Exemplo de atividades da IES e respectivos direcionadores de custos.....	120
Quadro 18 – Comparativo das proporções de distribuição	121
Quadro 19 – Mapa de alocação de custos – Modelo Atual adotado pela IES.....	122
Quadro 20 – Mapa de alocação de custos – Modelo Atual	123
Quadro 21 – Mapa de alocação de custos – Modelo ABC.....	123
Quadro 22 – Comparativo dos modelos	124

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplo de atividades e respectivos direcionadores de custo (*cost driver*) 67

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Composição dos gastos da IES	88
Gráfico 2 - Tipo de informações mais utilizadas no processo de tomada de decisão	100
Gráfico 3 - Percentual de auxílio das informações de custos na tomada de decisão.....	101
Gráfico 4 - Classificação das informações de custos, para fins de tomada de decisão, fornecidas pelo atual sistema de custos	102

1 INTRODUÇÃO

Historicamente os grandes conflitos e crises mundiais têm desencadeado um grande avanço em áreas como a médica, tecnológica, econômica, entre outras.

A evolução tecnológica é, em grande parte, a responsável pela dinâmica da disseminação do conhecimento. A possibilidade de ter-se a informação quase em tempo real da ocorrência do fato, era inimaginável há algumas décadas atrás. A rapidez e a qualidade das transmissões de dados, interligando as nações pela rede mundial de computadores (internet), vem promovendo a disseminação das informações entre os povos do planeta.

Segundo McKenney (1998), “as tecnologias da informação atuais interligam as organizações em tempo real sem qualquer respeito à geografia, efetivamente globalizando a sociedade.”

O saber é um dos produtos mais valiosos do momento, pois está-se vivendo a era do conhecimento. O mercado de trabalho exige profissionais cada vez mais qualificados. A graduação, no ensino superior, já não mais é suficiente, não no conceito de que a qualificação

não é o bastante para determinada função, mas a questão-chave é a reciclagem do conhecimento. A dinâmica do mundo moderno é tão intensa que a atualização faz-se necessária constantemente.

Há um novo conceito que vem se firmando-se no meio educacional, o de que hoje ensina-se e aprende-se a vida toda e não somente nos períodos regulamentares tradicionais. Porém é um conceito sim, que vem revolucionar a área da educação. Este fato reflete-se na oferta de vagas para as pessoas ditas da terceira idade. Elas estão retornando aos bancos escolares, tanto para completar a educação básica, como também o ensino superior. Eis uma oportunidade de um novo nicho de mercado.

Uma das tendências é o ensino tradicional estar evoluindo rapidamente para o ensino à distância, porque os recursos tecnológicos existentes hoje, como a Internet, estão dando sustentação.

O cenário que vem delineando-se no país, segundo dados do Ministério da Educação e Cultura - MEC/Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais – Anísio Teixeira - INEP, quadro 1, evidencia uma expectativa de expansão considerável na demanda pelo ensino médio nos próximos oito anos.

<i>ANO</i>	<i>Total</i>	<i>Ensino Fundamental</i>		<i>Ensino Médio</i>
		1 ^a . a 4 ^a .	5 ^a . a 8 ^a .	
1995	32.544	20.041	12.503	5.313
1996	33.131	20.027	13.104	5.739
1998	35.488	21.164	14.325	6.962
2000*	35.439	20.151	15.288	8.774
2002*	34.947	19.282	15.666	10.020
2004*	34.253	18.562	15.691	10.297
2005*	33.879	18.255	15.624	10.383
2008*	32.813	17.552	15.261	10.446
2010*	32.225	17.245	14.980	10.369

Quadro 1 – Educação Básica – Matrículas Brasil: 1995 – 2010 (em mil)

Fonte: MEC/INEP/SEEC (*) Dados estimados

Esta expectativa elevada da demanda pelo ensino médio, conseqüentemente, refletirá nos anos subseqüentes, na demanda por vagas no ensino superior.

No Brasil, dos 2,12 milhões de matrículas no ensino superior, 1,15 milhões estão concentradas na região sudeste e 419 mil na região sul. Segundo a dependência administrativa, 37,84% das matrículas no nível superior do país são de domínio público (federal, estadual e municipal) e 62,16% são privadas (particular). Do total de matrículas da região sul, 45,04% são da administração pública e 54,96% são da administração privada.

Segundo o Plano Nacional de Educação, Lei nº. 10.172, de 09 de janeiro de 2001, o governo municipal e estadual tem como meta a priorização da educação básica. Os estados estão obrigados a aplicar 15% da receita de impostos no ensino fundamental. Os demais 10% vinculados à educação, deverão ser aplicados prioritariamente no ensino médio. Em muitos estados, os governos estaduais têm expandido a sua atuação para o ensino superior, como é o caso do Rio Grande do Sul, com a recente criação da universidade estadual (UERGS).

Os novos entrantes no mercado da educação são: o governo, pela expansão da atuação no ensino, a iniciativa privada representada por empresas mercantis e a concorrência externa.

As empresas privadas descobriram no setor educacional uma atividade lucrativa. Aliado a esse fato, os concorrentes externos, como no caso da Apollo International, maior grupo empresarial de ensino dos Estados Unidos, parceria do grupo mineiro Pitágoras, vem acirrando ainda mais a disputa por este mercado.

Se de um lado há uma perspectiva animadora de ampliação do mercado, pela demanda futura pelo ensino superior, haja vista a busca constante da população pelo aprimoramento profissional, por outro lado a concorrência tem intranquilizado os gestores nessa área. Estes fatos, aliados ao gradativo aumento de exigência de qualidade do ensino superior pelo MEC, têm levado as instituições a repensarem os seus modelos de gestão, tanto na área administrativa quanto na área acadêmica (de produção). Os gestores destas instituições deverão mudar o perfil de administração, em alguns casos, um tanto empíricas para uma administração profissional. Há hoje uma infinidade de técnicas, tecnologia e ferramentas de gestão disponíveis. Caberá a eles analisar e planejar suas ações, considerando a sensibilidade de cada um, para melhor gerir o negócio.

Nesse cenário, que envolve sistema de informações de custos, gestão e processo decisório, o estudo baseia-se na pesquisa sobre a utilização das informações de custos na gestão de uma Instituição de Ensino Superior - IES. A instituição é uma sociedade civil, de fins filantrópicos, confessional e sem fins lucrativos, tendo como foco o ensino superior.

A partir disto tem-se a seguir a apresentação do tema a que este estudo se propõe analisar.

1.1 TEMA

As instituições de ensino particular de educação básica amargam a redução gradativa de alunos, ocasionada principalmente pela redução do poder aquisitivo da população, comportamento social (redução do número de filhos) e o aumento da oferta de vagas pela rede pública resultado, em grande parte, da política educacional (Plano Nacional de Educação). O segmento do ensino superior está em franco crescimento, haja vista a perspectiva do aumento de egressos do ensino médio previsto para os próximos anos.

O setor educacional também tem sua gestão afetada pelas variáveis externas: econômicas, tecnológicas, ambientais, sociais, demográficas e físicas, não-controláveis, com relevante impacto nos resultados. As ações sobre as variáveis internas, controláveis, irão depender do modelo de gestão adotado pela IES.

A gestão de uma instituição de ensino é composta por dois grandes núcleos de ação, o núcleo acadêmico e o núcleo administrativo, indissociáveis obviamente quanto ao objetivo institucional, porém com focos diferentes quanto à forma de gestão. A gestão do núcleo administrativo está voltada ao gerenciamento dos recursos financeiros e materiais, de pessoal que apóiam o núcleo acadêmico. Este, por sua vez, objetiva basicamente a formação (qualificação) do aluno.

O tema que norteia o presente trabalho consiste no estudo do método de custeio adotado por uma IES, pela comparação do modelo atual, tomando-se por base a literatura, com os demais métodos de custeio hoje existentes. O estudo busca verificar o quanto o sistema adotado, por esta IES, atende as expectativas de informação de custos dos gestores, em nível estratégico e tático, e identificar quais são as necessidades de informação de custos que permitirão auxiliá-los na gestão e no processo de tomada de decisão.

1.2 DETALHAMENTO DO PROBLEMA

Dado o contexto atual, considerando o ambiente competitivo em que as instituições encontram-se inseridas, as questões que envolvem o problema da IES são:

- O modelo atual de custeio permite fornecer informações de custos que atendam a necessidade dos gestores da IES, do nível tático e do estratégico?
- As informações de custos fornecidas são suficientes para embasar as tomadas de decisões, em nível tático e estratégico?
- Quais são as necessidades de informações de custos que os gestores demandam como ferramenta de gestão?
- O custo dos serviços prestados reflete realmente a realidade, considerando o atual modelo?

- Qual o modelo ideal de custos para a IES, o qual possa ser uma ferramenta de gestão que auxilie os gestores nas suas tomadas de decisão?

1.3 OBJETIVO DO TRABALHO

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo principal do estudo consiste na análise e comparação do sistema de custeio adotado pela instituição, objeto do estudo de caso, com o estado atual da arte e, ainda, com as necessidades de informações de custos demandadas pelos gestores da IES. A partir disto propor uma sistemática mais adequada para apoiar a tomada de decisão, com o intuito de melhoria do desempenho da instituição.

A presente proposta constitui na etapa inicial do desenvolvimento de um método de avaliação de desempenho, o qual deverá estar alinhado com os objetivos estratégicos da instituição.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, faz-se necessário o atendimento de alguns objetivos secundários, a saber:

- a) Abordar os métodos de custeio, tomando-se por base a bibliografia existente e o estado da arte;
- b) Compreender os modelos de gestão existentes, inclusive o modelo de gestão nas IES, a partir da abordagem bibliográfica;
- c) Identificar as necessidades de informações de custos dos gestores da IES;
- d) Considerando o custo na perspectiva de ferramenta de gestão, suporte à tomada de decisão e formação de preço, compreender as deficiências do sistema de custeio atual e suas causas;
- e) Identificar uma metodologia de custeio mais adequada às necessidades da instituição e propor a estruturação deste método.

1.4 LIMITES DE ESCOPO

O presente trabalho busca analisar o sistema de custeio adotado pela instituição, sendo que os dados pesquisados e as ações compreendem os níveis estratégico, tático e operacional.

Têm-se como limites de escopo do trabalho:

- Analisar o caso de uma instituição de ensino;
- Analisar, para a validação da sistemática proposta, o custo de uma atividade especificamente;

- Analisar o sistema de custeio com fins gerenciais, destinado ao apoio da gestão e do processo de tomada de decisão dos gestores.

O presente trabalho não tem a pretensão de testar à exaustão todos os princípios e métodos (tradicionais e modernos) de custeio. E, também, não tem a pretensão de discutir os rumos estratégicos da instituição. Não foram feitos estudos de interface com os clientes, no que diz respeito à administração e o projeto político-pedagógico.

Cabe ressaltar que não são discutidos e abordados, neste trabalho, pontos que se refiram à administração acadêmica, ou seja, questões pedagógicas e regimentais.

1.5 JUSTIFICATIVAS

A conjuntura atual do país, o cenário do setor educacional com suas perspectivas de expansão e as alternativas de mercado, bem como a concorrência (empresas mercantis) já instalada no setor, têm impulsionado os gestores das instituições de ensino a revisar e reavaliar os modelos de gestão adotados. A tomada de decisão muitas vezes baseada em métodos empíricos, já não tem mais lugar. As margens resultantes cada vez menores e, por vezes inexistentes, obrigam os gestores a tomarem decisões com risco mínimo de erro.

Barros (2003), em seminário promovido pela *ALAIME - Asociación Latinoamericana de Instituciones Metodistas de Educación*, afirma que:

as grandes empresas educacionais, ainda que tenham visão estreita empresarial, tem a sua proposta disseminada com certa agressividade no mercado, com grande apelo a marca, sendo, merecidamente ou não, conhecidas nacionalmente. E completa sua reflexão afirmando, também, que para o bem ou para o mal temos um mercado, e o mercado está aí e não perdoa a incompetência, não perdoa os desavisados e acaba excluindo aqueles que não conseguem antever, ir além, e se preparar para o futuro.

A profissionalização da gestão e dos gestores, nesse ramo de atividade, tem sido a tônica e disto depende o êxito do negócio. Aliás, questões como mercado, lucro e negócio são termos, ainda hoje, abominados por alguns gestores deste ramo. Há de se considerar que a lei de mercado vale, igualmente, para as empresas e para instituições de ensino, com ou sem fins lucrativos.

O presente trabalho busca aliar a avaliação da melhor forma de distribuição de custos, adaptada ao setor educacional, considerando as suas especificidades, com uma nova visão que possibilite a gestão de custos, buscando a melhoria dos resultados.

1.5.1 Relevância

O tema é relevante:

- Pela necessidade de profissionalização e inovação, o que irá trazer uma nova visão de gestão de custos para a organização;
- Pela dificuldade de racionalização de custos, o mercado exige preços cada vez mais competitivos;

- Pelo fato da fixação do preço de venda dos serviços educacionais ser calcada em planilhas de custo, instituídas por decreto federal, forma esta que o governo adotou para monitorar e controlar os reajustes das mensalidades escolares, ocasionando o engessamento da receita, com reajuste anual;
- Por proporcionar uma análise e avaliação dos diversos sistemas de custeio, para validar ou não o atual método adotado, cientificamente, e identificar, entre eles o mais adequado à instituição de ensino.

1.5.2 Oportunidade

O tema é oportuno:

- Pois a instituição está passando por uma fase de transição em que estão sendo desenvolvidos planos para expansão. O momento está sendo pautado por avaliações, inclusive da forma de gestão da instituição;
- Mercado (clientes), muito em função da conjuntura econômica do país, não estão dispostos a pagar mais pelo serviço, desta forma a revisão da sistemática de custos é oportuna como uma forma de avaliação dos atuais preços cobrados pelos serviços;

- Quando identificado o método mais adequado de custeio, poder-se-á padronizar o método de distribuição de custos para as demais instituições que compõem o mesmo grupo educacional.

1.5.3 Viabilidade

O tema é viável:

- Pois há uma estrutura organizacional bem definida, na qual a contabilidade adota o sistema de centros de atividades (ou custo) e critérios claros de distribuição, para a apropriação dos custos, o que contribui para o trabalho ser desenvolvido;
- Há o conhecimento da estrutura de funcionamento da instituição e a sua dinâmica de distribuição de custos;
- Há disponibilidade de dados e informações para o bom desenvolvimento do trabalho.

Considerando-se as questões expostas, conclui-se que o tema abordado no presente trabalho é relevante, oportuno e viável.

1.6 METODOLOGIA

O conceito de método segundo Trujillo *apud* Lakatos (1991), em relação a ciência, é o de que os métodos são instrumentos básicos que tem por objetivo ordenar o pensamento em sistemas, traçando de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo.

1.6.1 A pesquisa

A pesquisa constitui-se da atividade que tem por objetivo a solução de problemas, através da aplicação de processos científicos. Parte, pois, de uma dúvida ou problema e, com a aplicação de método científico, busca a resposta ou solução (CERVO; BERVIAN, 1983, p. 50).

Segundo Silva e Menezes *apud* Ribeiro (2000), quanto à caracterização a pesquisa pode ser classificada sob vários critérios. Do ponto de vista da natureza a pesquisa pode ser classificada como Básica e Aplicada. Neste caso a pesquisa é aplicada quanto à sua natureza, pois é orientada à geração de conhecimentos dirigidos à solução de problemas específicos.

- Ainda, segundo o autor, a pesquisa pode ser classificada, quanto à abordagem, em: pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa. Neste estudo, quanto à abordagem, a **pesquisa é qualitativa**, pois irá lidar com dados qualitativos, comparações, depoimentos e, também, **quantitativa** pela razão de utilizar dados quantitativos, ou seja, dados numéricos.

Uma pesquisa qualitativa pode ou não ser interpretativa, dependendo dos pressupostos adotados. Pesquisas interpretativas partem do pressuposto de que a compreensão da realidade é feita através de construções sociais. Linguagem e significados são construções sociais. Os estudos interpretativos procuram compreender um fenômeno através dos significados atribuídos pelas pessoas e pelos métodos interpretativos.

Quanto aos objetivos da pesquisa, segundo Gil *apud* Ribeiro (2001), a pesquisa pode ser classificada como: pesquisa exploratória, descritiva e explicativa. Neste estudo, o objetivo da pesquisa tem caráter exploratório, pois tem por intuito proporcionar maior visibilidade do problema e auxiliar na construção de hipóteses. Congrega o levantamento bibliográfico, entrevistas e análises de casos que auxiliem na compreensão do contexto. As características da pesquisa exploratória, quanto ao objetivo, são peculiares da Pesquisa Bibliográfica ou do Estudo de Caso.

E, ainda, a pesquisa pode ser classificada segundo Gil *apud* Ribeiro (2001) , sob o ponto de vista dos procedimentos, como: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa *ex-post-facto*, pesquisa ação e pesquisa participante. No presente estudo, quanto ao método utilizado, haja vista a pesquisa ser de caráter exploratório, quanto aos procedimentos, o trabalho inclui a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

O método a ser usado baseia-se:

- Na pesquisa bibliográfica para esclarecer as fontes, para divulgá-las, para analisá-las, para refutá-las ou para estabelecê-las;

- No Estudo de Caso, para confrontar a teoria com a prática.

1.6.2 Pesquisa Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica “trata do levantamento de toda bibliografia já publicada e que tenha relação com o tema em estudo” (MARCONI; LAKATOS, 1982) e “tem por finalidade conhecer as contribuições científicas que se efetuaram sobre determinado assunto” (TRUJILLO; FERRARI, 1982).

Como lembra Trujillo e Ferrari (1982) a pesquisa bibliográfica “é o ato de ler, selecionar, fichar e arquivar tópicos de interesse para a pesquisa em pauta.”

1.6.3 O Método de Estudo de Caso

Toda estratégia de pesquisa possuiu vantagens e desvantagens. Nenhuma pode ser sempre considerada mais apropriada que as outras. O estudo de caso é uma metodologia apontada como particularmente apropriada para determinados tipos de problemas, como aqueles em que pesquisa e teoria estão em estágio inicial de formação ou aqueles baseados na prática, quando a experiência dos atores é importante e o contexto de ação é crítico.

O estudo de caso lembra Triviños (1987), é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma *unidade* que se analisa aprofundadamente. Esta definição determina suas características

que são dadas por duas circunstâncias: a natureza e abrangência da unidade e o suporte teórico que servem de orientação ao investigador.

O estudo de caso é definido como aquele que examina um fenômeno em seu ambiente natural, pela aplicação de diversos métodos de coleta de dados, visando obter informações de uma ou mais entidades. Essa estratégia de pesquisa possui caráter exploratório, onde nenhum controle experimental ou de manipulação é utilizado.

O estudo de caso visa confrontar o modelo existente na literatura com o modelo implementado nas empresas. O objetivo é verificar se as questões emergentes na literatura já possuem reflexos na prática das empresas.

1.6.4 Execução da Pesquisa

Cada método de pesquisa pode utilizar uma ou mais técnicas para coleta de dados. No estudo de caso, as principais técnicas empregadas passam por entrevistas, técnicas observacionais, questionários, relatórios das empresas, memorando, artigos e outros. A escolha do método de pesquisa influencia na forma de como o pesquisador coletará seus dados. A qualidade de uma pesquisa qualitativa depende, sobretudo, da capacidade de coletar dados de alta qualidade.

No método do estudo de caso foram utilizadas duas técnicas que são: dados documentais para contextualizar a sistemática de custos da IES e o questionário para o levantamento de dados qualitativos e quantitativos para subsidiar o estudo.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

O estudo está estruturado em seis capítulos, além das referências bibliográficas, os quais são apresentados a seguir:

No Capítulo 1 são apresentados o tema, a identificação do problema, os objetivos, bem como a justificativa e a metodologia utilizada para a execução do trabalho. Também é abordada, neste capítulo, a limitação do estudo.

No Capítulo 2 são apresentados, na primeira etapa da revisão bibliográfica, o ambiente competitivo do setor educacional e a gestão no setor de serviços onde são abordados os diversos modelos de gestão e a problemática da gestão das IES.

No Capítulo 3, na segunda etapa da revisão bibliográfica, o foco principal é a abordagem dos sistemas de custeio, onde apresenta-se uma nova ótica que consiste na separação e conceituação de princípios e métodos de custeio e seus respectivos componentes. Neste capítulo são apresentados os princípios e métodos numa perspectiva de complementaridade. É abordada, também nesse contexto, a tecnologia e o sistema de informações de custos, no prisma da relação do custo *versus* benefício da informação.

No Capítulo 4 é apresentado o estudo de caso, onde a instituição de ensino superior – IES, objeto do estudo, é caracterizada, situada no mercado de ensino, é abordada sua forma de gestão e seu sistema de custos. A pesquisa, apresentada nesse capítulo, tem por finalidade identificar as necessidades dos gestores da IES, em nível tático e estratégico, em relação as

informações de custos. Estas necessidades são cruzadas com as características dos métodos de custeio existentes , para a identificação de qual método é o mais apropriado para a IES.

No Capítulo 5 o método de custeio atual, adotado pela IES, é comparado com o método de custeio proposto, com o objetivo de evidenciar o tratamento dado aos componentes de custos indiretos e despesas administrativas em relação aos produtos/serviços. São apresentados os resultados da análise comparativa dos métodos, bem como as vantagens e desvantagens do método proposto. Neste, capítulo, ainda, é proposta uma nova metodologia de implantação do método de custeio *ABC*.

No Capítulo 6 são apresentadas as conclusões resultantes do estudo e recomendações para possíveis trabalhos a serem desenvolvidos.

2 A GESTÃO NO SETOR DE SERVIÇOS

2.1 O AMBIENTE COMPETITIVO DO SETOR EDUCACIONAL

Com o mercado globalizado, vivencia-se uma nova era em termos de competição. As barreiras dos mercados, antes, isolados e protegidos estão se desintegrando. (TACHIZAWA; ANDRADE, 2001).

Neste contexto de queda de barreiras entre os setores econômicos, o setor educacional também é afetado. As instituições de ensino, em grande parte, tinham a origem em congregações religiosas. Atualmente, empresas mercantis estão entrando neste setor econômico, como é o caso da Trevisan, uma empresa de auditoria e consultoria que ampliou a sua atuação para o ensino superior.

Paulo Finger *apud* Barros (2003) afirma que a educação é um negócio que movimenta bilhões de dólares e que isto tem atraído os grandes grupos financeiros e investidores, na busca de maximização do lucro para suas aplicações financeiras, tornando a competição uma dura realidade.

Muitas instituições de ensino tiveram que encerrar suas atividades, nos últimos anos, por causa da visão míope do negócio, pois a concorrência era vista somente como ameaça em termos regionais, isto quando era considerada. Muitos gestores acreditavam somente na supremacia e na filosofia da sua instituição. Porém, a mudança constante do cenário: variáveis demográficas, econômicas, sociais, entre outras impeliram-nas a sucumbir. Aos sobreviventes deste mercado restaram a busca constante da eliminação da ineficiência e das atividades que não agregam valor ao produto/serviço e bem como, revisar as estratégias de gestão.

Na educação básica a disputa não se restringe somente às grandes instituições, há também novos entrantes neste mercado. A concorrência está pulverizada em pequenas escolas que têm em média 100 e 200 alunos, as quais atendem a demanda regional das cidades (FINGER, 2003).

Outra ameaça ao mercado é o da concorrência externa do setor educacional, fato este inimaginável há alguns anos atrás. A concorrência tradicional era restrita a alguns setores da economia, como manufatura e serviços (bancos, seguradoras e outros). Entretanto, a concorrência no setor educacional é real e tem perturbado os gestores das instituições de ensino.

O aumento da competitividade, no segmento de mercado do ensino, tanto em termos de preço, geralmente imposto pelo mercado, como em termos de qualidade (similar entre os concorrentes), tem impulsionado as instituições tanto à profissionalização quanto à utilização de novas formas de gestão. Não há mais espaço para amadorismos e para administração empírica. A cultura da profissionalização deverá nortear as ações, como também a busca de novas técnicas de gestão para a melhoria do desempenho destas instituições.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p.31):

Aumentou a concorrência no setor de serviços. Muitas organizações de serviços estão acelerando as adaptações simplesmente para sobreviver. O aumento da concorrência tornou os gestores nesse setor mais conscientes da necessidade de usar as informações contábeis para o planejamento, o controle e as tomadas de decisão. Com a sua procura por melhores informações e produtividade, o setor de serviços aumentará sua demanda por informações de gestão de custos.

Considerando essa competição de mercado, Tachizawa (2001, p.22) afirma que “as organizações, entre elas as instituições de ensino superior – IES, não podem mais sentirem-se excessivamente confiantes com as fatias de mercado e as posições competitivas conquistadas.” E propõe um novo modelo de gestão passível de ser adotado pelas IES, para fazer frente aos novos tempos.

2.2 GESTÃO EM SERVIÇOS

O crescimento do setor terciário, em detrimento dos setores primário e secundário, nas últimas décadas tem sido considerável. No Brasil, o setor de serviços representava, em 2002, 60,35% do Produto Interno Bruto - PIB segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Este crescimento traz consigo a importância do aperfeiçoamento da gestão deste setor. O setor de serviços possui características diferentes da manufatura.

A característica mais evidente de diferenciação da manufatura e dos serviços é quanto ao produto, pois o serviço é um produto intangível. Na manufatura o produto final do processo de transformação (produção) é palpável, visível, suas características de qualidade

são visíveis e possíveis de serem avaliadas. O próprio processo produtivo é favorável na implantação de métricas para as diversas necessidades de avaliação de desempenho e custo. Em contrapartida, os serviços são intangíveis e invisíveis.

Como medir e avaliar o processo de prestação de serviços, uma vez que envolve o fator humano? Quanto ao tempo de atendimento ou prestação do serviço, no caso de um banco, provavelmente o cliente tenha maior necessidade de rapidez no atendimento. Já no caso de uma consulta médica, o cliente (paciente) irá considerar ruim um atendimento médico de alguns minutos.

A percepção da qualidade na manufatura é bem mais apurada, o produto evidencia as características de qualidade. Nos serviços a avaliação da qualidade é subjetiva.

Outra característica de diferenciação é o estoque. Na manufatura os produtos podem ser estocados, já os serviços não são possíveis de serem estocados.

No setor de manufatura, por suas características de controles e métricas de produção, há facilidade na medição dos desperdícios. No setor de serviços esta medição torna-se difícil por meios tradicionais de controles. Todavia as novas metodologias existentes, da lógica de processos e gerenciamento por atividade, permitem identificar as atividades que não agregam valor. E, sob este prisma, tem-se a possibilidade de identificar as atividades que são dispensáveis e se caracterizam como desperdício.

Bornia (2002, p. 32) afirma que:

Todas as empresas (inclusive de serviços) estão sendo obrigadas a se adaptar à nova realidade do mercado e a se aperfeiçoar de forma contínua e eficiente. Uma das principais tarefas da gerência da empresa moderna é, portanto, a identificação e eliminação dos desperdícios ocorridos durante as suas atividades, pois a concorrência atual exige especialização e competência nas atividades da empresa, se essa quiser manter-se no mercado.

O desperdício nada mais é do que o esforço econômico empregado que não agrega valor ao produto ou serviço. Pode ser visto também como a ineficiência nos processos. Há como identificar desperdícios em uma organização de serviços a partir de uma análise mais crítica nos procedimentos operacionais. Como, por exemplo, quais os relatórios que são realmente necessários para a tomada de decisão. Somente neste item, muitas empresas evitariam um montante significativo de esforço e dinheiro, pois produzem uma gama de relatórios para os quais não há uma utilização prática no processo de tomada de decisão. Isto ocorre muito pela inércia do processo, em que relatórios são criados para uma circunstância específica e acabam integrando a rotina de fornecimento de informação, e ninguém sequer questiona sua utilidade.

Haja vista as diferentes características dos setores de manufatura e de serviços, nem todas as técnicas de gestão são apropriadas a todos os segmentos da economia. Nesse sentido são abordados, a seguir, os modelos de gestão existentes e especificamente a gestão de instituições de ensino e a problemática que envolve o setor educacional, com a finalidade de proporcionar maior visibilidade para o entendimento do estudo.

2.3 GESTÃO DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Há necessidade, antes de abordar o assunto da gestão de instituições de ensino, de caracterização dessas instituições do meio educacional. O setor é composto por instituições de ensino públicas e privadas. No segmento das instituições de iniciativa privada, têm-se: instituições de cunho confessional, normalmente sem fins lucrativos, instituições com fins lucrativos, instituições mantidas por fundações ou organizações comunitárias, e também as de cunho mercantil.

No ambiente empresarial tem sido muito utilizado o termo modelo de gestão. Entretanto, o entendimento do que é um modelo de gestão se faz necessário. Beuren (1998) conceitua modelo de gestão como a representação teórica do processo de administrar uma organização, a fim de garantir a consecução da missão para a qual foi concebida. A essência do modelo de gestão nada mais é do que a forma de gerir a organização alinhada à execução da missão.

Para Perez Júnior (1995) “o modelo de gestão adotado representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seu negócio. Esse modelo é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados.”

A gestão de instituições de ensino é distinta, inclusive do ramo de serviços, visto suas características e peculiaridades. No caso das instituições de ensino (administração escolar) afirma Campbel apud Tavares (1995, p.26):

A especificidade da administração escolar deriva de três fatores:

a) papel específico da educação na sociedade – o sistema educacional tem suas principais funções oriundas de outros sistemas e por outro lado, do bom funcionamento do sistema educacional depende o efetivo funcionamento de outros sistemas;

b) natureza da organização educacional –

- o objetivo da educação escolar é abstrato e de difícil mensuração, além de muito preso a preconceitos sociais arraigados;

- o administrador escolar confronta-se com um grupo de clientes que não é da sua escolha; daí, a formação de um universo bastante amplo, diverso e, conseqüentemente, complexo;

c) grupos de referência do administrador escolar

- professores, cuja formação e especialização pode ser superior à do administrador; a comunidade onde está inserida a escola, público este diversificado, sendo as pessoas muitas vezes estranhas ao “métier” educacional mas interessadas em participar.

A gestão de instituições de ensino tem sido uma tarefa árdua, principalmente pelos resultados. Antes em situação mais confortável, essa margem tem reduzido nos últimos anos, principalmente em instituições de educação básica. Neste mesmo período têm-se assistido as grandes mudanças no setor de ensino, onde o cenário mudou consideravelmente, a concorrência, a evasão de alunos, as transferências para a rede pública, as duras exigências de qualidade, pelo MEC, reduziram as margens de resultado. Neste contexto uma administração austera e com grande profissionalismo que alie visão de negócio e técnicas de gestão, tem mais chance de êxito.

As instituições de ensino, como qualquer outra empresa do setor econômico, sofrem influências externas. Para dar maior visibilidade a este cenário apresentamos na figura 1 a conjuntura que envolve o setor com as variáveis externas que exercem influência na gestão. Neste meio é apresentado, também, o ambiente conjuntural de uma instituição de ensino, que envolve desde o fornecedor de bens e serviços até a colocação do profissional no mercado de trabalho.

As técnicas, metodologias e ferramentas de administração são aplicadas e aprimoradas no setor de manufatura, desde a revolução industrial e discutidas amplamente pela área acadêmica. Percebe-se, no entanto, que este conhecimento, desenvolvido na academia, não é aplicado nas próprias instituições.

Neste mesmo prisma, Paiva (1999, p.5) afirma que:

Se existe um local onde o conhecimento é o principal produto da instituição, este local são as universidades. E por mais estranho que possa parecer, é exatamente nestes locais onde ele se encontra de forma mais fracionada e “feudalizada”. Muitos são os casos de departamentos que se aprofundam de tal modo em seu próprio campo, que esquecem da existência e das relações existentes entre os demais. Os currículos universitários até tentam dar ao discente uma visão ampla em seu período de formação, contudo, o tempo dedicado a este diálogo, bem como a prática demonstrada pelo corpo docente estão muito longe de atingir este propósito.

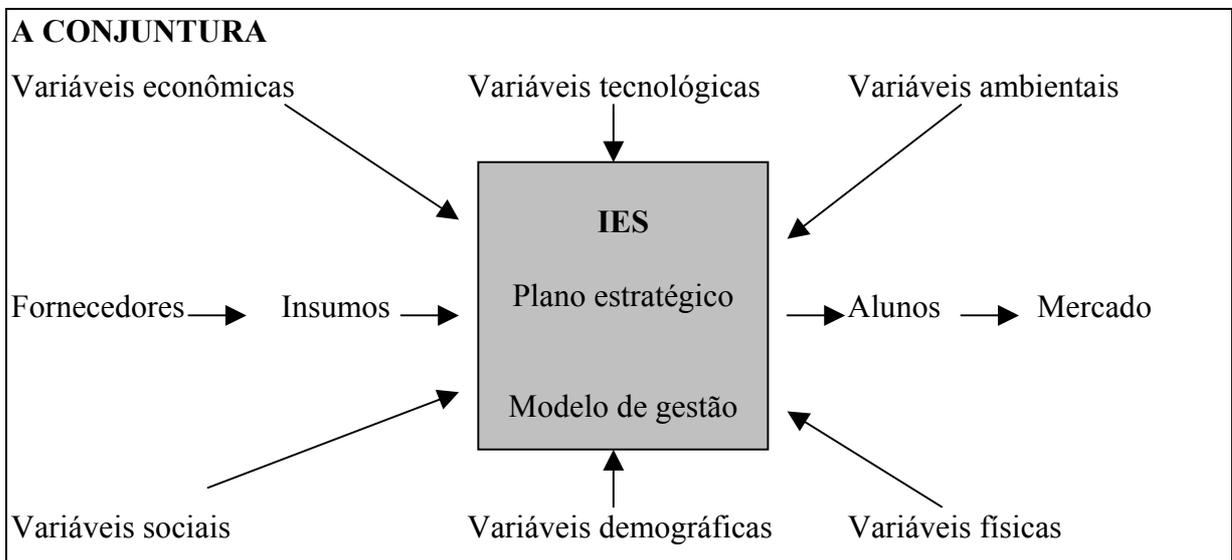


Figura 1 - Modelo de gestão e fatores de influência

Fonte: Tachizawa (2001).

Enquanto no setor de manufatura as técnicas de produção *Just-in-time* (JIT)¹, Teoria das Restrições (TOC)², Produção Enxuta³, são amplamente debatidas, estudadas e implementadas por ser um ambiente com mais possibilidade de medições, avaliações dos produtos e desempenho da produção, no setor de serviços as técnicas de administração têm sua aplicação um pouco mais retardada. A questão do marketing, por exemplo, nas instituições de ensino do Rio Grande do Sul não fazia parte da cultura. Somente em meados dos anos 90 é que timidamente algumas instituições lançaram suas campanhas publicitárias, sem muitas vezes conhecer o contexto todo do marketing .

A gestão empírica das instituições de ensino tem dado lugar, gradativamente, para a gestão profissional. Porém, essa evolução é lenta e tem “abalroado” algumas instituições. A agilidade, nas tomadas de decisões e nas mudanças necessárias, é essencial. Segundo Hansen (2001, p. 34) o tempo também é um elemento competitivo e afirma “o tempo é um elemento crucial em todas as fases da cadeia produtiva.”

Para o claro entendimento da estrutura de funcionamento da IES é necessário conhecer-se o seu fluxo básico, segundo Tachizawa (2001) é representada pelo aluno → IES (processo ensino-aprendizagem/professor) → profissional → cliente. Na figura 2, pode-se visualizar uma instituição de ensino na ótica do seu fluxo ou processo. O modelo de Tachizawa (2001) , demonstra, de forma clara, o fluxo básico de uma IES o qual apresenta a dimensão da configuração organizacional, detalha as entradas (*inputs*), os processos internos e as saídas (*outputs*). E afirma, também, que por processos internos entende-se os processos produtivos

¹ *Just-in-time* (JIT) – filosofia de administração de produção em que somente são feitas as compras de materiais no momento da necessidade de produção. Tradução “no momento certo”.

² Teoria das Restrições (TOC) – É considerada uma variante da filosofia *JIT* (PADOVEZE, 2000).

³ Produção Enxuta (*Lean Production*) – filosofia de administração da produção que busca a agilidade e flexibilidade aliando tecnologia e pessoas na medida certa, os processos não são totalmente automatizados.

(substancialmente voltados para o cumprimento da missão) e os processos de apoio (suporte aos processos produtivos).



Figura 2 - Exemplo de fluxo básico de uma IES

Fonte: Tachizawa (2001:74).

O despertar dos gestores para a necessidade de uma administração mais profissional, calcada em técnicas e métodos de gestão, com o objetivo de melhoria do desempenho, tem-se configurado como uma oportunidade de retomar o crescimento das instituições. Os próximos tópicos abordam as características de gestão as quais apresentam suas ênfases no contexto da administração, para após serem abordadas as sistemáticas de custeio.

2.4 GESTÃO POR PROCESSOS E GESTÃO BASEADA EM ATIVIDADES

A tendência atual, na administração moderna, é a gestão por processos. As metodologias contemporâneas de gestão e de custos têm na sua essência a visão de processos. A ótica verticalizada e tradicional de analisar o custo das empresas, levando-se em conta somente o desempenho departamental, proporciona uma lacuna de análise. Esta lacuna tem sido suprida, no prisma horizontal de análise das organizações, pela visão de processos.

Neste entendimento a gestão por processos tem, também, por finalidade a melhoria e otimização dos recursos com vistas à qualidade dos serviços prestados aos clientes.

A visão horizontal remete a processos, os quais são compostos por um conjunto de atividades encadeadas, executadas por diversos departamentos de uma organização. Esta visão horizontal permite que os processos sejam avaliados e analisados a partir do desempenho na execução das tarefas, podendo estes processos serem custeados e aperfeiçoados.

A figura 3 congrega as duas visões referidas por Martins (2000).

Martins (2000) usa o termo “a segunda geração do *ABC*”, como sendo concebida para possibilitar a análise de custos sob duas visões:

- a) **visão econômica de custeio**, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio das atividades realizadas em cada departamento;

- b) **visão de aperfeiçoamento de processos**, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através de atividades realizadas em vários departamentos funcionais.

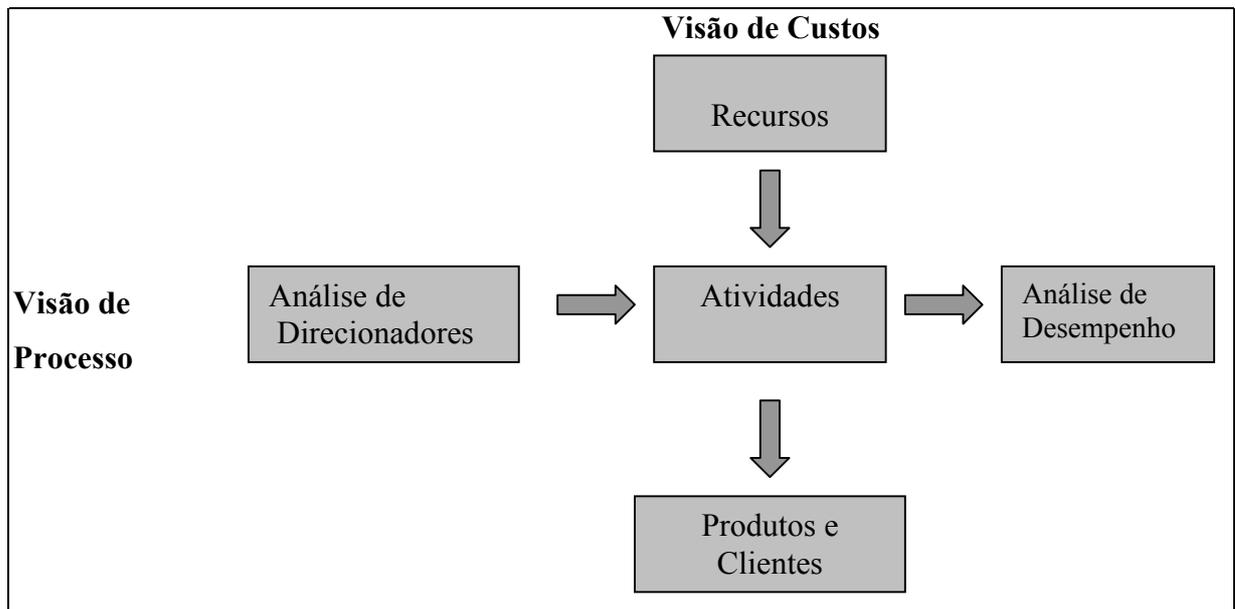


Figura 3 - Modelo de Gestão Baseada em Atividades

Fonte: Hansen (adaptado) (2001).

A gestão baseada em atividades tem como características a possibilidade de decisões estratégicas como avaliação das atividades que agregam ou não valor ao produto ou serviço e a possível eliminação dos custos das que não agregam, avaliação e redesenho dos processos da organização, eliminação de desperdícios, alteração no processo de precificação e outros. (MARTINS, 2000).

Os sistemas de custos normalmente espelham a estrutura organizacional, na maioria dos casos a estrutura funcional. O *ABC* busca custear processos e estes são interdepartamentais, Martins (2000, p.305).

2.5 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Outra tendência das empresas tem sido a orientação para o cliente. A grande preocupação reside em agregar valor para o cliente. Numa organização, uma das questões fundamentais a ser trabalhada é a análise do que realmente agrega valor ao produto ou serviço. A cadeia de valores refere-se ao conjunto de atividades necessárias para projetar, desenvolver, produzir, comercializar e entregar produtos e serviços. E o sistema de custos deve rastrear informações relativas a ampla variedade de atividades importantes aos clientes (HANSEN, 2001).

Em uma empresa a orientação ao cliente parte da pergunta sobre quais atividades estão agregando valor aos produtos ou serviços prestado ao cliente. E, principalmente, o que o cliente percebe como qualidade e, ainda, o que ele considera importante no produto ou serviço prestado. Alguns autores enfatizam a importância de ouvir a voz do cliente.

No ambiente competitivo atual cada vez mais a gestão de custos se faz necessária. A adoção de um método de custeio adequado para a organização deve não somente preocupar-se em quantificar custos setoriais e dos produtos, mas também servir como ferramenta de gestão em que se possa gerenciar estes custos.

A utilização da expressão “Gestão Estratégica de Custos”, nos últimos tempos, é indicada para designar a integração entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo, necessária para a empresa sobreviver em um ambiente de negócio globalizado e competitivo (MARTINS, 2001).

Segundo Martins (2001):

Para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Assim, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para apoio eficaz ao processo decisório.

Num sistema de custeio a informação ágil e precisa é fundamental para o processo decisório.

Nakagawa *apud* Koliver (1994, p.62) afirma que:

O objetivo da gestão estratégica de custos (Sistema de Custos para a Competitividade) é o de se viabilizar o consumo de recursos da empresa só em atividades que lhe proporcionem a otimização de retornos estratégicos, ou seja, melhoria contínua da qualidade e produtividade, juntamente com a eliminação de todas as formas de falhas (internas e externas) e erros de decisão, o que resultará, também, em otimização dos retornos sobre investimentos.

A gestão estratégica de custos tem a prerrogativa de fazer com que a organização obtenha uma vantagem competitiva, possibilitando a identificação dos componentes do custo que agregam valor ao produto. A gestão estratégica de custos, também, caracteriza-se pela utilização de dados dos custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que irão produzir uma vantagem competitiva sustentável (HANSEN, 2001).

Uma das principais idéias vinculadas à gestão estratégica de custos é o custeio-alvo (*target-cost*). Nela a administração decide, antes do produto ser desenhado, qual deve ser o

custo do produto com base no mercado, em vez do próprio custo de fabricação. O planejamento e as reduções de custos recebem mais ênfase do que o controle de custos.

A definição do custeio-alvo de Sakurai *apud* Koliver (1994):

Pode ser definido como uma ferramenta de administração de custos para a redução dos custos, em geral, de um produto, no seu ciclo completo de vida, incluindo a produção, engenharia, pesquisa e desenvolvimento, comercialização e contabilidade.

O mesmo autor enfatiza que não há consenso quanto à definição do custo-alvo pelos diversos autores. E complementa que, de acordo com Sakurai, o método é utilizado em grande escala nas indústrias automobilísticas, eletrônicas e de usinagem, e na fabricação de máquinas de precisão.

Koliver (1994), em sua análise, afirma que o custeio-alvo não é, na sua essência, um sistema de custeamento e sim uma técnica de análise de custos adequada a cenários gerenciais particulares. E, complementa que, em termos de metodologia de análise de custos, não há sequer condições de generalidade, uma vez que demanda condições peculiares na entidade. Afirma, ainda, que o sustentáculo conceitual do custo-alvo está na satisfação das necessidades dos consumidores.

Dadas as características da gestão e as peculiaridades do setor educacional, como complemento do cenário, é abordado o contexto e a problemática das IES. Essa abordagem remete a identificação da grande necessidade de um método de custeio, com elevado nível de precisão da alocação de custos, haja vista a necessidade do custo em diversas situações, não

somente na fixação dos encargos educacionais, mas também na gestão e no apoio à tomada de decisão.

2.6 O CONTEXTO E A PROBLEMÁTICA DAS IES

São diversas as questões pontuais que envolvem a problemática das instituições de ensino. Todavia, neste universo, as variáveis externas e por consequência não-controláveis, têm grande impacto na gestão das instituições de ensino.

Cabe ressaltar que o tema, abordado neste trabalho, orienta-se pelo prisma econômico-financeiro e que apesar da melhoria da qualidade, os fatores apresentados a seguir contribuem para a elevação do custo do serviço prestado, haja vista o significativo investimento de capital:

- a) Qualificação do corpo docente exigida pela LDB:

Segundo a Lei de Diretrizes e Bases da Educação as instituições de ensino deverão ter no quadro funcional de docentes, no mínimo, um terço de docentes com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado e, ainda, um terço do corpo docente deverá ter regime de trabalho integral na instituição. O prazo para a adequação é de oito anos, a contar da data de publicação da referida lei. O impacto no custo é relevante haja vista que o item pessoal, como característica do setor de serviços, representa mais de cinquenta por cento da receita líquida de ensino.

- b) Exigência do padrão de qualidade das IES, pelo MEC:

Além do corpo docente com titulação acadêmica elevada, outras dimensões são levadas em consideração: a organização institucional e pedagógica e as instalações;

- c) Avaliação dos cursos da instituição, pelo MEC:

O MEC periodicamente avalia os cursos superiores, que são conceituados conforme critérios estabelecidos, o qual tem a prerrogativa de não recadastrar os cursos que não atendam aos requisitos mínimos de qualidade exigidos para o pleno funcionamento;

- d) Tecnologia:

O avanço tecnológico atingiu uma velocidade que torna obsoletos tanto *hardware*⁴ como *software*⁵ em poucos anos. O investimento em tecnologia é bastante relevante, considerando o número de alunos por equipamento e o tempo de renovação do parque tecnológico. Além de tudo a tecnologia oferecida, aos acadêmicos, deve ser a mais moderna possível;

- e) Investimentos altos em recursos audiovisuais, espaço físico, laboratórios, biblioteca, móveis, equipamentos e outros;

⁴ *hardware* – equipamentos de informática.

⁵ *software* – conjunto de programas, procedimentos e documentação que permitem usufruir da capacidade de processamento fornecida pelo *hardware*.

Outros fatores têm reflexo na gestão da IES, e compõem o quadro das características das instituições de ensino, que são:

- Redução, nos últimos anos, do poder aquisitivo das famílias;

Apesar dos índices de inflação até 2001 estarem moderados, a perda do poder aquisitivo das famílias é refletida na alta da inadimplência no setor.

- Universalização do ensino público;
- Monitoramento e controle dos preços pelo Governo Federal.

Há mais questões que também são impactantes e relevantes na problemática das instituições de ensino, como é o caso do reajuste de preço anual. Cabe ressaltar, ainda, a questão da fiscalização por parte do governo federal dos reajustes de preços dos serviços educacionais. Essa questão vem ao encontro do tema deste trabalho que é a identificação, de forma mais precisa, do custo dos cursos.

Segundo Tavares (1995):

Via de regra, sob qualquer jurisdição, as escolas para aumentar os seus preços autorizados por órgãos competentes, recorrem à preparação de planilhas de custos onde podem comprovar os custos por curso, que tem sido um instrumento utilizado por esses órgãos para fiscalizar as instituições e homologar seus preços praticados.

A planilha de custos, instituída pelo decreto nº 3274 de 06 de dezembro de 1999, não foi a primeira tentativa do governo federal de controlar a fixação e reajuste dos encargos

educacionais. Este controle já esteve atribuído à Superintendência Nacional de Abastecimento - SUNAB, por intermédio de autorização de preços composto a partir de planilhas de custos. Também já foi delegado este controle aos Conselhos de Educação dos Estados e às Delegacias do Ministério da Educação.

A lei nº 8170 de 17 de janeiro de 1991 permitia somente ser repassados ao valor da mensalidade até 70%, do percentual de reajuste de custos de pessoal e demais custeios. Num cenário em que a inflação aproximava-se dos 100% ao mês, a defasagem da variação do custeio era prospectada, teoricamente, no mercado financeiro com ganho das aplicações financeiras. Porém, em instituições com fluxo de caixa deficitário esse exercício de recuperação não era possível.

A contabilidade de custos tem papel fundamental na elaboração destas planilhas de custos, pois considera os custos e despesas de competência do exercício anterior e a projeção do próximo exercício conforme anexo A.

Há de se ressaltar que a fixação de valores (precificação) calcada somente em custos induz ao mecanismo chamado de “espiral da morte”. Este círculo vicioso, em que, para fixar o preço há necessidade de cobertura do custo total, independentemente da análise do preço da concorrência, poderá levar a uma majoração exagerada no preço. E, conseqüentemente, com a elevação demasiada do preço a demanda cai. Com a demanda reduzida, a receita é insuficiente para cobrir os custos e novamente deverá aumentar-se o preço para cobrir o custo e assim por diante. Chega-se em pouco tempo à inviabilidade de comercialização do produto ou serviço pelo excesso de preço, decretando a sua morte.

- Filantropia:

As instituições de ensino privadas, sem fins lucrativos e de fins filantrópicos, têm mais uma preocupação constante que é a aplicação de no mínimo 20% da receita bruta total em gratuidades e em assistência social, conforme Decreto nº 2.536/98, tendo como contrapartida a isenção de pagamentos das contribuições sociais. Como o entendimento do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, tem voltada sua tese para o viés do custo da assistência social, faz-se necessário uma atenção especial na composição e no controle deste custo para a comprovação dos montantes da aplicação em assistência social.

Como se pode verificar as instituições de ensino têm um grande envolvimento com o tema de custos, além da necessidade básica de custos para fins gerenciais e outras exigências legais, este tema permeia praticamente todas as atividades, ações e a estrutura dessas organizações.

Há um ponto importante que envolve a problemática das IES e que pode ser considerado como princípio no contexto gerencial relacionado a gestão de custos que é a dimensão ética do combate às perdas.

Entendido o contexto que envolve o ambiente competitivo, a gestão e a problemática das IES, apresenta-se a seguir, como complemento da revisão bibliográfica, a abordagem do tema relacionado aos sistemas de custos.

3 SISTEMAS DE CUSTOS

Martins (2000) aponta para o fato de que em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos como em termos relativos, comparativamente aos custos diretos, devido a vários fatores como o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção. Outra questão enfatizada por ele é que com a diversidade de produtos há a necessidade de alocação mais criteriosa e que, daí, há a importância de um tratamento mais adequado aos custos indiretos. Graus de arbitrariedade e subjetividade eventualmente tolerados no passado, hoje produzem relevantes distorções. Martins (2000) também afirma que dois fatores devem ser considerados: a proporção dos custos indiretos no total e a diversificação das linhas de produtos.

Com propriedade Bornia (2002) define a diferenciação entre princípios⁶ e métodos de custeio. E enfatiza que a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. O primeiro consiste na análise de se o tipo de informação gerada é importante e quais informações relevantes deveriam ser fornecidas e, também, se está diretamente relacionada com o objetivo do sistema; neste sentido é denominado de princípio de custeio. A análise do

⁶ “Na contabilidade, o termo *princípio* é usado para se referir aos princípios fundamentais da contabilidade. Observe que não é o mesmo conceito que estamos discutindo aqui “ (BORNIA, 2002).

sistema de custos, no segundo ponto de vista, que consiste em como os dados são processados para a obtenção das informações, é denominada de método.

3.1 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

Segundo a definição de Bornia (2002) os princípios de custeio tratam da própria essência da informação, ou seja, quais as informações o sistema deve fornecer. E classifica-os em: custeio por absorção integral, custeio por absorção ideal e custeio variável ou direto.

3.1.1 Custeio por Absorção Integral

No custeio por absorção integral, ou total, todos os custos de produção (ou serviço) são apropriados aos bens produzidos ou serviços prestados. Os custos diretos são alocados diretamente aos produtos ou serviços. Os custos indiretos, por sua dificuldade de alocação exata a cada produto ou serviço, são distribuídos de forma arbitrária, por critérios de rateio, com alto grau de subjetividade. Este método adotado pela contabilidade é válido para fins fiscais.

Lima *apud* Ching (2001, p. 30) apresenta as vantagens e desvantagens deste princípio:

São as vantagens de adoção deste método:

- *“reconhecer as estruturas dos custos atuais, já que todas as despesas, tanto diretas como indiretas, são levadas em consideração. Todos os custos são debitados aos centros ou unidades de custos;*

- *os estoques são avaliados por seu custo total.”*

E apresenta as desvantagens como sendo:

- *“os critérios utilizados na alocação dos custos indiretos são arbitrários, subjetivos e sujeitos a críticas;*

- *não se classificam os custos fixos e variáveis;*

- *os custos só podem ser calculados ao término do período contábil;*

- *os gerentes dos centros ou unidades de custos podem ser debitados com parcelas de custos sobre as quais não têm qualquer controle.”*

3.1.2 Custeio por Absorção Ideal

O custeio por absorção ideal caracteriza-se pela alocação de todos os custos (fixos e variáveis) aos produtos ou serviços. Entretanto, no caso da manufatura, os custos dos insumos desperdiçados não são alocados aos produtos e serviços.

Segundo Bornia (2002) os insumos que não são utilizados de forma eficiente, ou seja desperdícios, na produção não são alocados aos produtos. E o custeio por absorção ideal adapta-se ao auxílio do controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua.

No setor de serviços a quantificação e a qualificação do que é consumido de forma não eficiente é extremamente difícil. Porém a preocupação com este quesito é importante para a identificação das atividades que agregam, ou não, valor aos serviços.

3.1.3 Custeio Variável ou Direto

Este princípio tem com premissa básica a apropriação de todos os custos variáveis, sejam eles diretos e indiretos. Os custos fixos não são alocados aos produtos ou serviços. São desconsiderados os custos indiretos fixos de fabricação, os quais são considerados como despesa.

O modelo de custeio variável pode ser exemplificado imaginando-se que a empresa é uma máquina e, para esta máquina funcionar no período considerado, é necessário cobrir os custos fixos, independentemente do que for produzido, explica Bornia (2002) .

Segundo Lima apud Ching (2001, p.32) as vantagens e desvantagens deste princípio são as seguintes:

As vantagens:

- *“o lucro de um período não é afetado por mudanças na absorção dos custos fixos, resultantes do aumento ou redução do volume de estoque;*
- *os dados de custo-volume-lucro, necessários ao propósito de planejamento de lucro, são diretamente obtidos dos relatórios contábeis regulares;*
- *dados de lucro marginal facilitam a apreciação relativa do produto, tipos de clientes e outros segmentos do negócio, sem que os resultados sejam obscurecidos pela alocação de custos fixos;*
- *elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre os volumes de vendas e produção;*
- *permite realizar análises do ponto de equilíbrio por produto;*
- *sua aplicação é simples e rápida se comparada com o custeio por absorção total.”*

As desvantagens deste princípio são as seguintes:

- *“sua simples aplicação também é vista como desvantagem, porque desconsidera alguns custos semivariáveis e a separação destes em parcelas fixas e variáveis;*
- *subavaliação do custo do produto para efeito de estoques.”*

3.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Para fins do estudo são abordados alguns métodos de custeio como: o Custo-Padrão, o Método dos Centros de Custos ou *RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)*, o Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP e o Custeio Baseado em Atividades ou *ABC (Activity-Based Costing)*.

3.2.1 Custo-Padrão

Este método caracteriza-se pela determinação do padrão do custo apurado com base na análise das quantidades por unidade (padrões de quantidade) e preço a ser pago por unidade (padrão de preço). Os orçamentos são os instrumentos que irão determinar os padrões que serão utilizados para o controle e avaliação gerencial. Com o comparativo do padrão orçado, das receitas e custos, com o realizado surge uma medida de eficiência gerencial (HANSEN, 2001).

Segundo Perez Júnior (1995):

Custo-padrão ou custo *standard* é aquele determinado a priori como sendo o custo normal de um produto. É elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão-de-obra, etc. De qualquer forma, é um custo possível de ser alcançado.

Este método de custeio tem por objetivo basicamente o controle de custos da empresa. No final do período, esse custo será avaliado em comparação com o custo incorrido, destinado-se a apontar as divergências para ações corretivas (BORNIA, 2002).

Bornia (2002) recomenda que a utilização do custo-padrão seja em conjunto com outros métodos como o *RKW*, *ABC* e UEP.

3.2.2 Método dos Centros de Custos (*RKW- Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit*)

O *RKW* teve sua origem na Alemanha, no início do século passado. Sua metodologia de funcionamento consiste do rateio dos custos indiretos, despesas administrativas e, também, as despesas financeiras.

Segundo Martins (2000) “com esse rateio chega-se o valor de “produzir e vender” (incluindo administrar e financiar) que, se fossem os rateios perfeitos, daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita.” E complementa que para utilizar-se essa metodologia de fixação de preço, precisa-se em primeiro lugar fixar a base de

distribuição dos custos e despesas, bem como fixar o volume de cada produto, caso contrário o cálculo seria inviável.

Há de se considerar que esse mecanismo de fixação de preço, sem levar em conta o preço da concorrência é um tanto arriscado, haja vista o efeito da “espiral da morte” do processo de fixação de preço, já abordado no capítulo anterior.

Martins (2000) enfatiza também que “o mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos.”

3.2.3 Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP

O método das Unidades de Esforço de Produção - UEP, teve sua origem na França onde foi criado por Georges Perrin, sendo inicialmente denominado de método GP. Posteriormente trazido para o Brasil em meado dos anos 60, por Allora, que modificou o método e passou a denominá-lo de Método das UEPs. Este método considera, para a análise, somente o custo de transformação.

Segundo Koliver (1994), em época recente o método passou a ser divulgado por pesquisadores da Universidade Federal de Santa Catarina e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como Kliemann Neto.

Bornia (2002) esclarece que,

O método da UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade.

Numa empresa que fabrica somente um tipo de produto o cálculo de custos e o controle de desempenho são bastante simplificados, ou seja, a determinação do custo unitário resume-se pela divisão do custo do período pela produção. Entretanto em empresas multiprodutoras, em que há um *mix* de produtos, a situação já não é tão banal e a solução é a utilização de procedimentos mais complexos que consigam analisar os custos nesta situação, como o método de centros de custos e o ABC (BORNIA, 2002)

3.2.4 *Custo Baseado em Atividades ou ABC (Activity-Based Costing)*

A definição do método *ABC* adotada pelo *Institute of Management Accounting*, apud Müller (2001) é:

Um método de gestão de custos que identifica atividades de negócio desempenhadas, acumula custos associados a estas atividades e usa vários vetores (direcionadores) de custos para levar os custos das atividades aos produtos.

Müller (2001) cita que a origem do *ABC* é americana. Este método foi desenvolvido pela academia (Harvard), por volta dos anos 80, atendendo a demanda do meio empresarial, e

teve como objetivo desenvolver uma sistemática de alocação de custos que permitisse avaliar a eficiência (valor agregado) das atividades que consumiam recursos e que geravam os custos indiretos de fabricação.

O método de custeio *ABC*, entretanto, não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, em substituição aos já existentes. Os métodos tradicionais de custeio baseadas no volume (*VBC- Volume Based Costing*), têm sua aplicabilidade em áreas próprias e específicas de eficácia e são absolutamente insubstituíveis (Nakagawa, 1994). A comparação desses métodos é evidenciada no quadro 2, partindo de cada enfoque como: escopo, objetivos, gestão, análise e mensuração .

	<i>ABC</i>	<i>VBC</i>
• Escopo	Eficácia dos custos	custos para controle
• Objetivos	Competitividade das empresas	elaboração de relatórios financeiros
• Gestão	Visão <i>ex-ante</i>	visão <i>ex-post</i>
• Análise	Visão tridimensional	visão bidimensional
• Mensuração	Acurácia	exatidão

Quadro 2 - *ABC (Activity-Based Costing) versus VBC (Volume Based Costing)*

Fonte: Nakagawa (1994:12).

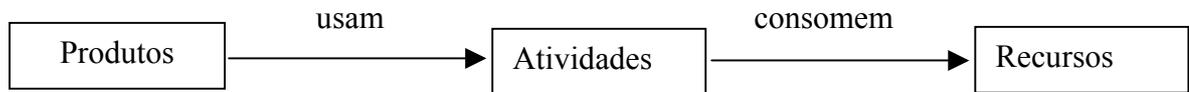
Peter Drucker (2000) afirma que “o custeio baseado em atividades mostra porque a contabilidade de custos tradicional não funciona nas empresas de serviços”.

E, para Ness e Cucuzza (2000):

O *ABC* pode ser muito mais do que uma técnica contábil superior que mostra os ganhos e os prejuízos efetivos dos diferentes produtos. Quando entretecido nos próprios sistemas gerenciais críticos, o *ABC* se converte em poderosa ferramenta para a reformulação constante e para o aprimoramento drástico.

O método apresentado por Bornia (2002) na figura 4. Lógica do funcionamento (a), do *ABC*, parte do ponto de vista que os produtos utilizam as atividades que absorvem os recursos (custos) gerados por elas. O modelo (b) demonstra a seqüência de alocação dos custos, em que primeiro são identificados os custos dos processos (atividades) e após são identificados os custos dos produtos (ou serviços).

Uma das grandes vantagens do *ABC* é que ele permite o custeio dos processos, e não somente dos produtos.



(a) Lógica de funcionamento



(b) Modelo

Figura 4 – O ABC

Fonte: Bornia (2002:122).

Existe uma dicotomia quanto ao entendimento claro entre o que é a gestão baseada em atividades e o que é custeio baseado em atividades. O *ABC* e o *ABM* (*Activity-Based Management*) são complementares. Eles não são similares na forma, e sim similares na sua lógica (filosofia).

O *ABC*, custeio baseado em atividades, é um processo técnico que consiste no levantamento das atividades, rastreamento dos custos das atividades, para após serem atribuídas aos produtos. Já o *ABM*, gestão baseada em atividades, é um processo que utiliza as informações geradas pelo *ABC* para gerenciar uma empresa ou negócio (CHING, 2001, p.131). A Gestão Baseada em Atividades tem como ponto central as atividades, como também o *ABC*.

Segundo Hansen (2001) a *ABM* é um sistema de controle avançado que tem por foco a gestão em atividades com o objetivo de melhorar os resultados e o valor ao cliente. Inclui a análise do direcionador, a análise da atividade e a avaliação do desempenho e utiliza o custeio baseado em atividades (*ABC*) como a principal fonte de informação.

A definição de direcionador de custo (*cost driver*) de atividade, segundo Kaplan *apud* Ching (2001, p.21) “é a unidade de medida para o nível ou quantidade de atividade realizada.”

O direcionador de custo é o critério, ou seja, o quantitativo básico de utilização de um serviço, o qual servirá de base para a distribuição de custo desse serviço. Por exemplo, para material de expediente (em estoque) o direcionador de custo poderá ser a requisição de material.

Segundo Martins *apud* Ching (2001, p.125) :

Para efeito de custeio, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos demandam (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Os direcionadores se subdividem em: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Os direcionadores de recursos caracterizam-se por medir as demandas colocadas nos recursos por atividades e são utilizados para atribuir os custos dos recursos para as atividades. Os direcionadores de atividades caracterizam-se por medir as demandas colocadas nas atividades pelos próprios objetos de custos e são utilizadas para atribuir o custo das atividades aos objetos de custo (HANSEN, 2001).

Na tabela 1 abaixo demonstra-se algumas atividades e os correspondentes direcionadores de custos, como segue:

Tabela 1

Exemplo de atividades e respectivos direcionadores de custo (*cost driver*)

Atividades	Direcionadores
Comprar material	nº de pedidos/tempo gasto
Desenvolver fornecedores	nº de fornecedores
Receber materiais	nº de recebimentos
Movimentar materiais	nº de requisições

Fonte: Martins (1998;107).

3.3 COMPARATIVO E COMPLEMENTARIDADE ENTRE MÉTODOS E PRINCÍPIOS

Como há uma gama de sistemas de custos, qual o mais adequado para cada ramo de negócio? A resposta a essa questão remete para a uma variedade de situações de relatividade intrigante, pois para a indústria monoprodutora pode não ter o mínimo de importância. Porém, para a indústria multiprodutora, com um grande *mix* de produtos, a questão a ser respondida tem extrema importância para o êxito do negócio.

Da mesma forma, para o ramo de serviços, numa organização que oferece somente um tipo de serviço há um custo global a ser calculado unitariamente de forma bastante simples. Entretanto, no caso de uma organização que oferece mais de um serviço, o sistema de custos a ser adotado deve ser muito bem analisado, obviamente, sem nunca deixar de considerar qual é o objetivo das informações de custo para a administração.

Há de se considerar a afirmação de Hansen (2001), referindo-se ao sistema de informação de gestão de custos, que aponta para o fato de que os requisitos de informação, para satisfazer a necessidade de fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos de interesse da gestão, dependerão da natureza do objeto que se está custeando e da razão da administração querer saber do custo.

Segundo Bornia (2000), o *princípio* é o que norteia o tratamento das informações, ou seja, que tipo de informação é necessária aos gestores. E o *método* é como os dados serão processados para obter-se as informações desejadas. Neste sentido o que existe é uma complementaridade entre princípio e método, pois o princípio está relacionado com o objetivo do sistema ou que tipo de informação se deseja e o método relaciona-se a forma de como obtê-la. A combinação do princípio e do método mais adequados ao ramo de atividade ou ao negócio, dependerá das necessidades de informação de custos demandadas e as estratégias definidas por seus gestores.

Os sistemas de custeio ditos tradicionais e modernos igualmente têm sua aplicabilidade específica para cada segmento de negócio. Porém, o que irá depender, isto sim, é qual a informação que os administradores necessitam para gerir o negócio e embasar o processo de tomada de decisão. A análise profunda dos sistemas existentes é imprescindível e óbvia, antes de adotar um sistema de custos em uma organização. Muitas vezes são implantados sistemas de custos, inclusive sistemas de informática (gestão e outros), sem saber claramente o que se quer de resultado, obrigando os administradores a adequar as análises em função dos sistemas de custos ou sistemas de gestão (*ERP*⁷ e outros) e não o inverso.

⁷ *ERP* (*Enterprise Resource Planning* – Planejamento de Recursos Empresariais) – São sistemas de gestão integrada que possibilitam ao usuário modelar todo o panorama de informações que possui e integrá-las segundo suas funções operacionais, como por exemplo: folha de pagamento, contabilidade, custos e outros.

Os sistemas de custeio existentes têm características peculiares, quanto aos objetivos de uso. A medida da evolução das técnicas e metodologias de gestão tem-se aprimorado estes sistemas e tem-se proporcionado novas formas de ver os custos em uma organização. É o caso do sistema de custeio baseado em atividades, que tem uma concepção diferenciada, pois proporciona uma visão da estrutura de custo desvinculada da estrutura organizacional verticalizada. A ótica do *ABC* enfoca a horizontalidade da estrutura, ou seja, vê como um conjunto de processos, e cada atividade tem um custo atribuído.

A visão moderna do sistema de custeio é permitir a gestão dos custos e não somente a sua mensuração. Esta pode ser considerada uma vantagem competitiva num segmento de negócio. Uma organização que utiliza a técnica de sistema de custos que lhe permita não só medir os seus custos, mas, também, identificar claramente as discrepâncias, permitindo gerenciar os seus custos como uma ferramenta estratégica para a ação, tem mais chances de tomadas de decisão mais acertadas.

Cada sistema de custeio tem uma aplicabilidade específica, dependendo do ramo de atividade e objetivo da informação. No quadro 3, é apresentada a síntese dos princípios e métodos de custeio, numa perspectiva de complementaridade.

PRINCÍPIOS				MÉTODOS			
PRINCÍPIO DE CUSTEIO	FORMA DE APROPRIAÇÃO	CARACTERÍSTICAS	FORMA DE DISTRIBUIÇÃO	MÉTODO DE CUSTEIO	FORMA DE APROPRIAÇÃO	CARACTERÍSTICAS	FORMA DE DISTRIBUIÇÃO
Custeio Por Absorção Integral	Custos Diretos Custos Indiretos (todos os custos de produção)	Apesar das deficiências quanto à lógica e como instrumento gerencial foi aceito para fins de avaliação dos estoques.	Custos indiretos rateados proporcionalmente ao custo direto ou com base em volumes produzidos	Custo-padrão	Diferentemente dos demais métodos não utiliza a dinâmica de alocação de custos	É fixado o montante de custos, considerando as quantidades e preços, e ao final do período são avaliados os desvios.	Não utiliza sistema de distribuição de custo.
Custeio Por Absorção Ideal	Custos Diretos Custos Indiretos Não são alocado os insumos desperdiçados	Adapta-se ao auxílio de controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua	Custos indiretos rateados proporcionalmente ao custo direto ou com base em volumes produzidos	RKW- Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit	Custos Diretos Custos Indiretos Despesas administrativas, além das despesas comerciais e financeiras.	Utilização para controle de preços.	Custos indiretos e despesas são rateadas com base em volumes produzidos.
Custeio Variável ou Direto	Custo variáveis	Apuração da margem de contribuição, análise do custo-volume-lucro, ponto de equilíbrio.	Custos Indiretos são considerados como gastos do período.	Unidade de Esforço de Produção – UEP	Considera somente o custo de transformação. O custo da matéria-prima (MP) é desconsiderado pelo método.	Simplificação do processo de controle de custos. (Bornia, 2002)	Não utiliza sistema de distribuição de custo.
				Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing)	Custos Diretos Custos Indiretos Despesas administrativas, comerciais.	Enfoque na análise de redução de custo e a gestão do custo.	Custos Indiretos e Despesas são distribuídos às atividades, através de direcionadores de custos.

Quadro 3 – Síntese dos Sistemas de Custos

Fonte: Rocha , Bornia (2002) - adaptado.

3.4 CUSTOS EM SERVIÇOS

O controle de custos no setor de serviços é tão importante e necessário quanto no setor de manufatura. A questão que envolve a alocação dos custos indiretos e despesas administrativas aos serviços é mais difícil no setor de serviços, pois no setor de manufatura as métricas são mais precisas e disponíveis.

O setor de serviços tem se expandido consideravelmente nos últimos anos. Há de se considerar nesta expansão a questão da concorrência, razão pela qual o controle de custos neste setor passa a ter uma importância relevante.

Conforme a afirmativa de Ching:

O acirramento da competitividade tem levado o tema de custos a tornar-se cada vez mais vital para a sobrevivência das empresas. Esse novo cenário faz com que novas formas de gerenciamento da empresa e gestão de custos sejam buscados e tentados pelas empresas além de um maior envolvimento de todos os interessados nestas informações (CHING, 2001, p. 27).

3.5 CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO

No contexto atual das instituições de ensino superior, como nas demais organizações, há três prismas que devem ser considerados na análise ou na implantação de um sistema de custeio, que podem ser visualizados na figura 5.

1º) Custos dos serviços prestados - como primeiro prisma, o sistema de custeio deve fornecer informações precisas dos custos com o objetivo da composição de preços dos serviços oferecidos. Esta questão é determinante para o resultado da organização, uma vez que o mercado limita a demanda em função do preço. Se há uma fixação desproporcional ao custo, há um desequilíbrio econômico que coloca em risco o próprio negócio;

2º) **Fornecer informações para o processo decisório** – como segundo prisma, o sistema de custeio deve fornecer informações consistentes para apoiar o processo de tomada de decisão;

3º) **Proporcionar o planejamento e controle de gastos** - e como terceiro prisma, o sistema de custeio deve fornecer informações que possibilitem o planejamento e o controle dos gastos, ou seja a gestão de recursos (custos e despesas).

Entretanto, considerando o grande compromisso social das instituições de ensino sem fins lucrativos e filantrópicas, há de se considerar um quarto prisma, como demonstrado no modelo da figura 5. Este quarto prisma refere-se ao que denominou-se de Responsabilidade Social (filantropia) que consiste na composição do custo relativo as atividades filantrópicas e sociais desempenhadas pela instituição. Os custos com as atividades filantrópicas devem ser apresentadas aos competentes órgãos governamentais, que analisam estas aplicações (custos), com vistas a manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). O custo da responsabilidade social também servirá como fonte de dados para a elaboração do Balanço Social da IES.

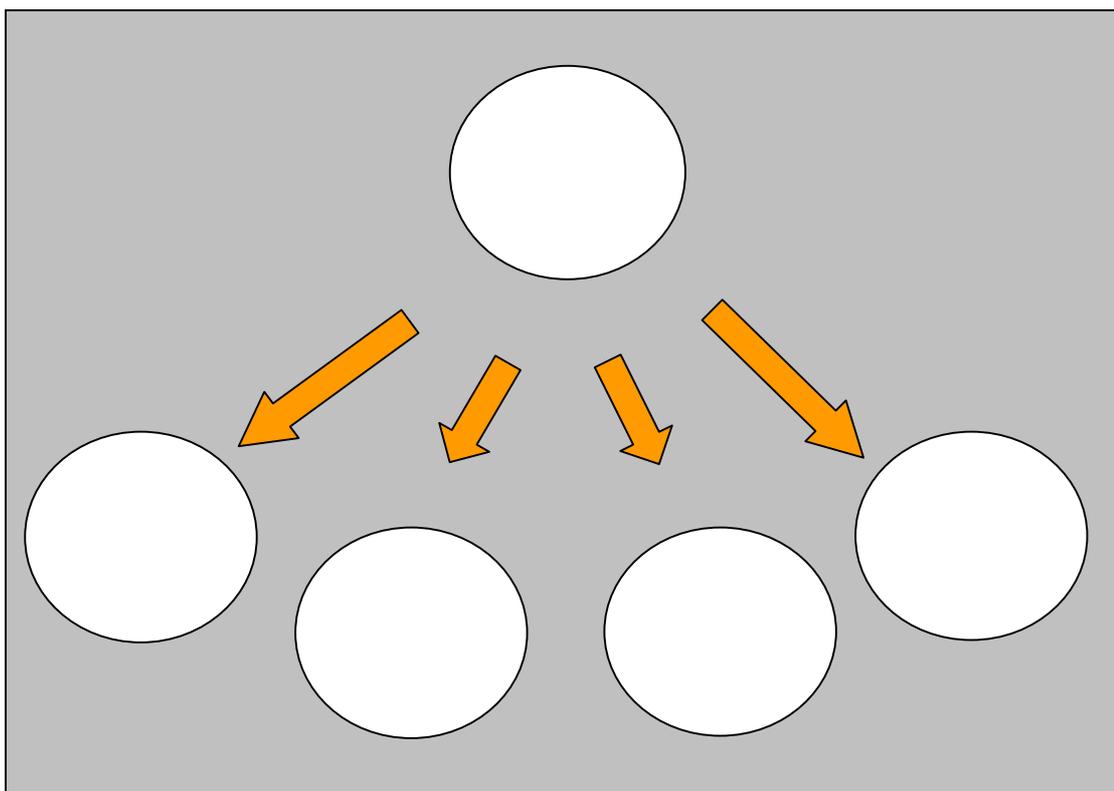


Figura 5 – Enfoques de um sistema de custeio

Tavares (1995) acrescenta outros pontos importantes quanto à questão do custo em instituições de ensino, que são:

- a) Separar custos diretos e indiretos;
- b) Definir rateios dos custos indiretos e das despesas administrativas;
- c) Separar por área, os custos salariais e não-salariais;
- d) Manter planilhas de custos permanentemente atualizadas;
- e) Manter vigilância sobre os custos na escola;
- f) A busca de indicadores específicos para o sistema escolar.

Segundo Martins (2000, p.249), no processo de fixação de preços, num mercado competitivo, o antigo *RKW*⁸ ou o moderno *ABC*, falham. Num mercado concorrencial é muito comum o contrário: a partir do preço de mercado chega-se ao *target cost* (custo alvo) que

⁸ *RKW*- Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit - método dos centros de custo.

representa o máximo custo e despesa a se incorrer para que esse produto ou serviço seja rentável. E afirma, também, que no processo de redução de custos e despesas o uso do *ABC* é imbatível.

Para um sistema de informação de custos ser eficiente e eficaz, além da observação dos princípios e métodos adequados, deve-se observar a forma de operacionalização deste sistema, ou seja, sua informatização.

3.6 TECNOLOGIA E SISTEMA DE INFORMAÇÃO: CUSTO X BENEFÍCIO DAS INFORMAÇÕES NAS ORGANIZAÇÕES

McKenney (1998) afirma, também, que “as empresas competentes aprenderam que os impactos organizacionais eram tão significativos como os impactos tecnológicos.”

A afirmativa de McKenney traz a essencial importância da tecnologia no meio empresarial, entre outros. A Tecnologia da Informação - TI é a base para viabilizar os projetos de informações nas empresas, sejam eles de custos ou de produção. Desta forma cabe ressaltar que não somente a técnica, mas o fator humano e o fator tecnológico são importantes para um empreendimento ser bem sucedido.

Padoveze (2000) define o Sistema de Informação como:

Um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento dos seus objetivos principais.

Atualmente, as informações geradas pelas organizações são inúmeras, mas quais são exatamente as imprescindíveis à tomada de decisão? Num sistema de custos, qual a informação irá satisfazer a alta direção para a gestão? O que se quer controlar e o que se quer medir? Questões como estas devem ser respondidas antes de se implantar qualquer sistema de controle e de custos.

Cano Martin *apud* Beuren (1998) salienta que:

A informação contábil deve, pois, necessariamente, ser significativa para os problemas decisórios do usuário (relevância) e não custar mais para ser produzida do que o valor esperado de sua utilização (economicamente). Por outro lado, como uma atividade decisória específica determina as necessidades, a relevância está em direta inter-relação (adaptação) com o contexto decisório dessa decisão e com as atitudes e preferências de quem assumirá a decisão.

O que não é raro acontecer nas organizações, é a criação demasiada de relatórios de utilidade duvidosa, em que o custo para desenvolvê-los não paga o custo do controle almejado. Ou ainda, criam-se grandes quantidades de indicadores, onde na realidade somente alguns sinalizam o desempenho da organização e são importantes de serem monitorados. O bom senso é fundamental na implantação de métricas e controles, pois o custo agregado nestes processos parece imperceptível, mas no final o peso no custo é bastante relevante.

Quanto ao controle têm-se questões a serem respondidas que são: o que controlar, quando controlar, como controlar e por que controlar. As mesmas questões devem ser respondidas quanto à relatórios e informações: o que, quando, como e por que se quer estas informações.

Os sistemas de informações gerenciais (sistemas integrados de gestão), segundo Padoveze (2000), têm como objetivo a consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a subsidiar a gestão da empresa.

Padoveze (2000) acrescenta:

Esses sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos sistemas de apoio à gestão, através de recursos da tecnologia de informação, de tal forma que todos os processos de negócios da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações, que perpassam todos os departamentos e funções. Permite, com isso, uma visão horizontal e de processos, em oposição a visão tradicional verticalizada da hierarquia funcional das empresas.

Que tipo de informação é necessária para dar suporte ao processo decisório dos administradores? Segundo Guerreiro *apud* Beuren (1998) algumas questões devem ser respondidas:

1. Qual é a decisão que precisa ser tomada?
2. Qual é a melhor regra para a tomada de decisão?
3. Qual informação é necessária para a tomada de decisão?
4. Quão precisa esta informação precisa ser?
5. Qual é a frequência de geração da informação?
6. Qual a fonte mais lógica para a informação?
7. Como pode melhor, a informação ser obtida e transmitida ao usuário?

Segundo Martins (2000), cada informação provoca um gasto (nenhuma é gratuita) e a relação “custo-benefício” deve ser levada em consideração quando da implantação de um sistema de custos. Salaria que, diariamente, são encontrados inúmeros relatórios com números e dados que acabam por nunca virar informação útil, mas continuam sendo produzidos porque no modelo inicial estavam previstos.

Considerando o alto custo (ou investimento) em aquisições de sistemas informatizados, para a gestão das informações em uma organização, a fase do planejamento e a identificação clara das informações que se quer extrair é de suma importância para que a mesma sirva como apoio a tomada de decisão ou ferramenta de gestão.

O sistema de informações contábeis pode ser visto como um processo em que as entradas (*inputs*) são os eventos econômicos resultantes da operação da organização e o processamento consiste na coleta, análise, classificação e síntese dos dados oriundos dos diversos setores da organização. E, as saídas (*outputs*) são relatórios, demonstrações, orçamentos, etc. que viram informações aos administradores, como apresentado na figura 6.

O sistema de informação de gestão de custos é um subsistema de informações contábeis que tem como finalidade a produção de saídas aos usuários internos, usando entradas e processos para satisfazer os objetivos gerenciais (HANSEN, 2001).

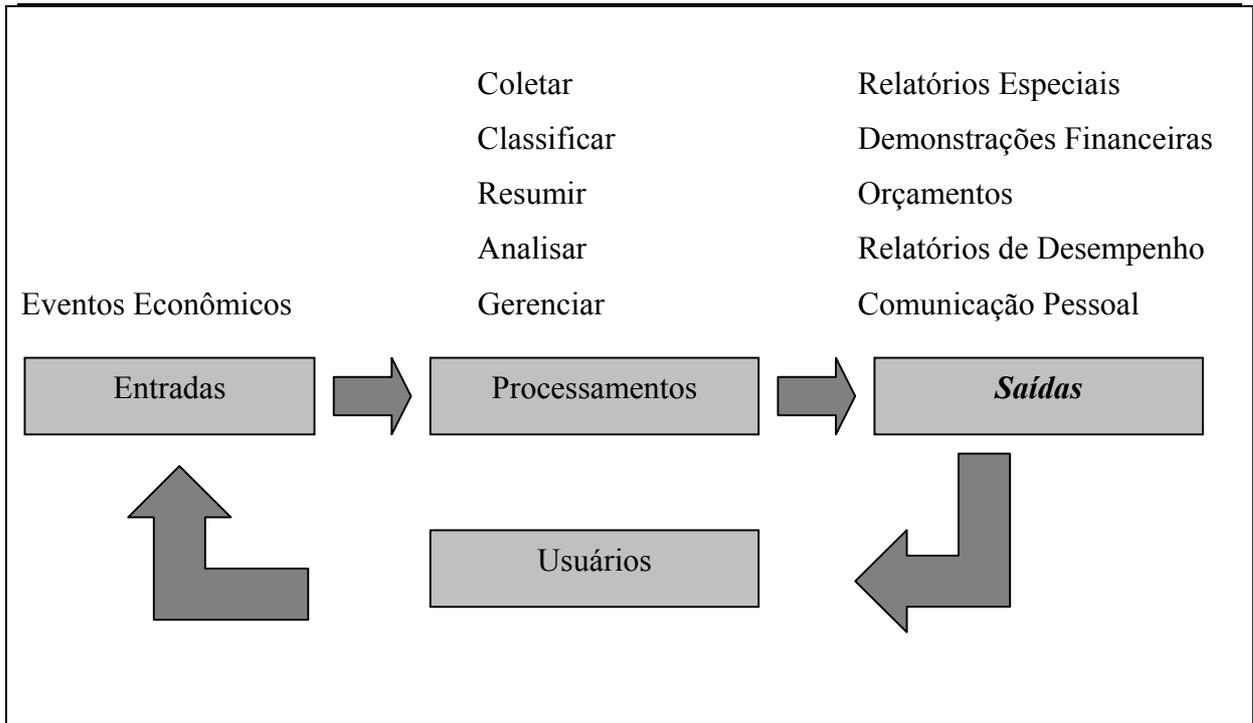


Figura 6 - Modelo Operacional de um Sistema de Informações Contábeis

Fonte: Hansen (2001:56), adaptado.

A partir do que foi abordado na revisão bibliográfica, buscando apresentar todo o contexto que envolve o tema de custos, no próximo capítulo é apresentado o estudo de caso. A pesquisa qualitativa foi o instrumento utilizado para o levantamento das necessidades de informação de custos demandada pelos gestores (nível estratégico e tático). Após esta fase é feito o cruzamento destas necessidades com as características dos métodos de custeio existentes, com a finalidade de identificar qual o método de custeio que atende, na sua maioria, as expectativas de informações de custos dos gestores da IES.

4 ESTUDO DO CASO

A organização escolhida para o estudo de caso é uma instituição de ensino superior - IES, particular. É uma instituição confessional e de fins filantrópicos. Iniciou suas atividades no ano de 1923, inicialmente como colégio, por missionários do sul dos Estados Unidos. Nasceu e se desenvolveu oferecendo educação a jovens que procuravam um ensino formal, orientado pelos princípios cristãos liberais e por metodologias educacionais modernas.

A instituição tem como meta a expansão do ensino superior traduzida no seu Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI. A instituição conta, atualmente, com sete cursos de graduação e vários cursos de pós-graduação, *lato sensu*, e extensão nas áreas das Ciências da Saúde e Administração, com previsão de ampliação para as diversas áreas do conhecimento.

Como promotora de Educação Superior, a instituição tem por missão:

Ser instituição cuja identidade pedagógica, científica, cultural e comunitária é conferida pela prática do ensino, da pesquisa e da extensão como dimensões indissociáveis, à luz da autonomia universitária, com visão interdisciplinar e fundamentação ética, tendo a pessoa humana como centro do processo educacional, estimulada a gerar novos conhecimentos que qualifiquem as relações, as técnicas e os procedimentos do mundo do trabalho.

E, como visão, quer ser reconhecida pela excelência na Educação Superior, pela qualidade dos projetos que desenvolve, de ensino, pesquisa, extensão e prestação de serviços comunitários.

A partir de uma política de qualificação de seu pessoal e informatização dos setores de apoio, a instituição prepara profissionais compromissados com seu tempo e espaço social.

A instituição tem seu compromisso com a sociedade expressa em um conjunto de ações de serviço, com destaque às atividades de clínicas, nas respectivas áreas de suas especialidades dos cursos de graduação, realizadas tanto nas instalações das faculdades, como nas enfermarias e nas Unidades de Terapia Intensiva (UTI) dos hospitais conveniados a instituição.

Nos seus 80 anos de atividades, a IES vem contribuindo para a formação de considerável parcela da juventude do Rio Grande do Sul, contando sempre com a dedicação e o apoio de profissionais capacitados na administração e no corpo docente.

As instituições de ensino do Rio Grande do Sul, congregadas na mesma filosofia, até 2001 estavam sob o comando regional. A partir de janeiro de 2002, estas instituições passaram para o comando da área geral, com sede em São Paulo. Esta nova configuração da estrutura organizacional traz uma nova visão de gestão destas instituições de ensino. O modelo de gestão, dessas instituições de ensino, teve uma profunda mudança.

Num grande passo que teve sua origem na decisão conciliar de julho de 2001, a instituição em questão e mais duas instituições de ensino, em julho de 2002, iniciaram um processo de remodelação. Foram redefinidos os objetivos e metas. E, atualmente, estão sendo revisados os procedimentos, processos e fluxos internos das instituições.

4.1 DESCRIÇÃO DA IES E DO MERCADO

A IES está localizada em área próxima ao centro da cidade de Porto Alegre/RS, conta com cerca de 13.500m² de área construída, numa área total de aproximadamente 48.000 m². Conta, também, com aproximadamente 3.000 alunos entre graduação e pós-graduação. Atualmente a ação da IES, na pós-graduação tem expandido para outros municípios do Rio Grande do Sul, como Uruguaiana e Caxias do Sul e, ainda, em Foz do Iguaçu/PR e Tubarão/SC. E, na graduação a atuação estende-se a mais dois campi, em Porto Alegre. Está previsto estender a graduação inclusive para o campus em Uruguaiana/RS.

Está previsto, também, no Plano de Desenvolvimento Institucional, até 2010, um incremento de 34.500 m² de área construída para atender a expectativa de crescimento. E, ainda, um aumento de 38 novos cursos e atingir a meta de 16.000 alunos.

A partir da nova reestruturação, em 2002, com a integração da gestão de três instituições de ensino, a IES teve sua atuação redirecionada para o segmento da educação superior. Essa ação tem um grande impacto na organização das instituições que compõem a rede.

A instituição, em estudo, passa a competir fortemente num mercado em expansão. Segundo o Plano Nacional de Educação há uma previsão de um elevado incremento na demanda pelo ensino médio, projetada até 2010. Este incremento gradativo de alunos no ensino médio, sinaliza, conseqüentemente, uma demanda futura por vagas no ensino superior.

O mercado da educação há alguns anos atrás era composto por instituições tradicionais de cunho confessional. Atualmente a concorrência tem-se acirrado muito, principalmente no nicho do ensino superior.

Antes duas ou no máximo três universidades disputavam a fatia de mercado, na região metropolitana. Hoje já existem várias instituições principalmente configuradas como faculdades isoladas ou centros universitários que atuam nesta área.

4.2 DESCRIÇÃO DA GESTÃO DA IES

É fundamental apresentar o contexto da estrutura organizacional e as mudanças as quais estão sendo implementadas para o claro entendimento da gestão atual da instituição.

A estrutura hierárquica da rede é composta, de forma *top down*, por um conselho diretor, por uma direção geral (cargo executivo do conselho diretor) e abaixo por duas direções: uma acadêmica e a outra administrativa. Após, estão situados os níveis tático e operacional demonstrados no organograma da rede, no anexo B.

O atual modelo de gestão adotado pela rede é caracterizado pelo alto grau de exigência por profissionalismo, em todos os sentidos, tanto na área acadêmica quanto na área administrativa. Outra característica é o foco no cliente (aluno), ou seja na “sala de aula”, para tanto a instituição tem evidenciado esforços que estão concentrados em oferecer um atendimento que supere as expectativas dos pais e alunos e na busca da excelência do ensino. Pois a busca da qualidade dos serviços oferecidos têm sido a tônica da atual gestão dessas instituições de ensino.

4.3 DESCRIÇÃO DO ATUAL SISTEMA DE CUSTOS

A IES, como as demais instituições que compõem a rede, possui um sistema de custos baseado na estrutura organizacional, ou seja, o organograma está reproduzido na estrutura de custos da instituição.

Nos anos 80 até meados dos anos 90, a estrutura de custos era bastante reduzida, com apenas 10 a 15 centros de custos, o que não proporcionava uma boa visibilidade do custo das diversas áreas na instituição, e o critério utilizado para a distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas era construído, basicamente, em função do número de alunos.

A atual concepção de estrutura de custos deu-se em 1997, inicialmente com cerca de 120 centros de custos, detalhando o custo de praticamente todos os setores da instituição. Esta estrutura de centros de custo, na época foi possível pela sua implementação em conjunto com a implantação de um sistema de informática.

Em 1998 foi montado, neste sistema, a estrutura de custos informatizada. A operacionalização da distribuição de custos compreendia na cópia da base de dados da contabilidade fiscal para um módulo denominado de contabilidade gerencial na qual se processava cerca de 2000 chaves de rateio, a qual distribuía todo o custo indireto e despesas administrativas aos centros de ensino.

Como em meados de 2000 já se ouviam rumores de integração da instituição com outras instituições do Rio Grande do Sul, a grande preocupação estava no tempo que a contabilidade levava para fornecer informações, visto a complexidade do sistema ZIM⁹. Como exemplo do tempo despendido, o processamento, para a emissão de um relatório, levava praticamente 12 horas para ser emitido, visto os diversos níveis de atualizações e processamentos necessários. Foi então traçado um plano de mudança de versão do sistema, um *ERP*, que utilizava um banco de dados ZIM para a versão em linguagem mais moderna (Delphi), o *System*¹⁰, que estendeu-se de set/2001 a jun/2002.

Este plano foi concluído com sucesso, restando pequenas adaptações que ainda estão sendo implementadas. No entanto, a operacionalização dos rateios deverá ser desenvolvida no sistema.

⁹ Sistema ZIM – versão anterior ao System, adotado pela IES, escrita em linguagem ZIM e utiliza o banco de dados com o mesmo nome.

¹⁰ *System* – sistema integrado de gestão (*ERP*) adotado pela IES.

Atualmente, a distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas é montada em planilha eletrônica de forma global, não havendo a possibilidade de visualizar o quanto de custo por rubrica está sendo agregado ao curso. A instituição tem aprimorado constantemente e ampliando centros de custos para melhor conhecer o seu custo.

Há de se considerar que para um sistema de custos ser eficaz como apoio à tomada de decisão ele deverá estar informatizado, de tal forma que as informações produzidas por ele cheguem a tempo para contribuir na tomada de decisão. Caso contrário não atingirá o objetivo proposto. Nesse contexto a tecnologia tem um grande impacto, pois irá viabilizar a operacionalização da distribuição dos custos e despesas, devendo o sistema de informática ser compatível ou viável, de modo a permitir o desenvolvimento do sistema de custo a ser adotado pela instituição.

4.3.1 Centros de Custos da IES

A estruturação dos centros de custos está em conformidade com a disposição dos setores no organograma, inclusive na mesma ordem *top down*.

Como pode ser visto no quadro 4, e mais detalhadamente no anexo C, a forma engloba a administração geral e as duas grandes áreas: a acadêmica e a administrativo-financeira.

CÓDIGO	NOMENCLATURA
ADMINISTRAÇÃO GERAL	
1100	CONSELHO DIRETOR
1200	PASTORAL
DIREÇÃO ADMINISTRATIVO FINANCEIRA	
2001	DIREÇÃO ADMINISTRATIVO FINANCEIRA
2100	Vice-Direção Administrativo Financeira
2200	Gestão Contábil
2300	Gestão Financeira
2400	Gestão de Informática e Tecnologia
2500	Gestão de Pessoal
2600	Gestão de Campi
DIREÇÃO ACADÊMICA	
3001	DIREÇÃO ACADÊMICA
3100	Vice-Direção Acadêmica Educação Básica
3200	Vice-Direção Acadêmica Centro Tecnologia de Educação Profissional
3300	Vice-Direção Acadêmica de Ensino Superior
3400	Vice-Direção Acadêmica Pesquisa e Pós-graduação
3500	Vice-Direção Acadêmica de Extensão
3600	Secretaria Acadêmica
3700	Biblioteca
3800	Núcleo de Informática
3900	Coordenação de Avaliação Institucional
CURSOS DE GRADUAÇÃO DO CENTRO UNIVERSITÁRIO	
6100	Faculdade Ciências Biológicas e da Saúde
6110	CURSO 1
6120	CURSO 2
6130	CURSO 3
6140	CURSO 4
6150	CURSO 5
6160	CURSO (em fase de aprovação)
FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS	
6310	CURSO 6
6320	CURSO7
FACULDADE DE EDUCAÇÃO	
OUTRAS ATIVIDADES CURRICULARES	
ATIVIDADES EXTRA-CURRICULARES	
6910	Núcleo 1
6920	Núcleo 2
6930	Núcleo 3
6940	Núcleo 4
CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO DO CENTRO UNIVERSITÁRIO	
FACULDADE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E DA SAÚDE	
	CURSO 1
	CURSO 2
	CURSO 3
	CURSO 4
FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS	

cont.

CÓDIGO	NOMENCLATURA
	CURSO 6
	CURSO 7
	FACULDADE DE EDUCAÇÃO
	NORMAL SUPERIOR
PROJETOS DE PESQUISA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO	
	FACULDADE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E DA SAÚDE
	FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS
PROJETOS DE EXTENSÃO DO CENTRO UNIVERSITÁRIO	
	FACULDADE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E DA SAÚDE
	FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS
	FACULDADE DE EDUCAÇÃO
RESULTADO FINANCEIRO	
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	

Quadro 4 – Estrutura sintética dos centros de custos da IES

Fonte: Gestão Contábil IES

4.3.2 Composição dos Gastos da IES

Com o redimensionamento das instituições de ensino que compõe a rede, a IES, em 2003, tem uma nova composição de custo demonstrada no gráfico 1. O gasto total da IES está composto em 57% por custos diretos que são oriundos de salários e encargos e outros custos relacionados diretamente ao curso. Quinze por cento dos gastos da IES são de custos indiretos, relacionados à área acadêmica e 28% dos gastos é composto por despesas administrativas.

No enfoque da análise da composição de custos e despesas, o custo de ensino representa 72% do total dos gastos da IES e a despesa administrativa representa 28%.

Por sua representatividade no total dos gastos da IES, os custos indiretos e as despesas administrativas somam quarenta e três por cento. Dessa forma a distribuição desse montante

tem extrema importância para a identificação do custo real do produto/serviço oferecido pela IES.

Cabe salientar que a distribuição de parte do custo da estrutura administrativa do campus 2 (Porto Alegre) está inserido na despesa administrativa da IES. Dessa forma, cabe salientar, também, o limite do trabalho que não tem a pretensão de alterar políticas de alocação de custos, e sim evidenciar possibilidades de melhoria no sistema.

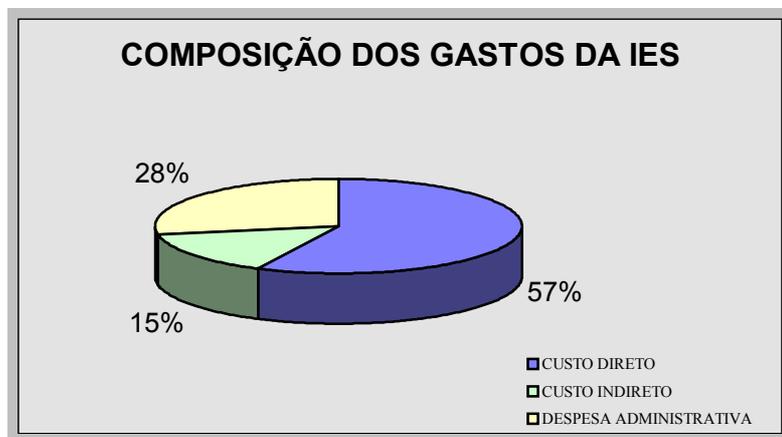


Gráfico 1 – Composição dos gastos da IES
Fonte: balancete de abril/2003

4.3.3 Atribuição dos Custos da IES

A sistemática de atribuição de custos adotada pela IES, consiste no rastreamento do custo direto, diretamente ao objeto de custo (centro de custo) a que foi identificado. O tratamento dado aos custos indiretos é a adoção de critérios de rateios para a sua alocação aos objetos de custo. A distribuição é feita em dois níveis, na contabilidade fiscal e no segundo nível, na contabilidade gerencial, conforme quadro 5.

4.3.3.1 Custo Direto

Os gastos perfeitamente identificáveis são rastreados diretamente ao objeto de custo. Por exemplo, a folha de pagamento dos docentes é possível identificar claramente as horas-aula por série, desta forma os mesmos são atribuídos respectivamente aos objetos de custos.

4.3.3.2 Custo Indireto

Os custos indiretos dividem-se em duas classes: custo da administração acadêmica e de apoio pedagógico. Por administração acadêmica entendem-se os docentes que desempenham funções administrativas de coordenação, chefia de setores acadêmicos e órgãos ligados à academia. Os setores chamados de apoio pedagógico são os que no próprio nome já expressam a função, ou seja, são setores que existem para apoiar a atividade pedagógica, como por exemplo, o setor de multimeios (audiovisual), a biblioteca, o Setor de Apoio Pedagógico - SAP, a secretaria acadêmica, entre outros.

O tratamento dado aos custos indiretos irá depender da natureza do gasto. Esta é que irá determinar a forma de alocação aos centros de custos, através de rateio, no primeiro nível de rateio, na contabilidade fiscal. Após são distribuídos os custos dos centros de custos que compõem o custo indireto, na proporção do número de alunos de cada curso, ou seja, por volume.

4.3.3.3 Despesa Administrativa

A despesa administrativa é composta do gasto da área da direção geral e direção administrativa da instituição, alocada nos centros de custos administrativos, e diretamente ao setor solicitante, se for o caso. No caso da IES, a despesa administrativa está relacionada a todos os centros de atividade ou custos da administração geral (todo *staff* da direção geral) e da área administrativa e financeira, tais como: gestão contábil, gestão financeira, gestão de pessoal, gestão de campi, Coordenadoria de Avaliação Institucional, Coordenadoria de Grupos de Trabalho, etc. A despesa administrativa é distribuída da mesma forma que o custo indireto.

4.3.4 Metodologia de Distribuição dos Custos Indiretos e Despesas Administrativas

A metodologia de distribuição, que consiste no sistema de custos adotado pela IES, é analisada segundo Borna (2002), sob dois pontos de vista: o primeiro consiste na análise de: a) se o tipo de informação gerada é importante; b) quais informações relevantes deveriam ser fornecidas e c) se está diretamente relacionado com o objetivo do sistema. Neste enfoque é denominado de princípio de custeio. A análise do sistema de custos, no segundo ponto de vista, que consiste em como os dados são processados para a obtenção das informações, é denominado de método. O princípio de custeio, segundo Borna (2002), adotado pela instituição é o **custeio por absorção integral**, pois o objetivo é a composição do custo dos serviços prestados considerando o custo adicional da administração acadêmica e das despesas administrativas, no entendimento que o custo do ensino oferecido deve contemplar todo o

custo agregado relativo à prestação do serviço para a análise da sustentabilidade de cada curso.

Para compor os relatórios de análise do desempenho econômico da instituição, a sistemática de rateios adotada consiste na distribuição de custos em duas fases, ou dois níveis, conforme apresentado no quadro 5:

CONTABILIDADE FISCAL	CONTABILIDADE GERENCIAL
<p>Objetivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Atende as necessidades legais e fiscais; <p>Característica: método direto</p> <p>Método:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apropria custos diretos; - Apropria custos indiretos <p>Rateio de 1º nível:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apropria os custos indiretos; - Base de rateio: critérios de distribuição de custos apresentados no quadro 8. <p>Metodologia de rateio:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rateia determinados custos indiretos aos centros de custos contábil, na conta contábil específica. 	<p>Objetivo:</p> <p>Fontes de informações para:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Direção; - Coordenadores; - Pais (associações); - Clientes internos(setores); - Formação do preço dos serviços prestados conforme legislação vigente; <p>Método:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apropria custos indiretos e despesas administrativas ao custo de ensino (ao produto); - São importados os dados da contabilidade fiscal e após são processados os rateios de 2º nível; <p>Rateio de 2º nível:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rateio com base no volume, que no caso são o número de alunos matriculados; <p>Metodologia de rateio :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Rateia um grupo de contas, criado a partir dos somatórios de todas as contas contábeis iguais de diversos centros de custos, para as contas contábeis.

Quadro 5 – Estrutura de rateio do atual modelo de custos da IES

No 1º. Nível os custos diretos são alocados diretamente aos centros de custos respectivos. Basicamente, neste nível, são rateados os custos indiretos, com respectivos critérios apresentados no quadro 6.

NATUREZA DO GASTO	VETOR/DIRECIONADOR	CONTROLE
Material de expediente	Requisições	Manual
Material de limpeza	Requisições	Manual
Material de processamento	Requisições	Manual
Telefone	Número de ligações	Automatizado
Subsídio refeições	Número de tickets	Manual
Água	Número de pontos de água	Manual
Energia Elétrica	Número de pontos de luz	Manual
Correios	Número de requisições	Manual
Demais gastos	Número de alunos*	Manual

Quadro 6 - Direcionadores de custo da IES

* são considerados os números de alunos de cada área, no caso de um custo para a Faculdade de Ciências da Saúde, são considerados somente o número de alunos dos cursos que compõem esta Faculdade.

Na atual sistemática de custeio o mapa de custos, com base na posição fiscal, fica composto como apresentado no quadro 7, em custo direto, indireto e despesa administrativa.

	CUSTOS E DESPESAS	% DE COMPOSIÇÃO
CUSTO DIRETO		
Graduação	1.934.093,63	
Outras atividades	36.955,95	
Outras atividades extra curriculares	88.860,06	
Pós-graduação	16.863,77	
Projeto de pesquisa	11.556,45	
Projetos de extensão	226,32	
Soma	2.088.556,18	57%
CUSTO INDIRETO		
Administração Acadêmica	545.743,22	15%
DESPESA ADMINISTRATIVA		
Administração geral	251.805,37	
Administração financeira	756.877,44	
Soma	1.008.682,81	28%
TOTAL GERAL	3.642.982,21	100%

Quadro 7 - Mapa da composição dos custos e despesas administrativas

Fonte: balancete abril/2003

No 2º. nível, após a distribuição do 1º. nível, são distribuídos aos centros de custos de ensino todo o montante dos centros de custos da administração acadêmica, setores de apoio pedagógico e a despesas administrativas (centros de custos da Direção Geral e Direção Administrativa e Financeira), conforme quadro 8.

A distribuição dos custos indiretos e das despesas administrativas está baseado no volume, no caso da IES, no número de alunos somente da graduação. Eles são distribuídos proporcionalmente conforme o número de alunos dos respectivos cursos. Os percentuais são recalculados anualmente ou no caso de haver uma variação superior a 2% ou correspondente a uma turma. Na configuração anterior das instituições o mês base de revisão das chaves de rateio era, até o ano de 2002, o mês de abril em que as estruturas das turmas estavam consolidadas. Como a IES está com ingressos de alunos, por acréscimo e não somente em substituição as vagas de formandos, nos semestres, a tendência da revisão dos cálculos dessas proporções de rateio é que passem a ser semestrais. No quadro 8 é apresentada as proporções da distribuição, a qual é baseada no volume, no caso, número de alunos matriculados.

CURSO	PROPORÇÃO
Curso 1	22,52%
Curso 2	23,55%
Curso 3	7,77%
Curso 4	18,51%
Curso 5	13,72%
Curso 6	7,03%
Curso 7	6,90%
SOMA	100,00%

Quadro 8 - Percentuais de distribuição do custo indireto e despesa administrativa ao custo de ensino – em função do número de alunos.

ÁREA/ SETOR	CUSTO INDIRETO				CUSTO DIRETO												TOTAL		
	Direção geral	Dir. Administrativa	Direção Acadêmica	SOMA	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Curso 6	Curso 7	Outras Ativ. Curriculares	Atividades Extracurric.	Curso de Pós Graduação	Projetos de Pesquisa	Projetos de extensão	SOMA	TOTAL GERAL	
Remunerações	151.650	508.692	256.623	916.965	232.946	282.653	156.866	228.801	210.401	125.565	89.055	5.435	41.385	0	491	0	1.373.596	2.290.562	
Encargos Sociais	13.811	90.204	23.026	127.041	48.505	64.403	15.765	25.711	21.288	24.204	7.962	489	4.450	0	10.962	0	223.739	350.780	
Encargos Trabalhistas	5.565	50.776	7.816	64.157	4.510	5.182	1.773	15.381	2.743	1.951	1.409	2.054	1.226	0	0	0	36.229	100.385	
Soma	171.026	649.671	287.466	1.108.163	285.961	352.238	174.403	269.894	234.431	151.720	98.425	7.978	47.061	0	11.453	0	1.633.564	2.741.727	
Gastos Gerais	80.780	107.206	258.277	446.263	83.131	88.712	29.615	53.160	55.320	29.290	27.795	28.978	41.799	16.864	104	226	454.992	901.255	
TOTAL	251.805	756.877	545.743	1.554.426	369.092	440.950	204.018	323.053	289.751	181.010	126.220	36.956	88.860	16.864	11.556	226	2.088.556	3.642.982	
	7%	21%	15%	43%														57%	100%
Nº alunos					522	546	180	429	318	163	160								2.318
Custo Direto (unitário)					707	808	1.133	753	911	1.110	789								
					51%	55%	63%	53%	58%	62%	54%								
CUSTO INDIRETO																			
Direção Geral					56.705	59.312	19.553	46.602	34.544	17.707	17.381	0	0	0	0	0	0	0	251.805
Direção Administrativa					170.444	178.281	58.774	140.078	103.834	53.223	52.243	0	0	0	0	0	0	0	756.877
Direção Acadêmica					122.898	128.549	42.379	101.003	74.869	38.376	37.670	0	0	0	0	0	0	0	545.743
Soma					350.048	366.142	120.706	287.683	213.247	109.306	107.294	0	0	0	0	0	0	0	1.554.426
Custo Indireto (unitário)					671	671	671	671	671	671	671	0	0	0	0	0	0	0	671
					49%	45%	37%	47%	42%	38%	46%								
CUSTO TOTAL DO PRODUTO/SERVIÇO					719.140	807.092	324.724	610.736	502.998	290.316	233.514								
Custo Total (unitário)					1.378	1.478	1.804	1.424	1.582	1.781	1.459								

Fonte: balancete abril/2003 (valores expressos em reais)

Quadro 9 – Mapa da distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas

Fonte: balancete abril/2003. (valores expressos em reais)

Após esta fase a distribuição, no segundo nível os centros de custos indiretos e centros de custos que compõem a despesa administrativa são rateados conforme proporções apresentadas no quadro 8, com base no volume. Nessa fase o custo indireto e despesas administrativas são distribuídos integralmente a graduação, como demonstrado no quadro 9, o que compromete a análise do custo dos demais produtos ou serviços. Isto porque as demais atividades ocorrem de forma irregular, ou seja são cursos de curta duração e incertos. A pós-graduação e os cursos de extensão têm períodos irregulares. No quadro 10 é apresentado o mapa após o processamento do segundo nível de rateio, como pode-se observar.

ÁREAS	CUSTO DIRETO			CUSTO INDIRETO	DESPESA ADMINISTRATIVA	TOTAL
	Custo de Pessoal	Outros Custos	Total			
Graduação	1.567.071,50	367.022,13	1.934.093,63	545.743,22	1.008.682,81	3.488.519,66
Outras atividades	7.978,40	28.977,55	36.955,95	0,00	0,00	36.955,95
Outras extra curricul.	47.061,32	41.798,74	88.860,06	0,00	0,00	88.860,06
Pós-graduação	0,00	16.863,77	16.863,77	0,00	0,00	16.863,77
Projetos de pesquisa	11.452,90	103,55	11.556,45	0,00	0,00	11.556,45
Projetos de extensão	0,00	226,32	226,32	0,00	0,00	226,32
SOMA	1.633.564,12	454.992,06	2.088.556,18	545.743,22	1.008.682,81	3.642.982,21
%	45%	13%	57%	15%	28%	100,00%

Quadro 10 – Mapa sintético após a distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas

Fonte: balancete de abril/2003

Dado o cenário do atual sistema de custos da IES e a forma como se processa as informações de custos, é apresentado no próximo tópico a pesquisa aplicada aos gestores da IES, com a finalidade de identificar a utilização das informações de custos na sua gestão e processo de tomada de decisão. E, ainda, identificar quais as necessidades que realmente auxiliarão na sua gestão.

4.4 A PESQUISA DE CAMPO

O método de estudo de caso, aplicado no trabalho, busca confrontar a teoria com a prática. A pesquisa documental subsidiou a apresentação da sistemática de custos adotado pela IES, porém para identificar a utilização das informações de custos e necessidades dos gestores foi aplicado um questionário. A forma de aplicação dos questionários consistiu na divisão da população em dois níveis hierárquicos: nível estratégico e nível tático, a fim de segmentar as necessidades. O objetivo do questionário é identificar as necessidades dos gestores quanto às informações de custos e identificar as principais características para a proposição de um modelo.

A aplicação deu-se quase que na totalidade da população alvo do estudo. A população pesquisada foi classificada em três categorias: a primeira é a *direção*, que é composta pela direção geral da IES e três diretores: a diretora administrativa e diretores acadêmicos; a segunda categoria é o *acadêmico* que é composta pelos gestores da área acadêmica, que são os coordenadores dos cursos e de áreas como pesquisa e extensão e educação continuada; e, a terceira categoria é o *administrativo* composta pelos gestores da área administrativa, que são os gerentes das áreas de pessoal, contábil, financeira e de campi.

Foram aplicados os questionários para quinze gestores, sendo quatro diretores, oito acadêmicos e três administrativos:

I - Nível Estratégico:

Direção:

A IES está composta, no nível estratégico, por uma direção geral, uma direção administrativa e uma direção acadêmica.

O colegiado da direção geral é composto pelos diretores das diversas instituições que compõem o grupo. Este é composto por um diretor geral, uma diretora administrativa e dois diretores acadêmicos.

- Direção Geral - o Diretor Geral está há oito anos na administração de instituições de ensino, sendo a onze meses na gestão da IES em estudo;
- Direção Administrativa – a Diretora Administrativa tem expediência de quinze anos na administração de instituições de ensino e a nove anos na gestão da IES;
- Direção Acadêmica – é composta por dois diretórios acadêmicos, um da educação básica e um da educação superior, com experiência de anos na função. Como, para o estudo, a intenção era a qualificação das necessidades na área acadêmica, independente do curso, foram entrevistados os dois diretores acadêmicos.

II - Nível Tático:

a) Acadêmico:

Foram aplicados questionários a todos os coordenadores dos cursos de graduação, além da coordenadora da extensão e o coordenador da educação continuada.

- Coordenadores – o tempo de experiência na administração varia de dois meses a vinte e três anos, salvo os extremos, a média situa-se em nove anos de experiência na administração de instituições de ensino. Na função, na IES, a média é de 2,5 anos.

b) Administrativo:

- Gerentes Contábil – atua a três anos em instituições de ensino e a um ano na função;
- Gerente de Pessoal – atua a doze anos em instituições de ensino e a um ano na função;
- Gerente de Campi – atua a sete meses em instituição de ensino e a três meses na função.

4.4.1 Questões Formuladas

O questionário foi estruturado em três blocos: (I) Gestão Atual, (II) Abordagem dos Modelos Existentes e (III) Características do Modelo Idealizado. No anexo D é apresentado o questionário na íntegra, juntamente com o resultado da tabulação dos dados.

4.4.2 Resultado da Pesquisa

Quanto ao bloco do questionário que trata da gestão atual, o objetivo é a identificação de quais informações são utilizadas no processo de tomada de decisão e, ainda, avaliar a o grau de utilização de dados de custos na gestão e nos processos de tomada de decisão.

Dos gestores questionados, em nível estratégico e tático, setenta e um por cento responderam que utilizam dados financeiros (fluxo de caixa, posição financeira, orçamento de caixa, etc) e dados econômicos (orçamento, dados ou informações de custos, balancetes, etc.) como apoio no seu processo de tomada de decisões. Sendo que vinte e um por cento responderam que não utilizam nenhuma das informações acima, ou seja, não utilizam dados financeiros nem dados econômicos no seu processo de tomada de decisão, como pode-se verificar no gráfico 2.

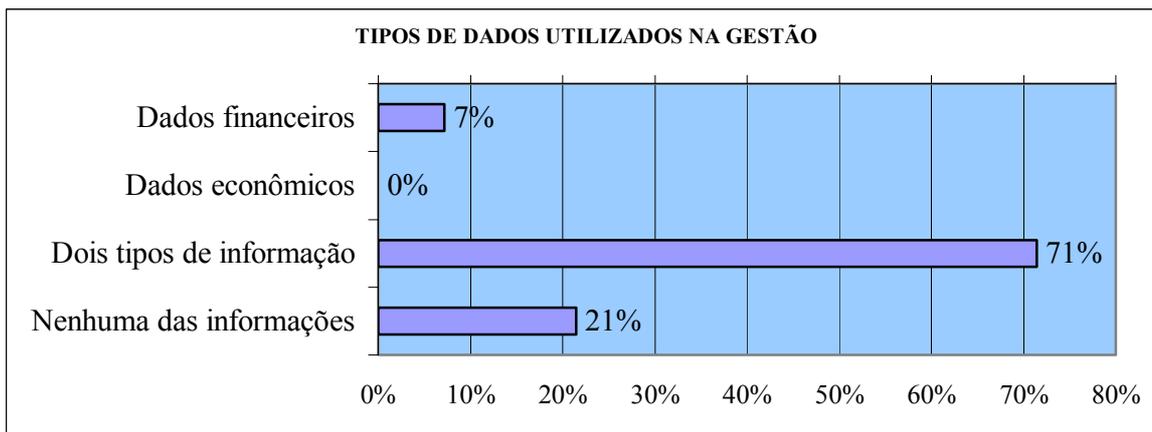


Gráfico 2 - Tipo de informações mais utilizadas no processo de tomada de decisão

Num processo decisório que envolva controle de custos, sessenta e quatro por cento dos gestores responderam que freqüentemente utilizam informações detalhadas de custos, e vinte e nove por cento responderam que em alguns casos utilizam informações detalhadas de custos.

Outra questão a ser considerada foi qual o nível de auxílio que as informações de custos trazem no processo de tomada de decisão. Conforme está demonstrado no gráfico 3, foi identificado que, na opinião de sessenta e quatro vírgula três por cento dos gestores, numa escala de 0% a 100%, as informações de custos representam 75% de apoio ao processo decisório. Quatorze vírgula três por cento informaram que o auxílio das mesmas é de 50% e outros quatorze vírgula três por cento afirmaram que o auxílio é de cem por cento. E os restantes (7,1%) afirmaram que as informações de custos auxiliam somente 25% no seu processo de tomada de decisão.

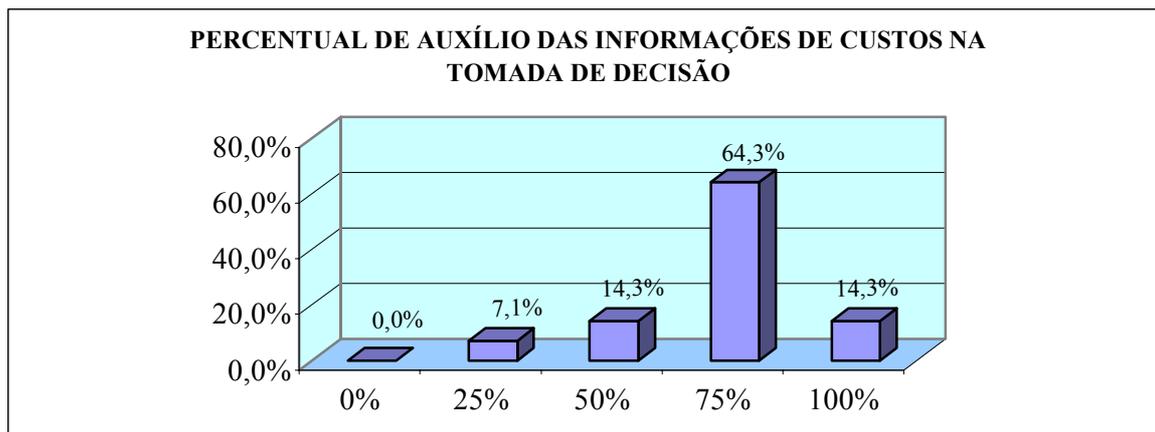


Gráfico 3 - Percentual de auxílio das informações de custos na tomada de decisão

Para a avaliação das informações de custos fornecidas pelo atual sistema de custos, foram elaboradas duas questões uma fechada e outra aberta, algumas respostas foram contraditórias, indicando que as perguntas podem não ter sido bem compreendidas, ou algumas afirmações não corresponderiam exatamente à realidade.

Nesse contexto, a referida questão fechada indaga ao gestor como ele classifica as informações de custos relativas à sua área, para fins de tomada de decisão, fornecidas pelo atual sistema. O gráfico 4 demonstra que cinquenta e quatro por cento classifica essas informações como regulares, podendo ser aprimoradas e vinte e três por cento classificando-as como insuficientes, não apresentando a visibilidade dos custos esperada.

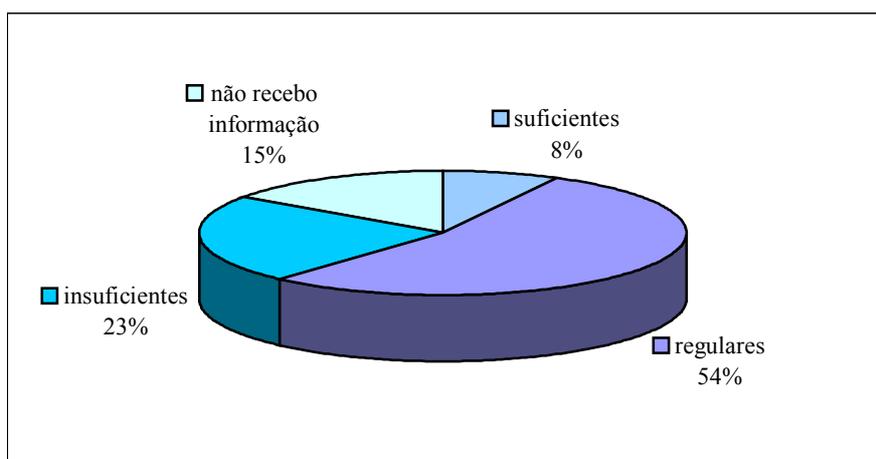


Gráfico 4 - Classificação das informações de custos, para fins de tomada de decisão, fornecidas pelo atual sistema de custos

Quanto à questão aberta, algumas respostas foram contrárias, afirmando que as informações de custos são claras e objetivas e em outro caso são ótimas. O contra-ponto está na resposta fechada, em que foram nos dois casos, respondidas como as informações sendo regulares, podendo ser aprimoradas.

Na atual gestão existem processos, porém, esses não estão evidenciados e medidos para poderem ser geridos e analisados. Dessa forma, a questão que indaga o nível de conhecimento dos gestores, a respeito da gestão por processos indica que quarenta e três por cento tem noção do assunto e trinta e seis por cento afirmaram que conhecem bem o assunto. Quatorze por cento afirmaram que já ouviram falar sobre gestão por processos. E somente sete por cento nunca ouviram falar sobre o assunto.

Hansen (2001) afirma que por uma questão de sobrevivência no mercado, haja vista o aumento da concorrência, as mudanças estão se acelerando e os gestores tornaram-se mais conscientes da necessidade de usar as informações contábeis para o planejamento, o controle

e as tomadas de decisão. E que, com a demanda de melhores informações e produtividade, o setor de serviços aumentará sua necessidade por informações de gestão de custos.

O bloco II do questionário, que trata sobre a abordagem dos modelos existentes, tem por objetivo medir a intensidade das características de alguns modelos de custos. A escala de medida parte de: não importante, pouco importante, importante, muito importante e imprescindível. As três questões que expressam as características dos modelos, as quais foram apontadas como imprescindíveis, que são:

“ 1. Como gestor da sua área, ou de uma empresa, você vê um sistema de custos, para suporte á tomada de decisão, como sendo...”

“ 2. Para você a distribuição do custo indireto ao produto ou serviço é.....”

“ 5. Como gestor da sua área, ou de uma empresa, você avalia um sistema de custos, para gerir (controlar) os recursos e resultados, como sendo....”

Essas características foram apontadas como imprescindíveis para um sistema de custos, pelos gestores tanto do nível estratégico como gestores de nível tático. As outras sete características foram classificadas, na sua maioria, como muito importantes; sendo que as demais respostas ficaram dispersas, em minoria, entre importantes e pouco importantes.

Quanto ao bloco III do questionário, que tem por objetivo identificar as características do modelo idealizado, foi solicitado aos gestores enumerar de um a sete as características que na opinião deles eram mais importantes. A escala parte de um para a mais importante e sete

para a menos importante. O resultado apresentou que, em ordem crescente de importância as características de um sistema de custos são:

- 1º) apoiar a toma de decisão;
- 2º) identificar os custos das atividades;
- 3º) identificar custos setoriais;
- 4º) identificar a natureza do gasto;
- 5º) identificar as atividades que não agregam valor ao produto ou serviço;
- 6º) possibilitar o controle de gastos;
- 7º) ter acurácia e precisão na alocação de custos ao produto ou serviço.

A forma de análise de desempenho da IES, ou seja a possibilidade de ter a visibilidade dos custos na perspectiva vertical por centros de custos e na perspectiva horizontal por atividades, teve a confirmação de cem por cento das respostas. E, confirmado o mesmo nível de respostas, também, para a importância de analisar as atividades que são desempenhadas pela IES, com vistas a avaliar o seu custo, para a identificação de quais agregam valor ou não ao produto ou serviço.

As questões que envolveram o monitoramento dos custos e possível redução ou otimização em relação ao item qualidade evidenciam a grande necessidade e o bom entendimento dos gestores quanto a importância da gestão dos custos. Num cenário em que sejam considerados adequados os preços dos serviços prestados, as respostas convergiram para a necessidade de monitoramento de custos e que a sua redução necessariamente não impacta diretamente em perda de qualidade dos serviços prestados.

A escolha do método de custeio

O resultado da pesquisa (bloco II), que trata da abordagem dos modelos existentes, teve por objetivo identificar, a partir de algumas características dos métodos de custeio estudados, quais tinham maior relevância na identificação do(s) método(a) a ser(em) cruzado(s) com as necessidades dos gestores. Os itens que foram classificados como imprescindíveis, pelos entrevistados, são os seguintes:

“ 1. Como gestor da sua área, ou de uma empresa, você vê um sistema de custos, para suporte á tomada de decisão, como sendo...”

“ 2. Para você a distribuição do custo indireto ao produto ou serviço é...”

“ 5. Como gestor da sua área, ou de uma empresa, você avalia um sistema de custos, para gerir (controlar) os recursos e resultados, como sendo...”

A partir destas características, consideradas imprescindíveis num sistema de custos, buscou-se nos métodos estudados, qual ou quais métodos possuíam tais características. Constatou-se que o *RKW* e o *ABC*, como pode ser visto no quadro 11, possuem estas características, desta forma estes dois métodos foram selecionados para a análise em relação as necessidades demandadas pelos gestores.

CARACTERÍSTICAS IMPRESCINDÍVEIS EM UM SISTEMA DE CUSTOS		<i>RKW</i>	<i>ABC</i>
1	Proporcionar suporte a tomada de decisão	⊗	⊗
2	Distribuir o custo indireto ao produto/serviço	⊗	⊗
3	Permite o gerenciamento dos custos, com a finalidade de controlá-los		⊗

Quadro 11 - Matriz de Relacionamento: Características imprescindíveis de um sistema de custeio x Métodos de Custeio

A pesquisa, também, identificou as necessidades dos gestores, classificados em três categorias: direção, acadêmico e administrativo. A seguir são analisadas estas necessidades em relação as características dos métodos de custeio selecionados.

4.4.3 Análise das Necessidades dos Gestores da IES em Relação as Características dos Métodos de Custeio

Para Padoveze (2000):

a necessidade da informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, por seus consumidores. Assim, a informação deve ser construída para atender a esses consumidores e não para atender aos contadores. O contador gerencial é aquele que sabe perfeitamente que a informação que faz parte do seu sistema foi elaborada para atender às necessidades de outros. O contador gerencial deve fazer um estudo básico das necessidades de informações a partir das decisões-chaves que serão tomadas baseadas no Sistema de Informação Contábil Gerencial.

A proposta da pesquisa, para a identificação do método de custeio mais indicado à IES, teve como eixo central o levantamento de quais informações de custos os gestores necessitam para subsidiar as tomadas de decisão e para gerir os recursos. Considerando as características, classificadas como imprescindíveis num sistema de custos, foram selecionados dois métodos, o *RKW* e o *ABC* que atendem a grande parte das necessidades apontadas pelos gestores.

Bornia (2000) afirma que o *ABC* talvez seja o método de custos mais famoso do mundo, entretanto seja talvez também o que é apresentado de forma mais confusa e diversificada. E afirma, também, que o principal motivo das diferentes abordagens é que as diferenças mais contundentes entre o *ABC* e *RKW* não estão no campo do método (cálculo dos custos) mas no campo do princípio (que informações são obtidas e para que são utilizadas). Afirma, ainda, que a implantação do *ABC* está relacionada ao objetivo de melhoria dos processos e de redução de desperdícios.

Para dar maior visibilidade das características dos modelos *RKW* e *ABC* e o cruzamento com as necessidades apontadas na pesquisa, foram elaboradas matrizes de relacionamento para cada categoria.

Na categoria da direção foram indicadas uma série de necessidades, que são apresentadas no quadro 12, as quais podem ser supridas pelos dois modelos, entretanto há uma lacuna que enfatiza a necessidade de direcionadores de custos para a distribuição dos custos indiretos e despesas administrativas. Outra questão apontada, e considerada importante, é a identificação dos desperdícios, apesar de ser um assunto bastante difícil de se tratar no setor de serviços. A filosofia adotada pelo *ABC* tem mais chances de atender a essa

necessidade uma vez que a análise se dá por processo, e neste sentido há a possibilidade de avaliar quais as atividades que agregam e quais não agregam valor ao produto/serviço.

Segundo Borna (2002, 33):

Um sistema que permita a identificação e a quantificação sistemática dos desperdícios de uma empresa é, sem dúvida, útil para auxiliar o processo de análise e melhoria da eficiência interna dos processos produtivos, tornando-se uma poderosa ferramenta de apoio gerencial. Esta deve ser uma das principais preocupações dos sistemas de custos voltados para apoiar a empresa moderna na busca contínua pela excelência produtiva.

NECESSIDADES DA IES		<i>RKW</i>	<i>ABC</i>
DIREÇÃO			
1	Conhecer o custo total do produto ou Serviço (custo unitário)	☆	☆
2	Conhecer o custo por curso	☆	☆
3	Informações que quantifiquem o consumo dos recursos por atividades e identifiquem direcionadores de custos		☆
4	Identificar pontos críticos de consumo		☆
5	Identificar desperdícios		☆
6	Análises comparativas temporais dos custos e com instituições similares	☆	☆
7	Informações sobre custo operacional e não operacional	☆	☆

Quadro 12 - Matriz de Relacionamento: Necessidades da IES x Métodos de Custeio – Categoria: Direção

Na categoria Administrativos, as demandas apontadas pelos gestores da área administrativa são atendidas na sua totalidade pelos dois modelos, como podemos verificar no quadro 13, como segue:

NECESSIDADES DA IES		<i>RKW</i>	<i>ABC</i>
ADMINISTRATIVOS			
1	Clareza quanto a distribuição dos centros de custos	☆	☆
2	Custos abertos por centro de atividade, separados por custo direto, indireto e despesa administrativa	☆	☆
3	Custos unitários	☆	☆
4	Custos de pessoal (hora trabalhada, encargos, salários, etc.)	☆	☆

Quadro 13 - Matriz de Relacionamento: Necessidades da IES x Métodos de Custeio – Categoria: Administrativos

Todavia, na categoria Acadêmico as necessidades apontadas pelos gestores, da área acadêmica, evidenciam um bom entendimento em relação a gestão de processos, haja vista o elenco de necessidades que caracterizam esse tipo de gestão. Algumas necessidades são atendidas igualmente pelos dois métodos, entretanto outros somente um atende, como podemos verificar no quadro 14.

NECESSIDADES DA IES		<i>RKW</i>	<i>ABC</i>
ACADÊMICOS			
1	Conhecer o custo por atividade/processo		☆
	Conhecer as formas de rateio	☆	☆
3	Indicadores de elementos não agregadores de valor		☆
4	Custo da estrutura de apoio (secretaria, alimentação, Segurança, etc.)	☆	☆
5	Componentes dos custos diretos e indiretos	☆	☆
6	Custo/hora da sala de aula		☆
7	Custos efetivos: institucionais e específicos		☆
8	Custo da ociosidade: quanto custa a IES a não utilização do espaço físico, para que a formação do preço seja vista desse ângulo		☆
9	Custo do aluno por curso	☆	☆
10	Conhecer as parcelas de todos os custos que compõem o preço de venda	☆	☆
11	Receber sistematicamente informações de custo para o seu acompanhamento	☆	☆
12	Relatórios detalhados dos custos da área/course	☆	☆

Quadro 14 - Matriz de Relacionamento: Necessidades da IES x Métodos de Custeio – Categoria: Acadêmicos

Algumas das necessidades apontadas foram comuns nas três categorias da pesquisa, dessa forma não foram reproduzidas em duplicidade nos quadros acima.

As características dos métodos de custeio existentes, cruzadas com as necessidades de informações de custos apontadas pelos gestores da IES, na pesquisa realizada, apontam para um modelo que:

1. atribua os custos indiretos aos produtos ou serviços
2. proporcione um visão diferenciada dos custos, além da forma tradicional verticalizada, permitindo a análise do custo dos processos;
3. permita analisar o custo das atividades;
4. distribua os custos com maior acurácia aos produtos e serviços;
5. permita a gestão dos custos, haja vista a forma como os dados são apresentados;
6. seja ferramenta de apoio à tomada de decisão;
7. distribuição do custo por meio de direcionadores de custos, pois o nível de subjetividade da distribuição baseada em volume é muito alto.

Os modelos *RKW* e *ABC* possuem várias características em comum, entretanto as necessidades apontadas pelos gestores da IES indicaram para o modelo *ABC*. Um dos indicativos para a percepção e demanda, pelas características desse modelo, pode ser justificado na medida em que 79% dos gestores responderam, em relação à gestão por processos, que conhecem bem o assunto ou sabem do que se trata. Na grande maioria dos gestores há um entendimento da visão por processos. O modelo *ABC* visa custear as atividades que compõem os processos gerando uma diversidade de informações para subsidiar a gestão com maior visibilidade dos custos, além de aumentar o grau de acurácia na sua apropriação ao produto/serviço.

Segundo Padoveze (2000), “historicamente o *RKW* veio a ser utilizado mais em razão dos critérios de avaliação de inventários do que a necessidades gerenciais da empresa”. E, ainda, afirma que critérios de alocação dos custos indiretos fixos, um tanto inadequados, podem enviesar as informações de custo, atribuindo responsabilidades indevidas. E que,

“nesse sentido, o custeamento por atividades (*ABC*) vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, através do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.”

Noventa e três por cento dos gestores questionados utilizam informações de custos para suas tomadas de decisão, e 77% dos gestores apontaram que as atuais informações de custos fornecidas são regulares ou insuficientes e dessa forma precisam ser melhoradas, o que também justifica uma mudança de modelo.

Os indicativos das necessidades de informações de custos dos gestores apontaram para o método de custeio *ABC*, entretanto para a análise de um sistema de custeio, segundo Bornia (2002), pode ser feita sob dois pontos de vista: o primeiro quanto ao princípio, que analisa se a informação está adequada às necessidades da empresa e o segundo quanto ao método, que é a forma como os dados serão processados para obter-se as informações. Quanto ao princípio mantém-se o de absorção total pela cultura de análise das informações já sedimentadas. Todavia o princípio, na perspectiva de complementaridade, deve ser aplicado em conjunto com um método. No caso, o método selecionado foi o de custeio baseado em atividade.

No próximo capítulo é apresentado um exemplo ilustrativo de aplicação do método de custeio *ABC*, o qual será comparado com o método atual adotado pela IES. É apresentada, também, neste capítulo a proposta de metodologia de implantação.

5 EXEMPLO ILUSTRATIVO DE APLICAÇÃO DO *ABC* E PROPOSTA DE METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO

Para a comprovação das afirmativas apresentadas, é feita inicialmente a análise comparativa do método proposto, o *ABC*, em relação ao método atual.

Para demonstrar, através de um exemplo, a comparação entre o atual método de custeio, adotado pela IES, custeio por absorção integral (total) e rateio com base no volume e o método *ABC* (custeio por atividades), foram tomados dois cursos da IES, pois para a verificação do custo unitário (por aluno) é necessário obter-se o custo do curso, ou seja, são comparadas as distribuições dos custos indiretos e despesas administrativas aos produtos/serviços, que no caso, são os cursos de graduação da IES. Como critério de escolha dos cursos de graduação tomou-se os dois cursos de maior número de alunos. Para a representação dos mesmos foram denominados de curso 1 e de curso 2.

Os procedimentos adotados para a elaboração dos demonstrativos para a análise comparativa são apresentados a seguir.

5.1 APLICAÇÃO DO MÉTODO *ABC* NA IES

Para fins de análise comparativa dos modelos, tomou-se por base a metodologia que Martins (2000) apresenta como aplicação do *ABC* à solução do problema, o qual apresenta as etapas a serem seguidas:

1. Identificação das atividades relevantes;
2. Atribuição de custos às atividades;
3. Identificação e seleção dos direcionadores de custos;
4. Atribuição de custos às atividades no modelo apresentado;
5. Atribuição dos custos das atividades aos produtos;
6. Comparação dos resultados

Bornia (2000) apresenta de forma simplificada quatro fases para o cálculo dos custos dos produtos pelo *ABC*, como sendo:

- a) Mapeamento das atividades;
- b) Alocação dos custos às atividades;
- c) Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
- d) Cálculo dos custos dos produtos.

Martins (2000) complementa que:

Completada a fase de custeamento das atividades segue a definição dos processos (conjunto de atividades que se inter-relacionam) e seus respectivos custos, o que permite uma melhor análise não só do lucro ou custo de um produto, mas também onde estão sendo consumidos os recursos aplicados na empresa.

Em uma instituição de ensino o processo mais evidente é o de ensino-aprendizagem, podendo ser melhor analisado na figura 2, apresentada na página 43. Este é um macro-processo. Há no entanto uma série de processos que o compõe e por conseguinte uma série de atividades compõem estes processos.

Cabe ressaltar que o nível de detalhamento das atividades irá determinar a qualidade do modelo (BORNIA, 2000). Entretanto o bom senso deverá nortear este detalhamento, caso contrário o sistema tornar-se-á extremamente complexo e inviável de ser gerenciado.

A definição das atividades da IES são apresentadas no quadro 15, o qual demonstra, na forma de matriz de relacionamento, as atividades e os recursos (centros de custos) que compõem estas atividades.

Para demonstrar o custeamento das atividades foram selecionadas três atividades, que são: emitir boletos, efetuar pagamentos e efetuar cobrança. O custeamento destas atividades são demonstradas no quadro 16.

A partir do custeamento das atividades foi selecionada uma atividade, entre as três custeadas, para exemplificar a repercussão de apropriação do custo aos produtos/serviço. A atividade selecionada foi a de cobrança. Esta atividade permeia vários setores e é composta por custos indiretos e despesas administrativas.

Para a escolha da atividade de cobrança levou-se em consideração a disponibilidade dos dados para serem testados, tanto do custo da atividade quanto do respectivo direcionador.

Cont.

Atividades	Centros de custo
Controlar patrimônio	1100 1200 1300 1310 1320 1330 1340 1350 1360 1370 1380 1381 1382 1383 1390 2001 2100 2200 2210 2300 2310 2400 2410 2420 2500 2510 2520 2530 2600 2610 2620 2630 2640 2650 2651 2660 2670 2680 3001 3100 3200 3300 3310 3320 3330 3350 3400 3410 3430 3440 3500 3600 3700 3800 3900
Consertar equip/mov.	
Executar limpeza	
Efetuar segurança	
Elaborar defesa (proc. Jur.)	
Planejar publicidade	
Veicular notícias	
Planejar ativ.filantr.	

A cobrança é composta por diversas tarefas, tais como: contatos telefônicos, emissão de aviso de cobrança, atendimentos à clientes (pais e alunos), envio de dívidas para execução (ação judicial), entre outras. O custeamento da cobrança leva na sua composição parte do custo da Gestão Financeira, da Secretaria Acadêmica e parte da Coordenadoria Jurídica, pois as atividades permeiam as três áreas. O custo das atividades e demais dados contábeis tomados são referentes ao mês de abril de 2003, como está demonstrado no quadro 16. O custo da área de cobrança, acrescido do tempo estimado de dedicação as questões de cobrança, será o total do custo da atividade.

As despesas administrativas representam 28% do total do gasto da IES, e são compostas pelas despesas de duas grandes áreas a Direção Geral e a Direção Administrativa. Na Gestão Financeira, área ligada a Direção Administrativa da IES, como exemplo, foram identificadas as atividades, que são apresentados no quadro 17 e também foram relacionados os respectivos direcionadores de custo (*cost-drivers*) para cada atividade.

	CUSTO DAS ATIVIDADES	Direção	Direção	Vice-Dir.	Gestão	Gestão	Rotinas	Setor	Direção	Gestão	Setor	Secretar.	Coorden.	TOTAL
		Geral	Adm. Financ.	Adm. Financ.	Contábil	de Pessoal	Trabalh.	de Suprimentos	Acadêm.	Financ.	de Crédito/Cobrança	Acadêm.	Jurídica	
RECURSOS	Remunerações	40.537	29.639	9.654	13.779	7.429	14.496	11.295	18.632	45.875	14.622	66.044	11.186	283.187
	Encargos Trabalhistas	3.731	2.654	811	1.223	669	1.270	1.044	3.385	4.047	1.541	5.925	1.039	27.339
	Encargos Sociais	1.699	3.271	98	659	314	1.483	243	1.968	1.320	1.892	2.676	585	16.209
	Serviços de Terceiros	900	0	0	0	600	3.371	0	0	785	4.000	1.350	0	11.006
	Uso e Consumo	5.827	6.663	70	1.123	218	1.107	1.544	10.921	3.795	577	5.175	41	37.061
	Conservação e Manutenção	0	0	0	0	0	0	145	0	929	0	100	0	1.173
	Contribuições	470	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	470
	Gastos com Eventos	2.869	198	0	0	0	0	0	0	120	0	0	0	3.187
	Outros Gastos Adm.	20.085	2.077	0	116	67	273	54	1.578	223	386	136	1.029	26.025
	Investimentos	0	266	0	881	757	0	2	1.218	1.516	0	0	0	4.641
	Seguros e Depreciação	1.365	307	0	505	0	0	0	0	714	0	547	0	3.438
	TOTAL DO CUSTO DO SETOR	77.482	45.076	10.634	18.285	10.055	22.000	14.326	37.703	59.325	23.018	81.953	13.880	413.737
	ATIVIDADES	EMITIR BOLETOS									11.865		820	
TEMPO DE DEDICAÇÃO										20%		1%		
EFETURA PAGAMENTOS		7.748	13.523	1.595	1.829	503	11.000	4.298	3.770	23.730			278	68.273
TEMPO DE DEDICAÇÃO		10%	30%	15%	10%	5%	50%	30%	10%	40%			2%	
EFETUAR COBRANÇA										593	23.018	8.195	2.776	34.583
TEMPO DE DEDICAÇÃO									1%	100%	10%	20%		

Quadro 16 – Custo das Atividades

Fonte: balancete abril/2003

A partir da identificação do custo das atividades selecionadas, a definição do direcionador secundário deste custo ao produto/serviço baseou-se na premissa de quem utiliza essa atividade. A atividade de cobrança é voltada para a recuperação de crédito de alunos inadimplentes, sendo assim o direcionador indicará a utilização dessa atividade por curso, ou seja, quanto cada curso utiliza a atividade de cobrança.

ATIVIDADES	DIRECIONADOR DE CUSTO
EFETUAR A COBRANÇA	Quantidade de alunos inadimplentes
EFETUAR OS PAGAMENTOS	Quantidade de solicitações de pagamento
EMITIR O FATURAMENTO	Quantidade de boletos emitidos
GERIR FLUXO DE CAIXA	Proporção da receita arrecadada

Quadro 17 – Exemplo de atividades da IES e respectivos direcionadores de custos

O direcionador de custo da atividade de cobrança, como demonstrado no quadro 16, na coluna por demanda, é composto pela quantidade de alunos inadimplentes relativos ao exercício de 2003 (posição de abril), é importante lembrar que as métricas utilizadas devem corresponder ao exercício em curso. No quadro 18, também é feito um comparativo da distorção de alocação entre a distribuição com base no volume e com base na demanda.

COMPARATIVO DAS PROPORÇÕES DE DISTRIBUIÇÃO					
	POR VOLUME		POR DEMANDA *		
CURSOS	QUANTIDADE	%	QUANTIDADE	%	DIFERENÇA
CURSO 1	522	22,52%	297	29,06%	6,54%
CURSO 2	546	23,55%	172	16,83%	-6,73%
CURSO 3	180	7,77%	77	7,53%	-0,23%
CURSO 4	429	18,51%	161	15,75%	-2,75%
CURSO 5	318	13,72%	150	14,68%	0,96%
CURSO 6	163	7,03%	99	9,69%	2,65%
CURSO 7	160	6,90%	66	6,46%	-0,44%
TOTAL	2318	100,00%	1022	100,00%	

Quadro 18 - Comparativo das proporções de distribuição

* número de alunos inadimplentes

5.2 CÁLCULO DOS CUSTOS PELO MÉTODO ATUAL

Para fins de comparação, foram estratificados os custos dos cursos 1 e 2 do mapa de custos da IES. No quadro 19 é demonstrado esse extrato, no qual consta a composição de custo de cada curso. Este custo é desdobrado em custo direto, custo indireto e despesas administrativas.

A distribuição do custo indireto e de despesa administrativa é feita com base no volume, vide quadro 18 coluna “por volume”.

ITEM	CURSO 1	%	CURSO 2	%
CUSTO DIRETO	369.092,02	51%	440.949,84	55%
CUSTO INDIRETO				
Direção Acadêmica	122.898,17	17%	128.548,66	16%
% de distribuição do Custo Indireto	22,5%		23,6%	
DESPESA ADMINISTRATIVA				
Direção Geral	56.705,09		59.312,22	
Direção Adm. Financeira	170.444,36		178.280,88	
Soma	227.149,45	32%	237.593,10	29%
% de distribuição da Desp. Administrativa	22,5%		23,6%	
TOTAL	719.139,64	100%	807.091,61	100%

Quadro 19 - Mapa de alocação de custos – Modelo Atual adotado pela IES

5.3 COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS: MÉTODO *ABC* X MÉTODO ATUAL

O modelo de custeio baseado em atividades parte inicialmente do custeamento da atividade para após distribuir o custo ao produto/serviço. Dessa forma, o quadro 16 apresenta o custo da atividade de cobrança, o qual é distribuído, conforme seu direcionador de custo, ao curso 1 e curso 2, de acordo com o consumo efetivo dessas atividades. No quadro 21 é demonstrada a estratificação do custo da atividade de cobrança dos montantes dos custos indiretos e despesas administrativas da IES, proporcionando uma visão horizontal de análise.

O modelo atual, como já foi relatado anteriormente, baseia-se na distribuição do custo indireto e despesa administrativa, que compõem juntos 43% do gasto total, em função do volume, que no caso, constitui-se no número de alunos matriculados. No quadro 19 é

apresentada a composição do custo total dos dois cursos utilizando o atual método de custeio utilizado pela IES.

No modelo atual da IES, apresentado no quadro 20, pode-se constatar que do montante total do custo indireto e da despesa administrativa são apropriados 22,5% ao curso 1 e 23,6% para o curso 2. Esse método atribui indistintamente o custo não levando em consideração a utilização efetiva das atividades que integram este montante, desta forma o resultado do custo real, de cada curso, será um tanto diferente do apresentado neste modelo. Cabe salientar que, em relação ao método atual, são utilizados somente o número de alunos da graduação, como parâmetro de distribuição, o que concentra o custo indireto e despesa administrativa nessa área.

MODELO ATUAL	VALOR TOTAL	CURSO 1	CURSO 2
CUSTO INDIRETO			
DIREÇÃO ACADÊMICA	545.743,22	122.898,17	128.548,66
DESPESA ADMINISTRATIVA			
DIREÇÃO GERAL	251.805,37	56.705,09	59.312,22
DIREÇÃO ADMINISTRATIVA	756.877,44	170.444,36	178.280,88
SOMA	1.554.426,03	350.047,62	366.141,77
PERCENTUAL	100%	22,5%	23,6%

Quadro 20 - Mapa de alocação de custos – Modelo Atual

	CUSTO INDIRETO	DESPESA	ADMINISTRATIVA	
MODELO ABC	DIREÇÃO ACADÊMICA	DIREÇÃO GERAL	DIREÇÃO ADMINISTRAT.	SOMA
VALOR TOTAL	545.743,22	251.805,37	756.877,44	1.554.426,03
ATIVIDADE COBRANÇA	8.195,34	2.775,97	23.611,70	34.583,01
OUTRAS ATIVIDADES	537.547,88	249.029,40	733.265,74	1.519.843,02

Quadro 21 - Mapa de alocação de custos – Modelo ABC

	MODELO	ATUAL	MODELO	ABC
CURSOS	PERCENTUAL DE RATEIO (por volume)	PARTE EQUIVALENTE (atividade de cobrança)	DIRECIONADOR	ATIVIDADE COBRANÇA
CURSO 1	22,52%	7.788,09	29,06%	10.050,05
CURSO 2	23,55%	8.144,29	16,83%	5.820,23

Quadro 22 - Comparativo dos modelos

Como síntese da comparação dos modelos é apresentado no quadro 22 a repercussão do tratamento dado aos custos indiretos e despesas administrativa em relação aos cursos 1 e 2. Como pode-se verificar no modelo atual, considerando que o valor distribuído é equivalente ao custo da atividade de cobrança, a carga desta atribuição é proporcional ao volume de alunos. Já no modelo proposto (*ABC*) a atribuição é proporcional à demanda pela atividade.

No modelo *ABC*, o custo da atividade de cobrança é distribuído conforme o direcionador respectivo, no caso, o número de alunos inadimplentes. Exemplo disto é o curso 1 em que há uma demanda maior da atividade de cobrança, haja vista a quantidade de alunos inadimplentes do curso, ou seja no curso 1 há uma demanda maior da atividade de cobrança o que justifica uma atribuição maior desse custo ao curso.

Em contra partida o curso 2, que tinha no modelo atual uma carga maior, passa no modelo *ABC*, a ter uma atribuição menor de custo pela baixa demanda da atividade de cobrança. A comparação dos métodos indica ainda que o atual método atribui o custo indevidamente ao produto/serviço, levando a uma análise distorcida do custo dos cursos analisados.

Com a comparação dos métodos atual e *ABC* pode-se citar vantagens e desvantagens na implantação do modelo proposto, que são:

Vantagens:

1. Identificação do custo das atividades;
2. Identificação das atividades/setores responsáveis pelos custos;
3. Identificação do consumo de cada atividade pelos cursos (produtos/serviços);
4. Maior acurácia na alocação do custo aos produtos/serviços;
5. Identificação do custo real, ou mais preciso possível , para auxiliar no processo de precificação;
6. Possibilidade de localizar onde ocorrem as distorções e qual é o item que está ocasionando-as;
7. Possibilidade de localizar desperdícios ou consumos demasiados.

E, como, desvantagens, pode-se citar:

1. Sazonalidade: em relação a atividade de cobrança, a questão da sazonalidade é relevante pois há uma concentração de cobrança no final de cada semestre, o que pode distorcer a apropriação do custo da atividade;

2. Detalhamento excessivo de atividades: a amplitude do detalhamento irá depender das informações que se deseja obter a partir do projeto. Segundo Borna (2000) o nível de detalhamento determinará a qualidade do modelo e, conseqüentemente, a adequabilidade das informações para os objetivos pretendidos;
3. Custo elevado de implantação do projeto, por sua complexidade e necessidade de horas de treinamentos, horas elaboração de todo o projeto e sistema de informatização.
4. Cultura da organização e cooperação, quando o projeto é complexo e trabalhoso e o resultado não é imediato, a tendência é diminuir o nível de tolerância dos colaboradores.

5.4 PROPOSTA DE METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO DO *ABC* EM IES

A partir do estudo realizado, que teve por objetivo a análise do sistema de custeio de uma IES para a identificação de suas deficiências e a proposição de um método de custeio que atendesse a demanda dos gestores desta IES, o método de custeio *ABC* foi o método selecionado para a melhoria das informações de custos da organização.

Como contribuição, propõe-se uma metodologia diferenciada de implantação do método de custeio *ABC*, que levando-se em conta os problemas mais comuns nas

implantações de sistemas, traz consigo um planejamento detalhado das ações, como o ponto mais importante na construção de um sistema de informação de custos.

Como referencial primeiro, tomou-se as observações de Martins (2000), o qual alerta para alguns problemas na implantação de um sistema de custos que são:

- **Reação ao sistema:** o autor refere-se a resistência pessoal dos funcionários da organização quando da mudança;
- **Custo do Sistema e seu benefício:** o que se gasta para implantar um sistema e a capacidade dele gerar informações úteis - qual a real utilidade e qual seu real gasto adicional;
- **Escolha do sistema:** para que se quer o sistema e o nível de detalhamento das informações;
- **Implantação gradativa:** conhecimento do projeto (visão sistêmica), motivação e treinamento do pessoal e apresentação dos objetivos dos procedimentos, entre outros;
- **“Importação” de Sistemas de Custos:** o que funciona no concorrente, não é necessariamente o que irá funcionar na organização. A implementação de “pacotes” de sistemas premoldados poderá provocar extraordinário insucesso;

- **Problemas de Inflação:** o sistema deverá contemplar a análise levando-se em conta o efeito inflacionário e sua repercussão na análise.

Os problemas apresentados devem ser levados em conta no planejamento e em toda a dinâmica da implantação. Entretanto o envolvimento da alta administração da organização e a conscientização das vantagens que o sistema irá trazer, mas principalmente as dificuldades que deverão ser enfrentadas para a sua implementação são de extrema importância para o êxito no trabalho.

Outro ponto importante a ressaltar é o custo de implantação e a previsão de uma margem adicional para imprevistos, tais como contratação de assessoria, consultores, psicólogos para auxiliar a equipe nas dinâmicas e aceitação, entre outros.

Kaplan (1998) apresenta um modelo de desenvolvimento do sistema *ABC* o qual é desdobrado em quatro etapas, que são:

ETAPA 1	Desenvolver o Dicionário de Atividades: consiste na identificação de atividades e a elaboração de um rol dessas atividades, as quais são grandes atividades executadas na instalação de produção. O número de atividades é determinada em função do objetivo do modelo e da dimensão e complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada.
ETAPA 2	Determinar quanto a Organização está Gastando em Cada uma de Suas Atividades: os dados do sistema financeiro classificam os gastos por código, conforme a sua natureza. Os geradores de custo de recursos são os mecanismos que distribuirão os gastos as atividades. Após a conclusão dessa etapa obtém-se o quanto custa cada atividades executada na organização.
ETAPA 3	Identificar Produtos , Serviços e Clientes da Organização: Porque existem as atividades? Porque os produtos/serviços demandam para poderem ser concluídos. Esta etapa é bastante importante pois a questão central é “sua organização está sendo adequadamente remunerada para executar essas atividades? A resposta a essa pergunta exige que os custos da atividade sejam associados a produtos, serviços e clientes, que são os beneficiários finais das atividades da organização.”
ETAPA 4	Selecionar Geradores de Custo da Atividade que Associam os Custos da Atividade aos Produtos, Serviços e Clientes da Organização: a ligação entre as atividades e os objetos de custo tais como, produtos, serviços e clientes é feita pelo direcionador de custo da atividade. Por exemplo a atividade utilizar máquina, o direcionador correspondente a essa atividade é horas máquina.

As etapas da implantação de um método de custeio *ABC* são apresentadas a seguir para melhor compreensão da metodologia proposta:

A) PLANEJAMENTO: esta etapa talvez seja a mais importante de todas, pois dela depende em grande parte o êxito do projeto. A elaboração do projeto deverá obedecer as fases a seguir relacionadas:

- a) Análise do fenômeno: descrever a situação atual;
- b) Elaborar pesquisa documental: análise do planejamento estratégico ou plano de desenvolvimento institucional, ou documentos que evidenciem a missão e objetivos e ações estratégicas da organização;

- c) Elaborar pesquisa qualitativa a ser aplicada aos gestores das áreas administrativa e de produção, em nível tático e a alta administração, em nível estratégico. Esta pesquisa tem por finalidade identificar as necessidades de informações de custos que os gestores, dos dois níveis hierárquicos, demandam para a tomada de decisão e auxiliar no processo de gestão;
- d) Determinar a periodicidade e o nível de detalhamento das informações, a partir do resultado da pesquisa, em que a finalidade deste procedimento é a identificação das necessidades dos gestores da organização.
- e) Elaboração do plano de execução do projeto: o plano de execução irá integrar, além do cronograma, recursos, entre outros, as próximas etapas da metodologia que são:
- Preparação da Equipe;
 - Mapeamento das Atividades;
 - Identificação do Recursos;
 - Direcionadores Primários;
 - Cálculo do Custo das Atividades;
 - Direcionadores Secundários;
 - Cálculo do Custo do Produto/Serviço;
 - Análise do *Feedback*;
 - Depuração das Atividades que Agregam valor ao Produto, das que não agregam valor.

Nesta fase do planejamento a avaliação das condições tecnológicas são muito importantes, haja vista a necessidade de informatização do sistema de custos. Deve-se avaliar o parque tecnológico e prever a sua modernização ou ampliação a partir da implantação do sistema.

B) PREPARAÇÃO DA EQUIPE: esta etapa deve ser muito bem conduzida, caso contrário a implantação do projeto poderá ser prejudicada por resistência da equipe, muitas vezes pelo não entendimento dos reais objetivos da mudança.

Para Juran apud Cogan (1994), referindo-se ao tema de como lidar com a resistência cultural, propõe um planejamento de como trabalhar a resistência, que é:

- a) suporte da alta administração;
- b) prover participação dos envolvidos na mudança;
- c) ambiente livre de surpresas;
- d) prover tempo para as mudanças;
- e) trabalhar com liderança reconhecida;
- f) tratar as pessoas com dignidade;
- g) lidar diretamente com as resistências.

A proposição da preparação da equipe, além das descritas acima deve-se seguir os seguintes passos:

- 1º) apresentação da missão, visão, objetivos e estratégias a todo o pessoal envolvido;

2º) apresentação do projeto, o benefício esperado, as vantagens e as dificuldades de implantação do projeto, colocando com a maior franqueza possível, principalmente as dificuldades e como a equipe deve unir-se para superá-las;

3º) escolha do líder “positivo” , com habilidade técnica e política para suportar e conduzir o processo de mudança;

4º) promover reuniões sistemáticas para analisar o desempenho e resolver as desconformidades na implementação do projeto;

5º) a motivação da equipe deve ser trabalhada constantemente pois o nível de tolerância diminui a medida que os problemas aumentam.

Para Cogan (1994), referindo-se a implementação do custeio baseado em atividades, a mudança é uma ameaça, em especial aos que estão diretamente impactados com a novidade. E enquanto essas ameaças não forem neutralizadas e eliminadas, a implementação plena da nova sistemática será incerta. Enfatiza, ainda, que muitos belos planos/técnicas/metodologias terminaram por não serem implementados plenamente ou descartados em função da resistência cultural da organização. “Essa é talvez a mais forte barreira à implementação”.

C) MAPEAMENTO DAS ATIVIDADES: após a preparação da equipe, a etapa de mapeamento das atividades deve envolver todos os gestores e os colaboradores envolvidos nos processos da organização. A tarefa deverá ser orientada por profissional capacitado para este propósito, o qual deverá orientar a construção do mapeamento das atividades da organização.

Kaplan (1998) afirma que atividades devem ser descritas por verbos e seus objetos associados, tais como: programar produção, transferir materiais. Apesar de bastante trabalhosa esta etapa irá definir a estrutura das informações a qual servirá de suporte aos gestores. Sem dúvida, a participação dos gestores é imprescindível nesta fase. Este procedimento, tem como vantagem, proporcionar uma visão sistemática da organização e a visualização da interligação dos processos, pelo envolvimento de diversos setores.

D) IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS: nesta etapa, a construção da estrutura do sistema de informações começa a tomar corpo pois “as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades.” Desta forma, a identificação dos recursos consumidos pelas atividades irão possibilitar o custeamento dessas atividades.

A estruturação de procedimento de alocação de custo deve ser construído em conjunto com o pessoal da área contábil.

E) DIRECIONADORES PRIMÁRIOS: o direcionador de custo é o critério, ou seja, o quantitativo básico de utilização de um serviço, o qual servirá de base para a distribuição de custo desse serviço. Os direcionadores primários são os direcionadores que serão adotados para alocação dos recursos às atividades. Kaplan (1998) denomina estes direcionadores como geradores de custos de recursos. E, complementa afirmando que estes geradores associam os gastos, conforme informações geradas pelo sistema contábil, às atividades executadas.

Segundo Shank e Govindara (1997)

O conceito básico dos direcionadores estratégicos de custos é afastar-se da noção de que o volume direciona o custo. E afirma que, compreender o comportamento do custo significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em ação de uma determinada situação.

Martins (2000) denomina os direcionadores como: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Apesar de alguns autores denominá-los de forma diferente a função e os objetivos são os mesmos.

F) CÁLCULO DO CUSTO DAS ATIVIDADES: os recursos (gastos) são atribuídos às atividades pelos direcionadores primários ou direcionadores de recursos, nas rubricas ou códigos observado sua natureza. O cálculo do custo da atividade consiste em quantificar o montante destes gastos.

G) DIRECIONADORES SECUNDÁRIOS: também denominados de “geradores de custo da atividade”, segundo Kaplan (1998) e “direcionadores de atividades” por Martins (2000), e, ainda, segundo o mesmo autor, eles identificam a maneira como os produtos “consumem” as atividades e sua finalidade é a de custear o produto, ou seja atribuir o custo da atividade ao produto, haja vista o seu consumo.

H) CÁLCULO DO CUSTO DO PRODUTO/SERVIÇO: como já mencionado o direcionador secundário, ou direcionador de atividades, é o meio pelo qual o custo da atividade será atribuído ao produto/serviço, em função da utilização desta atividade pelo respectivo produto/serviço.

I) ANÁLISE DO *FEEDBACK*: os resultados da implementação do modelo são analisados e comparados com o projeto inicial. Após identificados os desvios deve-se fazer as devidas correções no modelo para que os objetivos sejam plenamente atingidos.

J) DEPURAÇÃO DAS ATIVIDADES QUE AGREGAM VALOR: feitas as devidas correções resultantes da análise do modelo passa-se para a fase da depuração das atividades, utilizando-se metodologias específicas de avaliação, as quais indicarão quais as atividades que agregam e quais as que não agregam valor ao produto. Para o descarte destas atividades deverá ter-se em mente o custo/benefício e/ou o retorno desses cortes.

Na figura 7, é apresentado o modelo da metodologia proposta de implantação do método de custeio

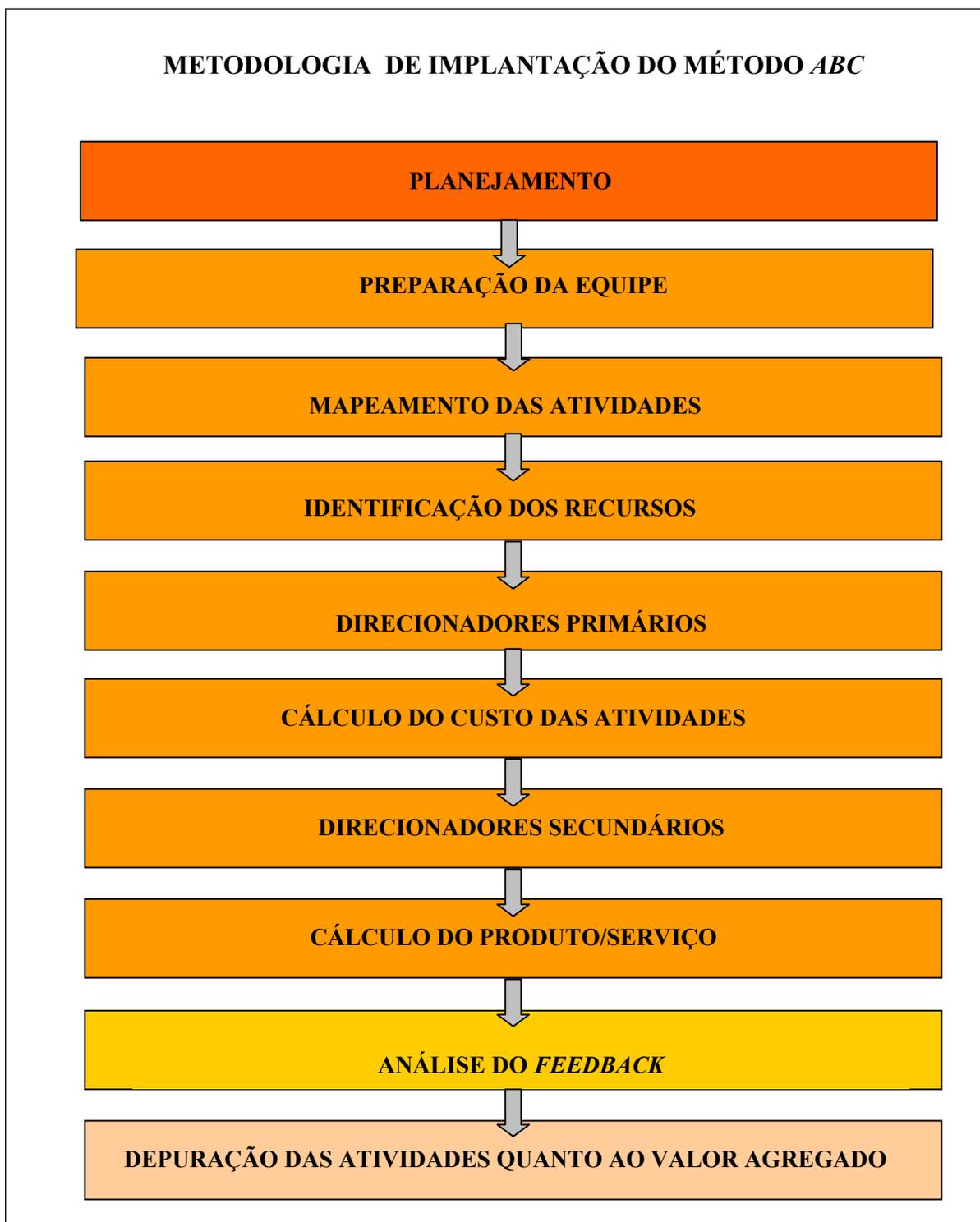


Figura 7 - Metodologia de Implantação do Método de Custeio *ABC*

O ciclo do *PDCA*, segundo Kotler (2000), é o modelo composto por (Plan) planejamento, (Do) execução, (Check) verificação e (Action) ação corretiva. Este modelo caracteriza-se pela melhoria contínua, em que após a fase da ação corretiva inicia-se novamente o planejamento, execução e assim por diante. O modelo *PDCA* é o que orienta a metodologia proposta de implantação do método de custeio *ABC*.

A etapa do planejamento (P) está traduzida pela fase denominada pelo próprio nome, em que são estabelecidas as metas e a maneira ou método para atingí-las.

A etapa da execução(D) congrega as fases de: preparação da equipe, mapeamento das atividades, identificação dos recursos, direcionadores primários, cálculo do custo das atividades, direcionadores secundários e cálculo do custo do produto/serviço, nesta etapa é essencial o treinamento no trabalho que decorre da etapa do planejamento.

A próxima etapa é a da verificação (C) que consiste na fase da análise do *feedback*, em que são coletados os dados e comparados os resultados com as metas planejadas.

E a última etapa é a da ação corretiva (A) que compreende a readequação do modelo com o intuito de se fazer as correções necessárias apontadas pelos desvios verificados na fase anterior. Nesta fase faz-se a depuração das atividades que agregam valor ao produto, das que não agregam valor. Este processo é contínuo.

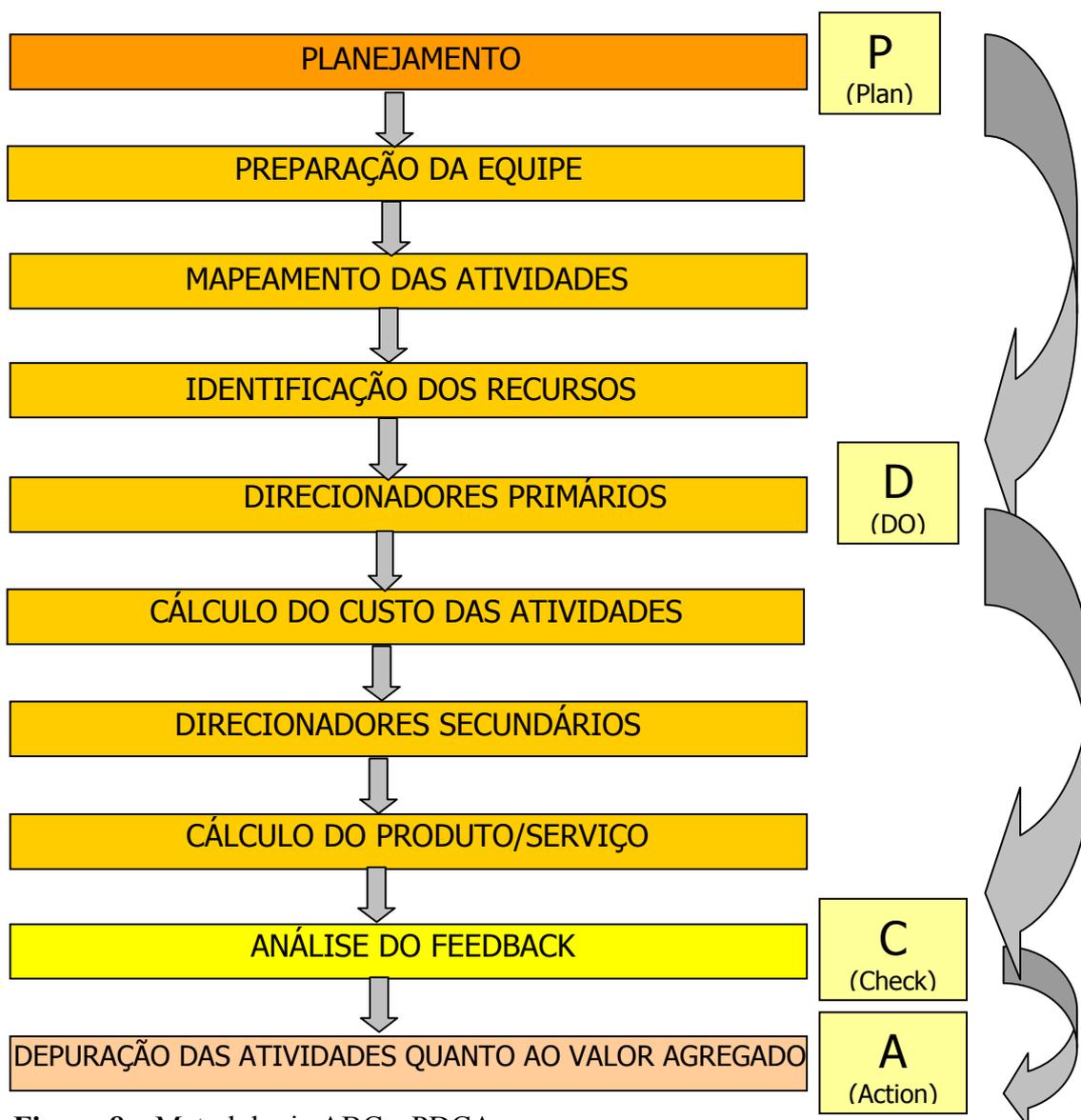


Figura 8 – Metodologia ABC e PDCA

A metodologia proposta de tem a finalidade de promover a visão, não somente de implantação de um método de custeio, mas da construção de um sistema de informação de custos utilizando-se o método de custeio *ABC* como uma ferramenta que permitirá a gestão dos recursos, na busca da melhoria contínua da organização.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 CONCLUSÕES

Na expectativa de que o estudo apresentado possa contribuir para o entendimento da importância das informações de custo na gestão da IES, são apresentados neste tópico as principais conclusões, como etapa final do estudo.

Há de se considerar que o objetivo deste estudo foi atingido. O estudo consistiu na análise e comparação do sistema de custeio adotado por uma IES privada, com o estado atual da arte e, ainda, com as necessidades de informações de custos demandadas pelos gestores da IES. Em síntese, a metodologia adotada para o levantamento dos dados e informações para o embasamento do estudo foram as seguintes:

A pesquisa bibliográfica, por sua característica exploratória contribuiu para o melhor entendimento do tema central e os outros diversos temas que estão co-relacionados ao estudo.

O estudo de caso permitiu o cruzamento entre a teoria e a prática o que permitiu a identificação das deficiências do método de custeio atual, adotado pela IES, e suas causas.

A pesquisa qualitativa proporcionou a identificação das necessidades de informações de custos demandadas pelos gestores. Estas informações foram cruzadas com os métodos de custeio existentes.

A partir disto propõe-se uma sistemática mais adequada para apoiar a tomada de decisão e para a gestão, com o intuito de melhoria do desempenho da instituição.

Alguns aspectos, que foram considerados importantes no trabalho, são destacados como tópicos nas conclusões, que são:

1. **Modelo de Gestão:** a IES poderá ter seu desempenho potencializado a partir da utilização adequada de técnicas e metodologias de gestão existentes. As gestões por processo, gestão estratégica de custos, gestão baseada em atividades cada uma delas têm uma característica forte que se congregadas chega-se a um modelo de gestão que abrange praticamente todos os aspectos importantes numa gestão de instituição de ensino. Por serem complementares não se deve tê-las como modelos isolados, pois cada uma supre uma lacuna no sistema.
2. **Informação de Custo aos Gestores:** Padoveze (2000) afirma que a necessidade da informação é determinada pelos usuários finais desta informação. Desta forma a informação deve ser construída para atender a estes usuários (gestores) e não para atender aos contadores. E complementa que o contador

gerencial deve fazer um estudo básico das necessidades de informações a partir das decisões-chaves que serão tomadas com base no Sistema de Informações Contábil Gerencial.

Ratificando a posição do autor pode-se concluir que para potencializar o resultado da IES, o atendimento das necessidades de informações de custo demandadas pelos gestores será imprescindível. Há de se considerar que a participação de todos os gestores e colaboradores envolvidos no processo, na estruturação de um sistema de informação de custos irá contribuir para o resultado .

Cano Martin *apud* Beuren (1998) salienta que:

A informação contábil deve, pois, necessariamente, ser significativa para os problemas decisórios do usuário(relevância) e não custar mais para ser produzida do que o valor esperado de sua utilização (economicamente). Por outro lado, como uma atividade decisória específica determina as necessidades, a relevância está em direta inter-relação (adaptação) com o contexto decisório dessa decisão e com as atitudes e preferências de quem assumirá a decisão.

E, complementando, James O. Hicks Jr. *apud* Padoveze (2002) afirma que “o sistema de informação contábil dever ser capaz de fornecer informações relevantes para utilização dos três níveis de decisão: nível estratégico, nível tático e nível técnico.”

3. **Formação do Preço/Resultado:** o estudo realizado apontou para uma distorção dos resultados por produto/serviço em consequência da distribuição baseada em volume (número de alunos) utilizado pelo método tradicional de distribuição de custo.

4. **Método de Custeio Proposto:** A proposição do método de custeio *ABC* para a IES, parte do problema analisado no estudo, que consiste:

- O modelo atual de custeio permite fornecer informações de custos que atendam a necessidade dos gestores da IES, a nível tático e estratégico?
- As informações de custos fornecidas são suficientes para embasar as tomadas de decisão, em nível tático e estratégico?
- Quais são as necessidades de informações de custos que os gestores demandam como ferramenta de gestão?
- O custo dos serviços prestados reflete realmente a realidade, considerando o atual modelo?
- Qual o modelo ideal de custos para a IES, o qual possa ser uma ferramenta de gestão que auxilie os gestores nas suas tomadas de decisão?

A partir das questões apresentadas, o *ABC* foi o modelo que melhor respondeu as expectativas das necessidades de informações de custos dos gestores, além da visibilidade que o método proporciona para a gestão dos custos. O método proporciona além da visão vertical, a visão horizontal da instituição (visão dos processos).

O método *ABC* permite ainda a gestão dos recursos, haja vista a possibilidade de identificação das atividades que agregam valor ao produto/serviços e as que não agregam e

por conseqüência dispensáveis, proporcionando um corte nos custos de forma racional e com o mínimo de perda de qualidade, pois quantifica e qualifica a distorção ou desperdício.

Segundo Martins (2001) :

Para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Assim, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para apoio eficaz ao processo decisório.

Na IES a identificação das necessidades de informações de custos foram decisivas para a definição do modelo a ser proposto, pelo comparativo dessas demandas, apontadas pelos gestores, em relação aos modelos existentes.

Segundo Martins (2000) “A decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e o que fará com elas. Isso definirá o modelo”. Martins, complementa que é obrigatório que se defina, junto ao usuário final da informação, o que ele necessita.

5. **Proposta de Metodologia de Implantação do ABC em IES:** o estudo realizado traz como contribuição a proposta de uma metodologia de implantação do método de custeio ABC, considerando que em uma organização o sistema de informação de custos é de uso não somente da área administrativa, mas de acesso aos gestores da área produtiva. Neste sentido a proposição do modelo visa a participação de todos os gestores (da área administrativa e da área de

produção) para a construção do sistema de informações de custos, que tem como método de custeio o *ABC*.

Considerando-se a melhoria contínua, a necessidade de racionalização dos recursos, o ambiente competitivo, a possibilidade de identificação das deficiências e causas de desperdícios, o atendimento às necessidades de informação aos gestores, entre outros, conclui-se que o método de custeio *ABC* é o mais adequado para a gestão de custos e apoio à tomada de decisão de gestores da IES.

6.2 RECOMENDAÇÕES

E, finalmente, como recomendações para futuros trabalhos a serem desenvolvidos, propõe-se:

1. Implementar a gestão por processos (mapeamento dos processos);
2. Implementar a metodologia proposta de implantação do custeio *ABC*;
3. Implantar um *software* que permita operacionalizar o método de custeio *ABC*;
4. Implementar método de avaliação de desempenho, como por exemplo o *Balanced Scorecard*, com a finalidade de controle do cumprimento dos objetivos estratégicos da instituição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANAIS do II Seminário de Trabalhos Científicos em Contabilidade da UNISC/Organização Márcia Rosane Frey, Renê Luiz Seibert. - Santa Cruz do Sul: EDUNISC; Porto Alegre: CRC/RS, 2001.

BARROS, Davi Ferreira . *Seminário para administradores de um projeto educacional metodista, apresentado no Encontro da Asociación Lationamericana de Instituciones Metodistas de Educación* - ALAIME, Uruguay, mai. 2003.

BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial em custos em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Decreto nº 2.536 de 06 de abril de 1998.

BRASIL. *Decreto nº 3.274* de 06 de dezembro de 1999.

BRASIL. *Lei de Diretrizes e Bases da Educação – LDB* - Lei nº 9394 de 20 de dezembro de 1996.

BRASIL. *Lei nº 8170* de 17 de janeiro de 1991.

BRASIL. *Lei nº 9.870* de 23 de novembro de 1999.

BRASIL. *Plano Nacional de Educação – Lei 10.172*, de 9 de janeiro de 2001.

CERVO, A. L. BERVIAN, P. A. *Metodologia Científica: para uso de estudantes universitários*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CHING, Hong Yuh. *Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e o sistema baseado em atividades (ABC)*. São Paulo: Atlas, 2001.

COGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo. Pioneira: Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.

CURSO sobre contabilidade de custos, 5/ Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 1992.

DRUCKER, Peter F. *Medindo o desempenho empresarial*. Harvard Business Review; tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

FERRARI, Alfonso T. *Metodologia da pesquisa científica*. São Paulo: McGrawHill, 1982.

FINGER, Almeri P., *Seminário para administradores de um projeto educacional metodista, apresentado no Encontro da Asociación Lationamericana de Instituciones Metodistas de Educación - ALAIME*, Uruguay, mai. 2003.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Gestão de Custos*. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. *Organização orientada para a estratégia*, tradução de Afonso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON David P. *Medindo o desempenho empresarial*. Harvard Business Review; tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN, Robert. S.; *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KLIEMANN NETO, F. J., WALTER Fábio. *Uma proposta de metodologia de elaboração do Balanced Scorecard*. Grupo de Engenharia e Análise de Valor - GAV, UFSC.

KOLIVER, Olívio; *Seminário Interamericano de Contabilidade*. (1994; Fortaleza). Trabalhos apresentados no Seminário Interamericano de Contabilidade realizado nos dias 7 a 9 de setembro de 1994, Fortaleza. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1994.

KOTLER, Philip. *Administração de marketing*. São Paulo: Atlas, 1986.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. *Metodologia Científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

MCKENNEY, James L. *Ondas de transformação: a evolução das empresas através da tecnologia de informação*. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1998.

MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação dos dados*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Miltes Angelita Machuca. *ABC - Custeio Baseado em Atividades – uma alternativa para controle gerencial nas instituições particulares de ensino superior*. - São Bernardo do Campo:1996 – Dissertação (Mestrado em Administração da Pequena e Média Empresa – Instituto Metodista de Ensino Superior).

MÜLLER, C. *Custos em Serviços*. PPGEP/UFRGS – Material de Suporte. POA, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1991.

NESS, JOSEPH A.; CUCUZZA Thomas G. *Medindo o desempenho empresarial/ Harvard Business Review*; tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAIVA, Aerton. *Organizações empresariais celulares*. São Paulo. MAKRON Books, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. Armando Oliveira Pestana, Sérgio Paulo Cintra Franco. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

REGINATO, C.E.R. *A relevância da inteligência competitiva como recurso para a análise de informações da industria moveleira da região de Bento Gonçalves – RS*. Porto Alegre: (Dissertação, Mestrado em Administração) Escola de Administração da UFRGS, 1998.

RIBEIRO, José Luis Duarte; *Estrutura de Trabalhos de Conclusão Baseados Em Pesquisa-Ação, Estudo de Caso ou Observação Participante*. Documento elaborado por José Luis Duarte Ribeiro. Porto Alegre, PPGEP, UFRGS, 2001.

SHANK, Jhon K.; GOVINDARA, Vijay . *A revolução dos custos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TACHIZAWA, Takeshy. ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de. *Gestão de instituições de ensino*. 2. ed. revista. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

TAVARES, Sérgio Marcus Nogueira. *Política de Administração Financeira nas Instituições Metodistas de Ensino*. (Dissertação) São Paulo: COGEIME educação. São Paulo: Atlas, 1987.

TRIVIÑOS, A N. S. *Introdução á pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.

ANEXOS

ANEXO A

Planilha de Custos de Fixação das Anuidades Escolares Decreto nº 3.274 de 06 de dezembro de 1999

ANEXO 1 (anexo do Decreto)

Nome do estabelecimento:		
Nome fantasia:	CGC	
Registro no MEC Portaria nº	Data do Registro	
Endereço		
Cidade:	Estado:	CEP
Telefone	Fax()	Telex
Pessoa responsável pelas informações		
Entidade mantenedora		
Endereço		
Estado	Telefone	CEP

CONTROLE ACIONÁRIO DA ESCOLA

Nome dos Sócios (Pessoa Física ou Jurídica)	CPF/CGC	Participação do Capital
1.		
2.		
3.		
4.		
5.		
6.		
7.		
8.		
9.		
10.		

CONTROLE ACIONÁRIO DA MANTENEDORA

Nome dos Sócios (Pessoa Física ou Jurídica)	CPF/CGC	Participação do Capital
1.		
2.		
3.		
4.		
5.		
6.		
7.		
8.		
9.		
10.		

INDICADORES GLOBAIS

	ANO-BASE	ANO DE APLICAÇÃO (*)
Nº DE FUNCIONÁRIOS		
Nº DE PROFESSORES		
CARGA HORÁRIA TOTAL ANUAL		
FATURAMENTO TOTAL EM R\$		

(*) Valor estimado para o ano de aplicação

ENDEREÇO PARA CORRESPONDÊNCIA

(se diferente do que consta acima)

Endereço: _____

Cidade: _____ Estado: _____ CEP: _____

Mês da data-base dos professores: _____

Local: _____ Data: _____

(carimbo e assinatura do responsável) _____

ANEXO 2 (anexo do Decreto)

Nome do estabelecimento:

COMPONENTES DE CUSTOS (DESPESAS)	ANO-BASE 2002 (VALORES EM REAL)	ANO DE APLICAÇÃO 2003 (VALORES EM REAL)
1.0. Pessoal		
1.1. Pessoal Docente		
1.1.1. Encargos Sociais		
1.2. Pessoal Técnico e Administrativo		
1.2.1. Encargos Sociais		
2.0. Despesas Gerais e Administrativo		
2.1. Despesas com Material		
2.2. Conservação e Manutenção		
2.3. Serviços de Terceiros		
2.4. Serviços Públicos		
2.5. Imposto Sobre Serviços(ISS)		
2.6. Outras despesas tributárias		
2.7. Aluguéis		
2.8. Depreciação		
2.9. Outras despesas		
3.0. Subtotal (1+2)		
4.0. Pró-Labore		
5.0. Valor Locativo		
6.0. Subtotal (4+5)		
7.0. Contribuições Sociais		
7.1. PIS/PASEP		
7.2. COFINS		
8.0. TOTAL GERAL (3+6+7)		
Nº de alunos pagantes		
Nº alunos não pagantes		

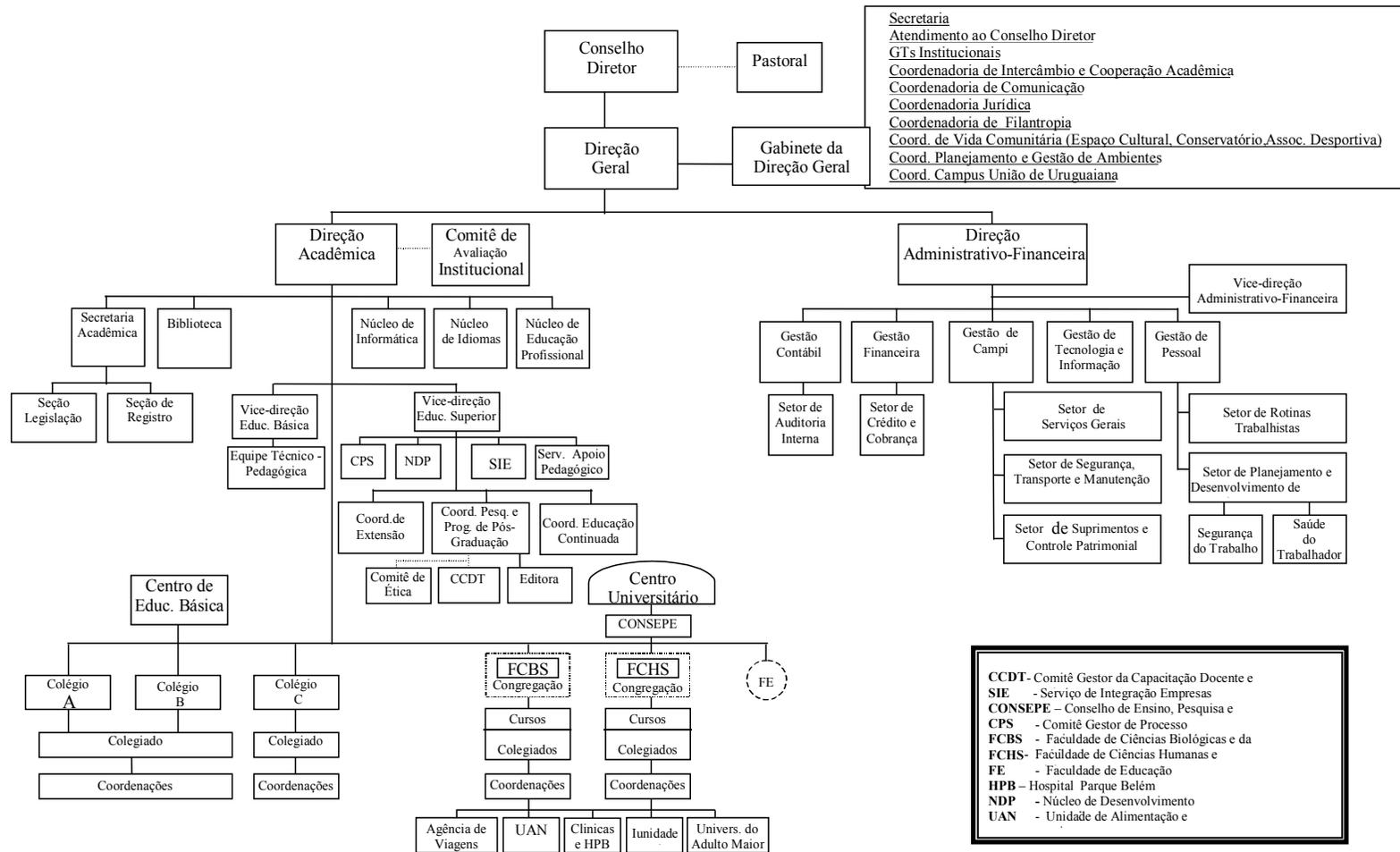
Valor da última mensalidade do ano-base R\$

Valor da mensalidade após o reajuste proposto R\$

Local, data.

ANEXO B

Organograma da IES



CCDT - Comitê Gestor da Capacitação Docente e
SIE - Serviço de Integração Empresas
CONSEPE - Conselho de Ensino, Pesquisa e
CPS - Comitê Gestor de Processo
FCBS - Faculdade de Ciências Biológicas e da
FCHS - Faculdade de Ciências Humanas e
FE - Faculdade de Educação
HPB - Hospital Parque Belém
NDP - Núcleo de Desenvolvimento
UAN - Unidade de Alimentação e

ANEXO C

Estrutura Analítica dos Centros de Custos da IES

CÓDIGO	NOMENCLATURA
	ADMINISTRAÇÃO GERAL
1100	CONSELHO DIRETOR
1200	PASTORAL
1300	DIREÇÃO GERAL
1310	Chefia de Gabinete da Direção Geral
1320	Secretaria / Atendimento ao Cons. Diretor
1330	Coordenação Rel. Institucionais com Educando e Egressos
1340	Coordenação Intercâmbio Cultural e Científico
1350	Coordenação Comunicação
1360	Coordenação Jurídica
1370	Coordenação Filantropia
1380	Coordenação Vida Comunitária
1381	Espaço Cultural
1382	Museu Histórico
1383	Conservatório
1390	Coordenação Planejamento e Gestão de Ambientes
	DIREÇÃO ADMINISTRATIVO FINANCEIRA
2001	DIREÇÃO ADMINISTRATIVO FINANCEIRA
2100	Vice-Direção Administrativo Financeira
2200	Gestão Contábil
2210	Setor de Auditoria Interna
2300	Gestão Financeira
2310	Setor de Crédito e Cobrança
2400	Gestão de Informática e Tecnologia
2410	Setor de Multimeios
2420	Setor de Telefonia
2500	Gestão de Pessoal
2510	Setor de Rotinas Trabalhistas
2520	Setor de Planejamento e Desenvolvimento de Pessoal
2521	Segurança do Trabalho
	Medicina do Trabalho
2600	Gestão de Campi
2610	Setor de Serviços Gerais
2620	Setor de Segurança
2630	Setor de Transporte
2640	Setor de Manutenção
2650	Setor de Suprimentos
2651	Almoxarifado
2660	Setor de Controle Patrimonial
2670	Auditório
2680	Ginásio
2690	Alojamentos

cont.

CÓDIGO	NOMENCLATURA
	DIREÇÃO ACADÊMICA
3001	DIREÇÃO ACADÊMICA
3100	Vice-Direção Acadêmica Educação Básica
3200	Vice-Direção Acadêmica Centro Tecnologia de Educação Profissional
3210	Coordenação do Centro Tecnologia de Educação Profissional
3300	Vice-Direção Acadêmica de Ensino Superior
3310	Coordenação do Processo Seletivo
3320	Núcleo do Desenvolvimento Humano
3330	Coordenação de Integração Empresa
3340	Coordenação de Acompanhamento ao Educando e ao Egresso
3350	Coordenação de Disciplinas Institucionais
3400	Vice-Direção Acadêmica Pesquisa e Pós-graduação
3410	Coordenação Institucional Capacitação Docente Técnica
3420	Comitê de Ética
3430	Editora
3440	Coordenação de Educação Continuada
3500	Vice-Direção Acadêmica de Extensão
3600	Secretaria Acadêmica
3700	Biblioteca
3800	Núcleo De Informática
3900	Coordenação De Avaliação Institucional
	CURSOS DO CENTRO DE EDUCAÇÃO BÁSICA
	Educação Infantil
4110	Berçário
4120	Níveis I, II, III E IV
4130	Projetos e Eventos
	Ensino Fundamental
4210	1ª a 4ª Série
4220	5ª a 8ª Série
4230	Projetos e Eventos - 1ª a 4ª Série
4240	Projetos e Eventos - 5ª a 8ª Série
	Ensino Médio
4310	Ensino Médio
4320	Projetos e Eventos
	Outras Atividades Curriculares
4410	Progressão Parcial
4420	Laboratórios
4421	Laboratório de Informática
4422	Laboratório de Biologia
4430	Museu de Ciências
	Atividades Extra-Curriculares
4510	Núcleo de Idiomas
4520	Turno Integral
4530	Atividades Esportivas Complementares
4540	Oficinas Culturais
4550	Escotismo

cont.

4560	Núcleo de Apoio Pedagógico
CURSOS DO CENTRO TECNOLÓGICO E DE ED.PROFISSIONAL	
Cursos Técnicos	
5110	Curso 1
5120	Curso 2
5130	Curso 3
5140	Curso 4
5150	Curso 5
Cursos Seqüenciais	
5210	Curso 1
5220	Curso 2
5230	Curso 3
5240	Curso 4
5250	Curso 5
CURSOS DE GRADUAÇÃO DO CENTRO UNIVERSITÁRIO	
Faculdade Ciências Biológicas e da Saúde	
6110	CURSO 1
6111	Clínica – Campus 1
6112	Clínica – Campus 4
6120	CURSO 2
6121	Clínica – Campus 1
6122	Clínica – Campus 4
6130	CURSO 3
6131	Clínica – Campus 1
6132	Clínica – Campus 4
6140	CURSO 4
6141	Clínica – Campus 1
6142	Clínica – Campus 4
6143	Unidade de Alimentação e Nutrição
6150	CURSO 5
6151	Clínica – Campus 1
6152	Clínica – Campus 4
6160	CURSO (em fase de aprovação)
6161	Clínica – Campus 1
6162	Clínica – Campus 4
FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS	
6310	CURSO 6
6311	Administração Clínicas – Campus 1
6312	Administração Clínicas – Campus 4
6320	CURSO 7
FACULDADE DE EDUCAÇÃO	
6511	Habilitação em Educação Infantil
6512	Habilitação em Séries Iniciais
OUTRAS ATIVIDADES CURRICULARES	
6810	Laboratórios
6811	Laboratório A

cont.

	ATIVIDADES EXTRA-CURRICULARES
6910	Núcleo 1
6920	Núcleo 2
6930	Núcleo 3
6940	Núcleo 4
	CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO DO CENTRO UNIVERSITÁRIO
	FACULDADE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E DA SAÚDE
	CURSO 1
7111	A
7112	B
7113	C
	CURSO 2
7131	A
7132	B
7133	C
7134	D
7135	E
7136	F
7137	G
	CURSO 3
7171	A
7172	B
7173	C
	CURSO 4
7191	A
	FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS
	CURSO 6
7311	A
7312	B
7313	C
7314	D
	CURSO 7
	FACULDADE DE EDUCAÇÃO
	NORMAL SUPERIOR
	PROJETOS DE PESQUISA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO
	FACULDADE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E DA SAÚDE
8110	Curso 1
8111	Laboratório curso 1
8120	Curso 2
8130	Curso 3
8140	Curso 4
8150	Curso 5
8160	Curso em fase de aprovação

cont.

	FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS
8310	Curso 6
8320	Curso 7
	Faculdade de Educação
8510	Normal Superior
	PROJETOS DE EXTENSÃO DO CENTRO UNIVERSITÁRIO
	FACULDADE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E DA SAÚDE
9110	Curso 1
9120	Curso 2
9130	Curso 3
9140	Curso 4
9150	Curso 5
9160	Curso em fase de aprovação
	FACULDADE CIÊNCIAS HUMANAS SOCIAIS APLICADAS
9310	Curso 6
9320	Curso 7
	FACULDADE DE EDUCAÇÃO
9510	Normal Superior
	RESULTADO FINANCEIRO
10.000	Resultado Financeiro
	RESULTADO NÃO OPERACIONAL
11.001	Resultado Não Operacional

Fonte: gestão contábil da IES

ANEXO D
Instrumento de Pesquisa – Questionário
(Aplicado aos Gestores da IES)

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL - UFRGS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - PPGE
MESTRADO PROFISSIONAL
QUESTIONÁRIO

IDENTIFICAÇÃO:

1. Cargo ou função que ocupa na instituição
2. Há quanto tempo está nesta função
3. Qual a sua função anterior
4. Há quanto tempo está na administração de instituições de ensino

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTEXTO

Num sistema de custos, os gastos de uma empresa são classificados em três categorias, sendo: **custos diretos** são os custos atribuídos diretamente ao produto ou serviço, por exemplo, as horas-aula de um curso; **custos indiretos** são os que não podem ser identificados claramente ao produto ou serviços, por exemplo, custo da secretaria, biblioteca, multimeios, etc; e as **despesas administrativas** são os gastos da área administrativa e financeira que não podem ser claramente atribuídos ao produto ou serviço, necessitando os mesmos serem atribuídos aos produtos ou serviços por critérios de rateio , por exemplo, financeiro, contábil, patrimônio, compras, etc..

A administração moderna tem se rendido a nova tendência de gestão por processos. As metodologias contemporâneas de gestão e de custos têm na sua essência a visão de processos. A ótica verticalizada e tradicional de analisar o custo das empresas, levando em conta o desempenho departamental, proporcionava uma lacuna de análise. Essa lacuna que tem sido suprida pelo prisma horizontal de análise das organizações, que consiste na visão de processos.

A forma conceitual de processo, em uma organização, é composta por atividades que interrelacionam-se, partindo de uma ótica de estrutura horizontal. As atividades, que compõem um processo, não são necessariamente todas desempenhadas em um mesmo departamento, ou seja um processo é composto por atividades de vários setores.

I - GESTÃO ATUAL

Nas perguntas abaixo, indique **uma** alternativa entre as opções apresentadas.

1. No processo de tomada de decisão, quais as informações que você mais utiliza?

- () dados financeiros (fluxo de caixa, posição financeira, orçamento de caixa, etc.);
- () dados econômicos (orçamento, dados ou informações de custos, balancetes, etc.);
- () os dois tipos de informações acima;
- () nenhuma das informações acima.

2. No processo decisório, quanto a controle de custos, você:

- freqüentemente utiliza informações detalhadas dos custos;
- em alguns casos utiliza informações detalhadas dos custos;
- raramente utiliza informações detalhadas dos custos;
- na maioria das vezes toma a decisão com base em outras experiências similares para o mesmo caso.

3. Atualmente, qual o percentual que identifica o auxílio das informações de custos nas suas tomadas de decisões?

- 0% 25% 50% 75% 100%

4. Quanto as informações de custos relativas à sua área, para fins de tomada de decisão, fornecidas pelo atual sistema, você classifica-as como:

- suficientes, apresentando todas as nuances e portanto desnecessária qualquer alteração no atual modelo;
- regulares, podendo ser aprimoradas;
- insuficientes, não apresentando a visibilidade dos custos esperada;
- não recebo nenhuma informação sobre custos.

5. Qual o seu conhecimento quanto a gestão por processos:

nunca ouvi falar do assunto;

já ouvi falar do assunto, porém não sei o que significa;

sei do que se trata;

conheço bem o assunto.

II - ABORDAGEM DOS MODELOS EXISTENTES

Na intensidade das respostas, para as perguntas abaixo, temos:

	Não Importante	Pouco Importante	Importante	Muito Importante	Imprescindível
1. Como gestor de área, ou de uma empresa, você vê um sistema de custos, para suporte à tomada de decisão, como sendo:					
2. Para você a distribuição do custo indireto ao produto ou serviço é:					
3. A distribuição das despesas administrativas ao produto ou ao serviço é:					
4. A atribuição da despesa financeira e a comercial ao produto ou serviço é:					
5. Como gestor de área, ou de uma empresa, você avalia um sistema de custos, para gerir (controlar) os recursos e resultados, como sendo:					
6. A análise do custo das atividades (processos), no seu ponto de vista, na instituição é:					
7. A análise por centro de custo é:					
8. Um sistema de custos que possibilite a gestão dos custos com a finalidade de otimizá-los, é:					
9. Um sistema de custos em que o preço do produto é determinado pelo mercado e não pelo seu custo efetivo é:					
10. A sistemática de distribuição de custos ao produto ou serviço, no seu ponto de vista, é:					

III - CARACTERISITICAS DO MODELO IDEALIZADO

1. Enumere de 1 a 7, em ordem decrescente de importância (1 mais importante até 7 menos importante), as características de um sistema de custos:

- identificar os custos setoriais (centros de custos);
- identificar os custos das atividades (processos);
- identificar a natureza do gasto;
- identificar as atividades que não agregam valor ao produto ou serviço;
- ter acurácia e precisão na alocação de custos ao produto ou serviço;
- apoiar a tomada de decisão;
- possibilitar o controle dos gastos (custos e despesas).

2. No processo de análise do desempenho da Instituição de Ensino Superior - IES, você considera suficiente:

- análise setorial, por centros de custos (visão de verticalidade);
- análise do custo por atividades (visão de horizontalidade);
- as duas formas de análise de custos;
- nenhuma das duas formas.

3. Considerando adequado o preço dos serviços prestados pela IES, você entende ser necessário monitorar o custo com vistas a sua redução ou otimização?

- Sim
- Não

4. Você acha importante analisar as atividades que são desempenhadas pela IES, com vistas a avaliar o seu custo, para a identificação de quais agregam valor ou não ao produto ou serviço?

() Sim

() Não

5. Você considera que a redução de custo reduz a qualidade dos serviços prestados?

() sim, sempre a redução de custos impacta na perda de qualidade;

() não, nunca há perda de qualidade;

() não, nem sempre a redução de custos impacta na perda da qualidade.

6. Como gestor, na sua área de abrangência, quais são as necessidades de informações de custos que auxiliarão na sua gestão e nas tomadas de decisão?

7. Quais são suas sugestões quanto aos relatórios de custos relativos à sua área? Que informações, relativas à custos, deveriam conter para que possam contribuir na sua gestão?
8. Que considerações você gostaria de manifestar em relação ao atual sistema de custos e sua sistemática?

ANEXO E

TABULAÇÃO DOS DADOS DO QUESTIONÁRIO

I- GESTÃO ATUAL

1.	Dados financeiros	7%
	Dados econômicos	0%
	Dois tipos de informação	71%
	Nenhuma das informações	21%
		100%
2.	freqüentemente utiliza informações detalhadas de custos	64%
	em alguns casos utiliza informações detalhadas de custos	29%
	raramente utiliza informações detalhadas de custos	7%
	na maioria das vezes toma a decisão com base em outras experiências similares para o mesmo caso.	0%
		100%
3.	0%	0,0%
	25%	7,1%
	50%	14,3%
	75%	64,3%
	100%	14,3%
		100%
4.	suficientes	8%
	regulares	54%
	insuficientes	23%
	não recebo informação	15%
		100%
5.	nunca ouvi falar sobre o assunto	7%
	já ouvi falar do assunto, porém não sei o que significa	14%
	sei do que se trata	43%
	conheço bem o assunto	36%
		100%

II- ABORDAGEM DOS MODELOS EXISTENTES

DIREÇÃO		ACADÊMICO					ADMINISTRAÇÃO					SOMA					OBSERVAÇÕES						
NI	PI	I	MI	IP		NI	PI	I	MI	IP		NI	PI	I	MI	IP							
1.			1	2				2	2	4					2	1		0	0	2	5	7	
2.			2	1				2	2	4				1	1	1		0	0	3	5	6	
3.			2	1				3	3	2				1		2		0	0	4	5	5	
4.			2	1				3	4	1				1	1	1		0	0	4	7	3	
5.			1	2				3	2	3					2	1		0	0	3	5	6	
6.			1	2				1	6	1				1	1			0	0	2	8	3	um gestor administrativo não respondeu
7.			2	1				1	6	1					1	2		0	0	1	9	4	
8.			1	2				1	5	2					1	2		0	0	1	7	6	
9.			1	2			2	1	4	0			1		1			0	3	2	7	0	dois gestores não responderam
10.			1	1	1			2	5	1					1	2		0	0	3	7	4	
		2	15	13			2	19	39	19			1	4	11	12		3	25	65	44		

III - CARACTERÍSTICAS DO MODELO IDEALIZADO

1. () Identificar os custos setoriais
- () Identificar os custos das atividades
- () Identificar a natureza do gasto
- () Identificar as atividades que não agreguem valor ao prod.
- () Ter acurácia e precisão na alocação de custos ao prod.
- () Apoiar a tomada de decisão
- () Possibilitar o controle de gastos

DIREÇÃO							ACADÊMICO							ADMINISTRATIVO							SOMA							
1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7	
		2				1	1		1	1	1					1	2				1	0	4	3	1	0	1	
1			1		1			2	1	1					1	1		1			1	3	2	2	1	1	0	
1			2					1	2		1			2				1			3	1	2	2	2	0	0	
	1			1	1			1		1	1		1					1	2		0	2	0	1	3	2	2	
	1	1				1	1			1	1	1			1		1				1	1	2	1	2	1	1	
1				2			2					1	1	1								2	4	0	0	0	2	1
	1				2							2	2		1	1			1		0	2	1	0	0	5	2	

Obs.: um gestor acadêmico não respondeu e 3 não responderam adequadamente.

Ordenamento com base nas respostas

- (1) Apoiar a tomada de decisão
- (2) Identificar os custos das atividades
- (3) Identificar os custos setoriais
- (4) Identificar a natureza do gasto*
- (5) Identificar as atividades que não agreguem valor ao prod.
- (6) Possibilitar o controle de gastos
- (7) Ter acurácia e precisão na alocação de custos ao prod.*

2. Análise setorial, por centros de custos
 Análise do custo por atividades
 As duas formas de análise de custos
 nenhuma das duas formas

Obs.: um gestor acadêmico não respondeu adequadamente

DIREÇÃO	ACADÊMICO	ADMINS.	SOMA	
			0	0%
			0	0%
3	7	3	13	100%
			0	0%
				100%

3. sim
 não

3	8	3	14	100%
			0	0%
				100%

4. sim
 não

3	8	3	14	100%
			0	0%
				100%

5. sim, sempre a redução de custos impacta na perda de qualidade
 não, nunca há perda de qualidade
 não, nem sempre a redução de custos impacta na perda

				0%
			0	0%
			0	0%
3	8	3	14	100%
				100%

III - CARACTERISITICAS DO MODELO IDEALIZADO

Quanto as necessidades de informações de custos que auxiliarão na gestão e no processo de tomada de decisão dos gestores, algumas necessidades forma comuns as três categorias como:

Direção:

- ter conhecimento do custo total do produto ou serviço;
- ter conhecimento do custo por curso;
- ter conhecimento do custo por atividade;
- faltam quadros comparativos que permitam avaliar o comportamento nos últimos anos, nos mesmos meses;
- comparativos com instituições similares;
- informações que quantifiquem o consumo dos recursos por atividades e que identifiquem, com clareza, os direcionadores de custos.

Acadêmicos:

- todas as informações que possam subsidiar a análise da situação;
- custos por processos;
- custos por atividades;
- custos por cada curso;
- composição da receita de despesa da minha área;
- previsão de receita;
- formas de rateio;
- possibilidade de investimentos;
- quanto tenho, quanto posso gastar, como posso ampliar para investir;

- existência de um sistema de custos por atividade/processo;
- custo/hora de sala de aula;
- custo do processo de matrícula do aluno;
- custo da estrutura de apoio (secretaria, alimentação, segurança),etc;
- elementos dos custos efetivos: institucionais e específicos;
- indicadores de elementos não agregadores de valor;
- custos das atividades, distribuição das despesas; e receitas;
- componentes dos custos diretos e indiretos;
- percentual de lucro esperado sobre o preço de custo do produto ou serviço oferecido para a venda;
- relatórios econômicos -financeiros p/projeções e planejamento de outros prod. ou serviços.

Administrativos:

- clareza quanto a distribuição dos centros de custos na admissão e transferência (GP);
- custos abertos por centro de atividades, separados por custos diretos, indiretos e despesas administrativas (GC);
- custo-meta: controlado juntamente com orçamento previsto X realizado (GC);
- informações de preços das empresas (GC);
- custos de pessoal - hora trabalhada, encargos, salário mês; (GCampi);
- custos diretos e outros; (Gcampi);
- gastos com material e compras: custos unitários.

Quais são suas sugestões quanto aos relatórios de custos relativos à sua área? Que informações, relativas à custos, deveriam conter para que possam contribuir na sua gestão?

Direção:

- saber o custo da folha de pagamento;
- saber o custo operacional;
- saber o custo não-operacional;
- relatórios com detalhamento suficiente para identificar os pontos críticos de consumo e /ou;
- identifiquem o desperdício, ou se estão sendo consumidos os recursos conforme a política adotada pela instituição;
- obs.: um diretor não respondeu esta questão.

Acadêmicos:

- que ele seja funcional e entendível;
- receita; inadimplência; gastos; resultado;
- não tenho conhecimento dos relatórios de custos;
- planilhas descritivas por centro de custos com rubricas de registros;
- conhecer as parcelas de todos os custos que formam o preço de venda e a margem de lucro esperado, possibilitando a análise da viabilidade de mantê-lo ou não;
- informações sobre a alocação de custos ao serviço;
- informações mais detalhadas acerca das despesas e receitas relacionadas direta e indiretamente a área;
- deveria ser desenvolvido sistema informatizado;

- custo do aluno por curso, considerando todos os custos que são gerados para a sua realização;
- custo da ociosidade: quanto custa a IES a não utilização de uma sala/auditório permitindo que a análise de formação do preço possa ser vista deste ângulo;
- obs.: um gestor acadêmico não respondeu esta questão.

Administrativos:

- informações quantitativas dos custos associadas a informações qualitativas (GC);
- eficácia da negociação: feedback se a proposta de negociação (preço/prazo) em comparação com os encargos financeiros (GCampi);
- relatório sobre o item anterior (GCampi);
- obs.: um gestor administrativo não respondeu esta questão.

Que considerações você gostaria de manifestar em relação ao atual sistema de custos e sua sistemática?

a) Direção:

- a forma como está sendo apresentada está muito clara e objetiva;
- a concepção da política de custeio, bem como sua formatação e sistema de alocação de custos, considerando a natureza da instituição é ótima, porém quanto a operacionalização ainda fica bastante a desejar, tanto pelo desempenho quanto pelo sistema de informações automatizados, principalmente no que tange ao custeio indireto;
- obs.: um diretor não respondeu esta questão.

b) Acadêmicos:

- sem condições de informar;
- não conheço;
- me falta entendimento da questão para opinar;
- não entendo muito para sugerir;
- não sei o perfil do curso que coordeno na relação receita/despesa;
- desconheço o orçamento do meu setor e da IES, penso que são informações que deveriam estar mais acessíveis;
- necessidade de geração contínua de relatórios aos gestores, possibilitando assim acompanhamento sistemático das atividades;
- acesso ao sistema para obter as informações necessárias;
- as informações deveriam estar mais disponíveis;
- deverias ser mais fácil e ágil o cálculo dos cursos para que aproveitássemos melhor as oportunidades do mercado;
- o atual sistema de custo, se existe instalado, não é do meu conhecimento;
- não temos como administrar e nem como informar se nossos cursos tem rentabilidade e se, na conjuntura Institucional devem ou não manterem-se no bojo dos serviços oferecidos, pois não recebemos os resultados financeiros;
- quando elaboramos cursos de aperfeiçoamento não ficamos sabendo onde vai a receita e a despesa, bem como os reflexos dos custos atribuídos a ele.

c) Administrativos:

- desenvolver participação de todos os gestores(dir./acad./adm) no planejamento, execução e;
- controle do sistema de custos e orçamento;

- não recebo relatórios de custos. Quanto a alocação por centro de atividades e centro de custos considero excelentes, embora bastante burocrática;
- obs.: um gestor administrativo não respondeu esta questão.