

BRUNO EIZERIK

**PROPOSTA DE SISTEMÁTICA APOIADA NO CUSTEIO BASEADO EM
ATIVIDADES PARA AVALIAÇÃO E CONTROLE
DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO**

Trabalho de Conclusão do Curso de Mestrado
Profissionalizante em Engenharia como requisito
parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia
– modalidade Profissionalizante – Ênfase em
Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Dr. Francisco José Kliemann Neto

Porto Alegre

2004

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. Francisco José Kliemann Neto, Dr.
Orientador Escola de Engenharia/UFRGS

Prof^ª. Helena Beatriz Bettella Cybis, Dra.
Coordenadora MP/Escola de Engenharia/UFRGS

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Álvaro Gehlen de Leão
PPGEP/UFRGS

Prof. Dr. Cláudio José Muller
EE/UFRGS

Prof. Dr. Fernando Gonçalves Amaral
INSTITUIÇÃO

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por me darem a formação que permitiu a chegada ao grau de mestre.

A toda equipe do Monteiro Lobato, em especial à minha irmã Cíntia, por possibilitar que os conhecimentos teóricos fossem testados na prática.

A Dede pelas tabelas, figuras, formatações e tudo que pode ser feito no Windows.

Aos meus irmãos, cunhados e sobrinhos, pelas discussões sobre custos nos almoços de final de semana.

Aos meus professores, e em especial a meu orientador, por terem dividido comigo seu precioso conhecimento.

Aos meus colegas, com quem o convívio e a amizade é muito maior do que qualquer titulação.

Aos meus filhos, Bruna, Matheus e Julia pelas horas roubadas.

À minha esposa Simone, pelo carinho, dedicação e companheirismo.

RESUMO

As instituições de ensino faziam, até pouco tempo, parte de um mundo à parte no que diz respeito a sua gestão, avaliação e controle de custos. Viviam-se numa época em que a demanda era maior do que a oferta e em que, por conseguinte, o mercado se sujeitava ao determinado pelas instituições de ensino, tanto no que diz respeito à linha pedagógica, como ao preço cobrado. Entretanto, com o crescimento no setor e a entrada no mercado de novas instituições, inverteu-se a lógica do negócio, passando-se a uma realidade em que além de uma oferta superior a demanda, só o bom nome e a tradição já não garantem a escolha de uma instituição de ensino por parte do aluno e ou sua família. Esta modificação ocorreu tanto nas instituições de ensino básico como superior. A tarefa inicial, para o setor adequar-se, é gerencial, isto é, passar a gerir a instituição de ensino de forma profissional, utilizando-se da Gerência Total da Qualidade na Educação. A seguir, e aí se encontra ainda um campo pouco explorado no setor, vem o estudo dos custos da instituição de ensino. Sistematizar e avaliar os custos envolvidos no processo educacional significa a sobrevivência ou não da instituição de ensino. Nesse sentido, a proposta de uma sistemática de custeio, baseada no Custeio Baseado em Atividades, vem mostrar a possibilidade de que as instituições de ensino dêem a seus custos um tratamento adequado que possibilite não só o controle dos mesmos, mas sim sua gestão. A sistemática proposta será aplicada numa instituição de ensino. Deste estudo emergem informações que, bem avaliadas, permitem conclusões que servirão de base a decisões estratégicas, demonstrando o resultado prático que a avaliação e gestão de custos trazem à instituição de ensino.

Palavras-chave: educação, custo, ABC, gerência da qualidade total, instituição de ensino, controle de custo.

ABSTRACT

The teaching institutions were, not long ago, part of an apart world when management, evaluation and cost control were analyzed. One used to live in such an age in which the demand was larger than the offer and, therefore, the market had to bend to what was determined by the teaching institutions, not only on what concerns the pedagogical line, but also in reference to the price charged. However, with the sector growth and the entrance of new institutions in the market, the business logic experienced an amazing twist, leading to a new reality in which a higher offer than demand, as well as background and tradition are not enough anymore for students and their family to choose a teaching institution. This changes spread both in elementary and high schools, as well as in college. The initial task, so that the sector can fit the model, is managerial, which means one must start managing the teaching institution in such a way that, at the same time, shows professionalism, basing itself on TQM of the Teaching. Next, and there lies a field that is yet little explored, comes the study of the teaching institution maintenance expends. Systemizing and evaluating the involved expends in the educational process mean the survival – or not – of the teaching institution. In this case, the proposal of a costs systematic, relying on Activity Based Cost, offer the possibility for the teaching institutions to give its expends an appropriate treatment, which allows not only the control, but also the management of these expends. The proposed systematic will be applied in a teaching institution. From this paper emerge some information which, when properly analyzed, allow drawing conclusions that will guide strategic decisions, proving the practical results that expends evaluation and management bring to a teaching institution.

Keywords: education, cost, ABC, TQM Total Quality ty Management, teaching institution, cost control.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Processo Ensino Aprendizagem.....	p.29
Figura 2: Distribuição de Tempo dos Níveis Funcionais por processo Gerencial.....	p.30
Figura 3: Ciclo PDCA e Melhorias Contínuas	p.31
Figura 4: Melhoria Contínua	p.35
Figura 5: Elementos do ABC.....	p.44
Figura 6: Fluxo geral das etapas da sistemática proposta.....	p.47
Figura 7: Estrutura Geral da sistemática proposta para avaliação e controle de custos em instituições de ensino	p.49
Figura 8: Organograma da Instituição de Ensino.....	p.54
Figura 9: Processos, Atividades e Tarefas da Instituição de Ensino.....	p.58
Figura 10: Recursos consumidos pela Instituição de Ensino.....	p.59
Figura 11: Grupos de Recursos da Instituição de Ensino.....	p.60
Figura 12: Recursos \times Atividades \times Serviços da Instituição de Ensino.....	p.61
Figura 13: Alocação do recurso à atividade da Instituição de Ensino.....	p.62
Figura 14: Direcionador secundário.....	p.66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Serviços oferecidos pela instituição de ensino.....	p.53
Tabela 2: Recursos consumidos pela instituição de ensino em julho 2004.....	p.60
Tabela 3: Horas consumidas pela atividade na instituição de ensino.....	p.63
Tabela 4: Relativizador de consumo de atividade.....	p.64
Tabela 5: Recursos consumidos pelas atividades da instituição de ensino.....	p.64
Tabela 6: Gastos mensais dos objetos de custo para recursos não homogêneos.....	p.67
Tabela 7: Utilização relativa das atividades pelos objetos de custo.....	p.68
Tabela 8: Detalhamento do direcionador secundário número de salas.....	p.68
Tabela 9: Recursos consumidos pelos serviços/objetos de custo.....	p.69
Tabela 10: Valor dos custos dos serviços.....	p.69
Tabela 11: Custo por aluno de cada serviço.....	p.70
Tabela 12: Custo \times Ocupação \times Número de alunos \times receita por serviço.....	p.70
Tabela 13: Rentabilidade do serviço.....	p.71
Tabela 14: Atividades/recurso por serviço oferecido pela instituição.....	p.72

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	p.10
1.1 Contextualização e problemática.....	p.10
1.2 Objetivos.....	p.12
1.2.1 Objetivo geral.....	p.12
1.2.2 Objetivos secundários.....	p.12
1.3 Justificativa.....	p.13
1.4 Método do trabalho	p.14
1.5 Estrutura do trabalho	p.15
1.6 Limites do trabalho.....	p.16
2 GESTÃO DA QUALIDADE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO.....	p.17
2.1 Gestão da Qualidade Total em Educação - GQTE.....	p.17
2.1.1 Gerência da Qualidade	p.19
2.1.2 Garantia da Qualidade	p.20
2.1.3 Método de análise e solução de problemas – MASP.....	p.24
2.1.4 Fator Humano.....	p.26
2.2 Avaliação e Controle de Instituições de Ensino.....	p.28
2.2.1 Gerenciamento pelas Diretrizes.....	p.28
2.2.2 Gestão de Processos.....	p.29
2.2.3 Itens de controle e verificação.....	p.32
2.2.4 Necessidade de uma efetiva avaliação de custos.....	p.35
3 AVALIAÇÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO.....	p.37
3.1. Classificação dos custos.....	p.37
3.1.1 Quanto à facilidade de atribuição – custos diretos e indiretos.....	p.37
3.1.2 Quanto à variabilidade – custos fixos e variáveis.....	p.38
3.1.3 Quanto ao auxílio na tomada de decisões – custos relevantes e não relevantes.....	p.38
3.1.4 Quanto à facilidade de eliminação – custos elimináveis e não elimináveis.....	p.38
3.2. Sistemas de Custeio.....	p.39
3.2.1 Princípios de Custeio.....	p.39
3.2.2 Métodos de Custeio.....	p.41
3.2.3 Discussão sobre a complementariedade dos sistemas de custo	p.44

4 SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA AVALIAÇÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO.....	p.47
4.1. Estrutura Geral da Sistemática proposta.....	p.47
4.1.1 Diagnóstico Institucional.....	p.48
4.1.2 Mapeamento dos processos e identificação das atividades.....	p.48
4.1.3 Identificação e Medição dos Recursos.....	p.50
4.1.4 Custeio das Atividades	p.50
4.1.5 Identificação dos Objetos de Custo.....	p.50
4.1.6 Custeio dos Objetos de Custo.....	p.51
4.1.7 Análise dos resultados e propostas de melhoria.....	p.51
4.2. Aplicação Parcial da Sistemática proposta.....	p.51
4.2.1 Diagnóstico Institucional.....	p.52
4.2.2 Mapeamento dos processos e identificação das atividades.....	p.57
4.2.3 Identificação e Medição dos Recursos	p.59
4.2.4 Custeio das Atividades.....	p.59
4.2.5 Identificação dos Objetos de Custo	p.65
4.2.6 Custeio dos Objetos de Custo.....	p.65
4.2.7 Análise dos resultados e propostas de melhoria.....	p.70
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	p.75
REFERÊNCIAS.....	p.77
APÊNDICES.....	p.80
Apêndice A - Pessoal \times Atividades.....	p.81
Apêndice B - Percentual Tempo \times Atividades.....	p.82
Apêndice C - Horas trabalhadas \times Atividades.....	p.83
Apêndice D - Direção \times Atividades.....	p.84
Apêndice E - Funcionários \times Atividades.....	p.85
Apêndice F - Recursos referentes a junho/2004.....	p.86
Apêndice G - Atividades e recursos para o serviço EJA.....	p.87
Apêndice H - Atividades e recursos para o serviço Ensino Médio.....	p.88
Apêndice I - Atividades e recursos para o serviço Pré-vestibular.....	p.89
Apêndice J - Atividades e recursos para o serviço Faculdade.....	p.90

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA

De acordo com Freitas et al. (1993), no início dos tempos, educar-se era viver a vida em comunidade, era a vivência do dia-a-dia, a caça, a pesca, escutar as tradições e participar das festas. Nisso consistia a educação dos jovens. Foi na Idade Média que surgiram as primeiras escolas para os filhos dos nobres e mais tarde para os burgueses. Essas escolas ensinavam a arte, as ciências, deixando as questões relativas ao trabalho em segundo plano, por serem de menor relevância.

Com a Revolução Industrial surgiu a necessidade de uma escola voltada a classes trabalhadoras, que ensinava o mínimo necessário para poder exercer funções na indústria. Desta forma, havia duas escolas: a clássica, para os abastados, e a técnica, para os trabalhadores.

Com as revoluções sociais foi separado o abismo entre as classes e uma única escola, universal, surgiu para atender toda a sociedade. Entretanto, este novo ensino universal tornou-se um pesado fardo para as classes menos favorecidas, que por sua condição ou realidade social não conseguiam acompanhá-la. Surge daí novas teorias, que buscavam a adaptação do ensino à realidade de cada sociedade e a construção do conhecimento a partir das realidades sociais.

É dentro deste breve contexto histórico que se chega à estrutura pedagógica e social do ensino no Brasil. Entretanto, no que diz respeito à estrutura funcional das instituições de ensino e suas estratégias e sistemas de gestão, a história é bem diferente. Ainda vive-se como no final do século passado, onde a gestão da qualidade começou a transformar, a partir do Japão, a indústria mundial.

Desde a colonização, a educação do povo esteve nas mãos dos religiosos. O ensino sempre foi visto como uma atividade meio, formação das pessoas, e não como

atividade fim em si própria. Não se pode questionar que esta visão rendeu grandes frutos à nação, mas com a globalização, que abre as portas para que a educação se constitua num dos mais importantes ativos de um povo, já é tempo de rever o antigo entendimento de que ela seria apenas uma atividade meio no cenário social. Caso contrário, grandes grupos internacionais tomarão conta do sistema de ensino do Brasil, com suas políticas austeras e de resultado.

A tarefa educacional deve ser vista como um negócio, que pode inclusive ser mantido pelas mesmas instituições religiosas, mas que deve angariar um novo formato. A instituição de ensino precisa ser pensada como uma empresa onde são necessários gestão, avaliação, planejamento, foco no mercado, entre tantas outras estratégias que permeiam a vida de qualquer instituição prestadora de serviço.

Manter uma instituição de ensino baseada apenas na abnegação de poucos que procuram difundir o conhecimento é uma aventura não mais permitida nos tempos atuais. Prova disto é o fechamento de escolas tradicionais como o Colégio Gonzaga, em Pelotas, Colégio São José, em Camaquã e o Colégio Cruzeiro do Sul, em Porto Alegre.

As instituições educacionais devem passar por esta transformação de entidades meio para empresas fim, onde a educação deve ser vista como um negócio. Para tanto, instrumentos adequados precisam ser utilizados.

De posse deste novo paradigma e num mercado cada vez mais competitivo, a gestão da empresa e o controle dos custos, associados ao processo de produção, de um serviço podem significar um importante diferencial. A adequação da oferta à demanda significa, em última instância, a sobrevivência de uma escola. As instituições de ensino não podem mais permanecer fora do contexto de uma gestão profissional. O preço do serviço lançado ao mercado, cada vez mais exigente e seletivo, é fator decisivo para o negócio educação. Entretanto, para chegar à composição deste preço, que em muitos casos já é ditado pelo mercado, muito trabalho deve ser desenvolvido. Os insumos consumidos e os processos que ocorrem dentro do estabelecimento são fundamentais para a formação do preço. Desta forma, o cálculo e o conseqüente controle dos custos

dos vários serviços de uma instituição de ensino resultam na adequação dos serviços oferecidos ao preço que o mercado está disposto a pagar.

O futuro pertencerá às instituições de ensino que, com qualidade, controlarem seus processos e custos, oferecendo assim à comunidade um serviço que atenda suas necessidades a um preço justo.

A educação vista como um negócio implica também na questão fundamental de seu foco, pois adotando a competição pelo preço, quando o mercado deseja qualidade, também é um grave equívoco. Sendo assim, focar o mercado para, a partir daí, desenvolver as estratégias passa a ser o desafio de uma prestadora de serviços.

A busca de um modelo que consiga equacionar da melhor maneira possível o controle dos custos de uma instituição de ensino que tenha estratégias definidas é a resposta que se busca no presente estudo.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Propor uma sistemática de avaliação e controle de custos em uma instituição de ensino.

1.2.2 Objetivos Secundários

a) Caracterizar os sistemas de custeio, determinando as características aplicáveis a uma instituição de ensino;

b) Aplicar parcialmente a sistemática proposta e avaliar criticamente os resultados obtidos.

1.3 JUSTIFICATIVA

O crescimento no setor de serviços e a conseqüente elevação da competitividade no mercado educacional tem levado as instituições de ensino a uma profunda transformação de suas estruturas. Essa transformação passa pelo modelo de gestão escolar e estende-se até o pouco percorrido controle e gestão de custos. Calcular os custos dos serviços em uma instituição de ensino, utilizando-o como uma ferramenta para competitividade da instituição, através de sua aderência ao mercado, é um dos grandes desafios do administrador moderno.

Conhecendo o real custo do serviço oferecido ao mercado poderá a instituição de ensino ter um efetivo conhecimento sobre o seu ganho, além de utilizar esta informação como diferencial competitivo.

Pode a instituição entrar em novos mercados e/ou oferecer novos produtos? Para responder tais perguntas é necessário, além do planejamento estratégico que a instituição conheça os custos envolvidos na produção dos serviços oferecidos à sociedade.

É a partir dos custos para gerar um produto, quer seja dentro da Educação Básica ou Superior, que a instituição de ensino baliza a maneira como irá adentrar ao mercado cada vez mais competitivo dos serviços educacionais. Havendo uma correta mensuração e gestão destes custos poderá ser construída uma sólida base para o desenvolvimento de um serviço educacional.

Este é o cenário que motivou a escolha do presente assunto, pois, atualmente, as instituições educacionais, em sua maioria, não possuem base científica para realizar o cálculo de seus custos e cobrança dos serviços prestados, considerando o fato de que a tabela oriunda da Secretaria da Fazenda não constitui garantia da realização do produto que está sendo colocado no mercado. O que se pretende, então, é encontrar meios confiáveis para definir os custos de cada serviço oferecido ao mercado pela instituição de ensino selecionada.

1.4 MÉTODO DE TRABALHO

O sistema de custos baseado em atividades se constitui no foco central deste trabalho. Neste contexto, a intenção deste estudo prende-se na constatação da viabilidade e eficiência da aplicação de um sistema de custos, apoiado no custeio baseado em atividades (ABC), em uma instituição de ensino. Para isto, a pesquisa da gestão educacional e o controle de custos na instituição de ensino constituem fatos imperiosos. Por pesquisa, bem como informa Silva (2001, p. 19), entende-se a busca por respostas para as indagações propostas.

Em ângulo complementar, Gil (1999, p. 42, *apud* SILVA, 2001, p.19) infere que a pesquisa tem caráter pragmático e se constitui de “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas, mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Em relação aos procedimentos técnicos, optou-se pela pesquisa bibliográfica, ligada à fundamentação teórica do tema, a partir do uso de material já publicado, constituída essencialmente de obras editadas e biblioteca virtual.

Ainda de acordo com Silva (2001, p.20), considerando a divisão entre pesquisa qualitativa e quantitativa, o enfoque deste trabalho será quantitativo, buscando uma qualificação de resultados, uma vez que os dados serão reduzidos a números, na quantificação das informações obtidas, para ser possível melhor analisá-las e avaliá-las. Do ponto de vista dos objetivos, a pesquisa pode ser considerada exploratória, por mapear os processos da instituição e as atividades que compõem estes processos; e experimental, na medida em que visa proporcionar familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito, construir modelo e aplicá-lo ao mesmo estabelecimento educacional.

A montagem de um modelo, baseado no sistema ABC, para ser aplicado a uma instituição de ensino, no intuito de controlar custos, passa pelo diagnóstico institucional, mapeamento dos principais processos, identificação e medição de

recursos, custeio das atividades, identificação e custeio dos objetos de custo e análise dos resultados. Com estes dados detectados, é possível, agora, aplicar o modelo elaborado em todas as etapas do processo da gestão educacional em foco, em seus três níveis: gerencial, administrativo e educacional, procurando detectar se a política de preços adotada está relacionada com os objetivos mercadológicos da instituição.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo apresenta, além do primeiro capítulo de características introdutórias, mais quatro subseqüentes, entre si relacionados. O primeiro capítulo, como já mencionado, compõe-se de características da situação que se pretende analisar, incluindo a problemática, objetivos, justificativa, método, estrutura e limites do tema.

No segundo capítulo, através de revisão bibliográfica, estão expostas visões das peculiaridades existentes na gestão de educação, essencialmente enfatizando a estruturação organizacional em gerência de qualidade e gestão de processos, perpassando pela avaliação e controle de custos como indispensáveis para a gestão da qualidade em instituições de ensino.

No terceiro capítulo, utilizando a literatura sobre custos, são abordados aspectos terminológicos e conceituais e a sua importância para a apuração e a formação de preços nas instituições de serviços, ressaltando a necessidade e importância de utilizar-se um sistema de custeio que forneça informações à gerência para tomadas de decisões.

O capítulo quatro está composto da elaboração de um modelo para custeio em instituição de ensino, baseado no método ABC, a ser proposto ao estabelecimento educacional selecionado, com vistas à análise dos resultados obtidos e propostas de melhoria. Também neste capítulo está delineado no sentido de aplicar a sistemática elaborada no capítulo anterior, procurando detectar evidências da adequação da

proposta de sistema de custeio, na busca de um equilíbrio entre os níveis internos examinados e as exigências do mercado.

O último capítulo está destinado às conclusões e sugestões oriundas da aplicação de uma sistemática baseada no ABC para instituições de ensino.

1.6 LIMITES DO TRABALHO

Uma das dificuldades enfrentada na elaboração deste trabalho está relacionada à escassez de referências bibliográficas que tratem do tema em questão. A existência de pouca literatura, especialmente relacionada ao assunto desenvolvido nos capítulos dois e três, onde foi enfocada a “Gestão em Educação” e “Avaliação de custos em instituições de ensino”, depara-se com o impasse referente a não apresentação de sugestões que impliquem no surgimento de novas teorias. Este aspecto gera uma diversidade de critérios adotados no universo das escolas do país, nem sempre adequados e, muito menos, eficientes.

No decorrer do trabalho tratou-se de equalizar o limite encontrado pela aplicação da proposta do método elaborado com base no ABC, de custeio das atividades educacionais, que ocorreu numa instituição educacional com ensino presencial e em uma única sede. Ressalte-se que os resultados obtidos, positivos ou negativos, podem sofrer variações se as condições de aplicação pelo mesmo método e com o mesmo modelo for aplicado em instituições de outro perfil.

Outra limitação esta relacionada à não existência formal da definição sobre o posicionamento estratégico da instituição de ensino a ser investigada, na medida em que é considerada imprescindível, pois só a partir daí será possível avaliar e controlar sua aderência ao mercado escolhido.

2 GESTÃO DA QUALIDADE EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Na área educacional, principalmente nos níveis de ensino fundamental, médio e superior, grande parte das escolas está ligada a congregações religiosas, e não apresentam uma gestão profissional, pois historicamente a educação foi vista como uma maneira para que as congregações religiosas mantivessem estreitos laços com a população. Embasada neste intuito, a atividade educacional não era encarada como um negócio. Entretanto, novos entrantes no mercado e a profissionalização no setor educacional ocasionaram mudanças na realidade, provocando um esforço muito grande para que as instituições passem a adotar um gerenciamento, aplicando as idéias da gerência da qualidade total. Este modelo de gerenciamento veio a preencher uma lacuna, oferecendo condições para que as escolas pudessem competir, em igualdade de condições, com grandes conglomerados educacionais do centro do país e até mesmo do exterior. Neste capítulo, serão abordados conceitos relacionados à gestão da qualidade e a aplicação destes na educação.

2.1 GESTÃO DA QUALIDADE TOTAL NA EDUCAÇÃO - GQTE

Inicialmente, faz-se necessário examinar como os conceitos da gestão, mais especificamente os conceitos de Gerência Total na Qualidade em Educação (GQTE), ingressaram no dia-a-dia das instituições de ensino. É dentro destes conceitos, mas sem nenhuma sistematização específica, que as escolas, pela primeira vez, tomaram ciência do que representa o custo em educação.

Salvo iniciativas isoladas, em julho de 1991 numa palestra proferida pelo Prof. Vicente Falconi Campos, pelo que se sabe inédita, gestores e educadores do estado de Minas Gerais tiveram contato pela primeira vez com a Gerência da Qualidade Total. Em decorrência, a Secretaria de Educação de Minas Gerais estabeleceu contrato com a Fundação Christiano Ottoni, no ano de 1992. Desta forma, pode-se dizer que os primeiros passos da Gerência da Qualidade Total na Gestão Escolar foram no estado

mineiro e na educação pública. Acredita-se que já havia algumas iniciativas na área privada, mas nada que fosse documentado ou publicado.

Em seguida houve a divulgação destes conceitos para outros estados, e particularmente no Rio Grande do Sul, através do SINEPE/RS – Sindicato das Escolas Privadas do Estado do Rio Grande do Sul – onde houve grande divulgação do trabalho proposto pela Fundação Christiano Ottoni. Logo após, o sindicato patronal formalizou uma parceria com a UNISINOS, onde foi montado o Escritório da Qualidade. Através dessa parceria foram realizados cursos e seminários, não restando, porém, nenhuma obra sistematizadora destas ações.

Conhecer um pouco destes conceitos que se mostram bastante atuais, em sua maioria, ajuda a identificar de que maneira pode ser trabalhada a questão do custo na educação. Para isto, três obras estão disponíveis, dentro de uma bibliografia bem escassa. Em primeiro lugar, a obra “Gerência da Qualidade Total na Educação”, produzida por professores da Fundação Christiano Ottoni, em 1993. Em seguida, e comprovando a iniciativa mineira nesta área, o livro “Qualidade Total na Escola”, do Professor Hélio Gomes, editado em 1994, pelo Grupo Pitágoras de Belo Horizonte. Finalmente, a obra da Professora Cosete Ramos, “Pedagogia da Qualidade Total”, também do ano de 1994. A relevância destas obras reside no fato de terem desbravado o caminho e trazido para o meio educacional os conceitos oriundos da indústria. Além de iniciadoras do movimento, é importante salientar que as mesmas sintetizam a bibliografia sobre gestão da qualidade total em educação, que ganhou ainda novas publicações como, por exemplo, “Sistema de Qualidade para Educação: Usando Técnica, de Stanley J. Spanbauer e Implantação da Qualidade Total na Escola”, de Eduardo Fernandes Barbosa, que partilham dos mesmos conceitos dos precursores do movimento.

Na seqüência, visando suprir tais deficiências, serão apresentados conceitos referentes à gestão da qualidade.

2.1.1 Gerência da Qualidade

Para mergulhar no mundo da qualidade faz-se necessária a consideração de alguns conceitos, bem como o contato com termos específicos, o que será explorado neste tópico.

De acordo com Freitas et al. (1993), gerenciar é atender as necessidades do ser humano e gerenciar uma escola é satisfazer a necessidade e anseios de alunos, pais, professores, funcionários e comunidade. Para tanto, três (3) princípios básicos devem ser atendidos:

- a) descobrir e distinguir a necessidades dessas pessoas;
- b) gerenciar para que essas necessidades sejam atendidas;
- c) atender as necessidades cada vez melhor, de forma mais rápida, barata e simples.

Pode-se observar, pela primeira vez, quando se fala em atender a necessidade de uma forma mais barata, a preocupação com a questão do custo.

O termo Gerência da Qualidade Total na Educação – GQTE - pode ser definido como:

- a) Gerência – como meios de:
 - Controle - identificar os problemas, identificar suas causas, atuar nelas, melhorar o resultado e padronizar;
 - Qualidade - considerada em seus 5 aspectos (qualidade intrínseca, custo, entrega, segurança e moral);
 - Total - o processo de controle deve permear toda a escola.
- b) Escola – unidade de execução das atividades.

Já Gomes (1994) define a GQT como um sistema gerencial que inclui toda a organização, mantendo-a sob controle, com o objetivo de melhorar continuamente o

desempenho dos processos de trabalho, para satisfazer e exceder a expectativa dos clientes. Sendo assim, a GQTE orienta-se pela qualidade e pelo cliente, pelo crescimento do ser humano e pelos seus métodos e ferramentas gerenciais específicos.

Após o conceito de GQTE, é preciso ter presente outros conceitos básicos a respeito da gestão. Entre eles, os que são destacados a seguir:

a) Processo: conjunto de causas que provocam um efeito, constituído por pessoas, equipamentos, materiais, métodos, etc. Na escola, é fundamental que cada responsável por um processo encare a próxima etapa como seu cliente, pois sendo assim, não existirão problemas internos como disputas e rivalidades.

b) Produto: é o resultado de uma atividade específica.

c) Cliente: refere-se à pessoa, instituição, ou processo que recebe (ou compra) e utiliza o produto. É de suma importância saber quem é o cliente, pois são as suas necessidades que deverão ser atendidas.

d) Produtor: é aquele que fornece o serviço.

A título de esclarecimento, os conceitos acima podem ser, exemplificativamente, designados por hipótese ao desenvolvimento de uma aula. Nela, o processo é a transmissão de conhecimento. O fornecedor é o professor e o produto tanto pode ser o conhecimento transmitido para o aluno-cliente, quanto o aluno com conhecimento para a sociedade como cliente.

2.1.2 Garantia da Qualidade

Este tópico tem por objetivo apresentar a forma de gerenciamento da qualidade, além de buscar a definição de qualidade e seus componentes.

Gerenciar pela qualidade, conforme Freitas et al. (1993), significa atuar para atender a necessidade do cliente. O objetivo final da GQT é a garantia da qualidade e, como consequência, a satisfação do cliente. Para conseguir a garantia da qualidade a escola precisa:

- dominar os conceitos da qualidade total;
- dominar e utilizar os métodos e técnicas da qualidade total;
- dominar os veículos gerenciais para promover a qualidade total;
- tudo isso alicerçado na tecnologia intrínseca e na motivação para a qualidade.

Existem, de acordo com Gomes (1994), três (3) estágios da garantia da qualidade: (i) através da inspeção, que ocorre no final do processo; (ii) via controle do processo, que se faz durante o processo, realizando as coisas bem feitas desde o princípio; (iii) e pelo desenvolvimento de novos produtos/serviços. Depois de dominar os processos existentes, pode-se construir a qualidade desde a concepção do projeto, ouvindo o cliente.

Sabendo quem é o cliente, requisito fundamental, cabe agora satisfazer suas necessidades. Para isto, é necessário conhecer também as características da qualidade. Segundo Gomes (1994), que define qualidade como adequação ao uso, não significa simplesmente luxo. A qualidade é a capacidade de um produto cumprir a sua função. Esta missão consiste em satisfazer as necessidades dos clientes e a ausência de falhas no produto.

No nível educacional, as características que satisfazem a necessidade do cliente são:

a) Qualidade Intrínseca: propriedade que o serviço escolar tem, em si mesmo, de satisfazer pais e alunos. Como exemplo, destaca-se a qualidade do desenvolvimento de uma aula.

b) **Custo:** é o valor que é pago pelo serviço. Neste momento, deve-se pontuar que custo não é representado somente pelo preço da escola. Por exemplo, pode-se ter uma escola que ofereça um preço demasiado alto em relação ao serviço prestado ou, por outra, que mesmo tendo um preço elevado pelos serviços prestados acaba tendo um custo reduzido. É preciso estabelecer sempre a relação serviço oferecido e preço cobrado. Portanto, aqui aparece o elemento custo, como uma das características da qualidade. Observa-se, então, a amplitude que toma este estudo, uma vez que através do controle e gerenciamento dos custos de uma escola estar-se-á agindo diretamente sobre um elemento crucial na satisfação do cliente.

c) **Entrega:** no prazo certo, no local certo e na quantidade certa. De nada adianta um serviço com qualidade intrínseca e com custo compatível, se não houver a entrega. Um exemplo singelo, mas poderoso, desta característica é o cumprimento do calendário escolar. Neste particular, aproveita-se das palavras Ishikawa (*apud* GOMES, 1994), quando afirma que “devemos nos esforçar para oferecer produtos na qualidade certa, com preço certo, e na quantidade certa”.

d) **Segurança:** é a certeza que o cliente tem que o serviço será prestado. Trata-se da característica que o produto deve ter em relação ao usuário. Como exemplo, pode-se utilizar a confiança que o aluno tem que, naquele período de aula, o professor estará presente.

Segundo Freitas et al. (1993), ainda pode ser incluída mais uma característica da qualidade, qual seja, a moral. Esta representa o nível médio da satisfação das pessoas do sistema como, por exemplo, professores e funcionários.

Outro conceito fundamental é o de qualidade compulsória e qualidade atrativa. A qualidade compulsória é aquela que se exige de um serviço para que atenda as necessidades dos clientes. Já a qualidade atrativa é o algo mais que se acopla ao serviço. Com o tempo, as qualidades atrativas tornam-se compulsórias. Hoje em dia a maioria das escolas de línguas oferece transporte para as crianças. O que antes era uma

qualidade atrativa, atualmente pode ser considerada uma qualidade compulsória. As qualidades compulsórias e atrativas devem contemplar as cinco dimensões da qualidade.

Ainda merecem destaque os denominados por Freitas et al. (1993) como os sete (7) princípios básicos da qualidade:

- Qualidade em primeiro lugar: uma das cinco (5) características da qualidade;
- Cliente em primeiro lugar: o aluno é a razão de ser da escola;
- O propósito de uma organização é a satisfação das pessoas: satisfação dos alunos, pais, professores, funcionários, proprietários e comunidade. As pessoas devem ser satisfeitas dentro de cada uma das cinco (5) características da qualidade;
- O próximo processo é o cliente: este princípio básico visa atender ao cliente interno. O objetivo primordial é encantar o cliente, segundo o princípio, mas deve-se tratar o cliente interno, como se externo fosse. Os setores devem se interligar harmonicamente;
- Pensamento estatístico: é a capacidade de encontrar fatos atrás dos números, perceber relações entre eles, saber quando agir ou quando considerar natural a dispersão de dados coletados. Não trabalhar com achismos, mas sim com dados;
- Crescimento do ser humano: o ser humano tende a crescer dentro da organização;
- Educação e treinamento: deve ser realizada em todos os níveis e setores e ser contínuo. Significa uma mudança na mentalidade da organização.

2.1.3 Método de Análise e Solução de Problemas - MASP

O gerenciamento atua nos processos, através do controle dos mesmos. Entretanto, um processo em implantação ou mesmo um processo controlado pode apresentar problemas. É a partir do MASP que a gerência pela qualidade resolve seus problemas. A seguir, este tema será abordado conforme o sugerido por Freitas et al. (1993).

Problema é o resultado indesejável de um trabalho, é a diferença entre o esperado e o ocorrido. Desta forma, sobre este problema é que se busca a solução.

A GQT procura estabelecer padrões, mantê-los e melhorá-los, continuamente, com a participação de todos. Como suporte a este modelo, utiliza-se o PDCA e o MASP.

O MASP pode ser utilizado tanto na manutenção quanto na melhoria de processos. Os benefícios obtidos por ele referem-se ao uso de uma metodologia científica e efetiva, além de trazer vantagens intelectuais para a equipe.

Os problemas são solucionados de forma participativa, ou seja, com o envolvimento de todos na escola, e isto gera qualidade na solução (várias cabeças pensam melhor que uma), comprometimento com a solução (quem participa fica comprometido) e crescimento do ser humano (solucionar problemas exige talento, inventividade, experiência, conhecimento, raciocínio lógico, etc).

Para resolver um problema é necessário basear o processo em fatos e dados e julgamentos estatísticos. Os fatos e dados devem prevalecer sobre a intuição e a experiência. Resoluções não fundamentadas devem ser descartadas. Já o julgamento estatístico auxilia no momento de interpretar as informações que os dados transmitem e a agir de acordo com estas informações. O pensamento estatístico é pedra basilar dentro da metodologia de solução de problemas.

Para solucionar um problema, são utilizadas as ferramentas gráficas da qualidade propostas por Spanbauer (1995), quais sejam:

- Folha de verificação: utilizada para investigar numericamente as características de um problema, incluindo estratificação, testar hipóteses de causas de problemas e comparar a situação antes e depois da implementação de um plano de ação;
- Histograma: utilizado para testar as hipóteses de causas de problemas e comparar a situação antes e depois da implementação de um plano de ação;
- Gráfico de Pareto: priorizar problemas, investigar numericamente as características do problema, incluindo a estratificação, testar as hipóteses de causas de problemas, comparar a situação antes e depois da implementação de um plano de ação;
- Gráfico seqüencial: testar as hipóteses de causas de problemas e comparar a situação antes e depois da implementação de um plano de ação;
- Diagrama de Causa-e-efeito: formular hipóteses de causas de problemas;
- Diagrama de árvore: elaborar plano de ação.

O MASP tem a seguinte seqüência de implantação:

- a) Identificação do problema: priorizar, definir e reconhecer a importância do problema;
- b) Observação: investigação através de dados *in loco* das características do problema;

- c) Análise: através de formulação de hipóteses descobrir as causas fundamentais;
- d) Planejamento da ação: fazer um plano de ação para bloquear as causas principais;
- e) Ação: elaboração de um plano de ação, treinamento do pessoal envolvido e execução do plano;
- f) Verificação: comparar os resultados com as metas e avaliar os passos a seguir;
- g) Padronização: adotar os novos procedimentos, treinar o pessoal operacional e monitorar a execução do plano;
- h) Conclusão: planejar a resolução dos problemas remanescentes, estender a melhoria a outros setores e recapitular as lições apreendidas.

Também é muito importante que seja estabelecida uma prioridade em relação aos problemas que tenham de ser resolvidos. Ao se fixarem metas, estas têm de estar dentro da realidade, não podendo ser impossíveis, pois o resultado não será alcançado, causando a frustração da equipe.

2.1.4 Fator Humano

Para a implantação da GQTE, visto que toda a escola será envolvida, é fundamental, conforme Freitas et al. (1993), o fator humano, isto é, a GQTE não pode ser imposta, mas sim deve conquistar toda a escola.

Dos estudos de Taylor (1995) a GQTE retira as seguintes idéias:

- separação entre as etapas de planejamento e execução;
- busca do aumento da produção através da melhoria dos métodos e técnica;

- minimização da complexidade da tarefa mediante a fragmentação em tarefas mais simples, facilitando a execução;
- treinamento do trabalhador para assimilação dos métodos e técnicas de execução da tarefa.

De Maslow a GQTE busca as seguintes idéias:

- o homem tem uma natureza superior que é instintiva;
- a natureza humana tem uma característica profundamente holística.

Dentro da escala proposta por Maslow, o que interessa é o último degrau, ou seja, a necessidade ligada à auto-realização, isto é, o desejo do homem de tornar-se capaz. Favorecer o crescimento do homem significa, em última análise, torná-lo capaz, em decorrência da utilização da habilidade de pensar e criar, proposta pela GQTE. Isto ocorre principalmente quando se está no estágio da ação, realizando educação e treinamento, pois ali o homem pode desenvolver sua criatividade.

Além disso, o trabalho em equipe é um poderoso instrumento, pois confere poder ao indivíduo que sente estar contribuindo significativamente para o grupo. Assegura o sentimento de pertencer, acabando com o isolacionismo. O grupo faz com que o trabalho seja visto como divertimento, prazer e alegria. A estruturação de um time leva tempo, não qualquer lapso temporal, mas sim uma sucessão de pequenos acontecimentos que levam à construção de um relacionamento sólido, profundo e duradouro. O trabalho em equipe também acaba por atender algumas necessidades do próprio grupo, quais sejam: sentimento de pertencer, conquista de amizades, exercício do poder, independência de pensamento, liberdade de posicionar-se, maestria e habilidades e construção do conhecimento.

2.2 AVALIAÇÃO E CONTROLE DE INSTITUIÇÕES DE ENSINO

2.2.1 Gerenciamento pelas Diretrizes

O gerenciamento pelas diretrizes, como será visto a seguir, é a forma com que a GQTE implementa operacionalmente suas idéias.

De acordo com Povia Filho et al. (1996), gerenciar por diretrizes significa abrir duas grandes frentes de trabalho. A primeira delas é o gerenciamento da rotina, utilizado pelos operadores do sistema, que significa o controle dos processos no dia-a-dia. São previstos três (3) momentos de controle, quais sejam: o estabelecimento de padrões, a manutenção dos padrões e a melhoria dos padrões. Numa outra frente está o gerenciamento inter-funcional que controla o comprometimento da alta direção, através do estabelecimento de visão e missão, seu desdobramento e execução das metas.

O gerenciamento da rotina faz parte do gerenciamento pelas diretrizes. Mas como fazer o gerenciamento, qual é o método gerencial? Uma das formas é através do PDCA, que significa:

- a) Planejamento: definir metas e métodos que permitirão atingir estas metas;
- b) Execução: educar/treinar e executar a tarefa (coletando dados);
- c) Verificação: comparar os dados da execução com os planejados;
- d) Atuação: padronização ou corrigir.

O PDCA será melhor esmiuçado, adiante, quando o tema “Processos Gerenciais de Qualidade” for especificamente tratado.

Falou-se muito em processo, que é a seqüência de procedimentos lógicos, apoiado em fatos e dados, que tem como objetivo detectar a causa de um problema. Entretanto, como chegar às causas que determinam um efeito? Para efetuar esta operação se utiliza, como será visto quando do estudo de itens de controle e verificação,

um diagrama de causa e efeito ou Diagrama de Ishikawa ou, ainda, Espinha de Peixe. Através dele podem ser relacionadas às causas que determinam o efeito.

Para melhor entendimento do processo, observa-se a figura que ilustra o processo de ensino aprendizagem.

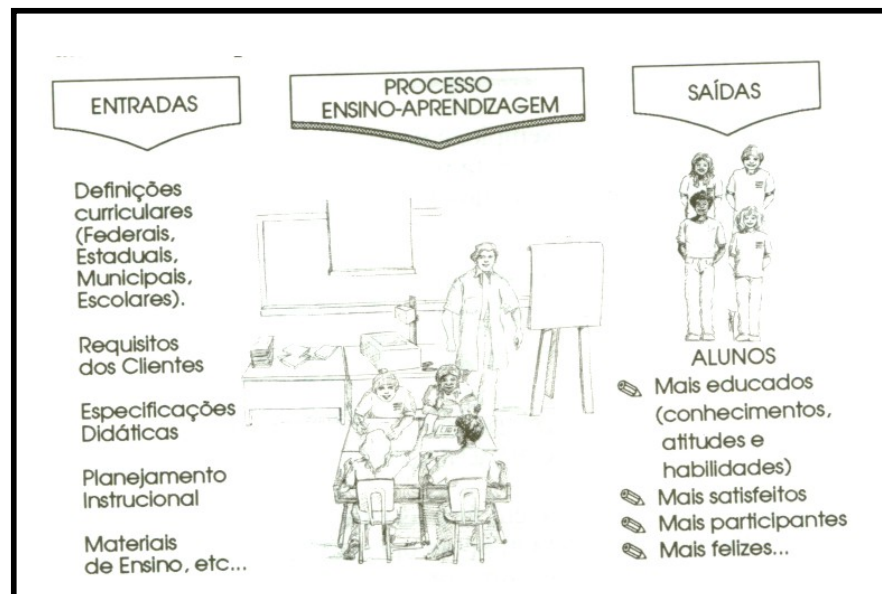


Figura 1 – Processo Ensino Aprendizagem

Fonte: Ramos (1994, p. 74).

Dentre as entradas do processo ensino aprendizagem podem ser identificados fatores instrumentais (uma máquina, como o retroprojeto), fatores materiais (como livros), fatores humanos (professor, aluno), fatores metodológicos (técnicas de ensino) e fatores ambientais (como a sala de aula).

2.2.2 Gestão de Processos

Os processos gerenciais da qualidade são feitos através da trilogia dos processos, quais sejam planejamento, controle e melhoria. A direção da escola é

responsável pela primeira etapa, enquanto os operadores são responsáveis pela segunda etapa, cabendo à administração da escola a gestão da última etapa.

A seguir, são explicitadas as participações nos processos de planejamento, melhoria e controle, de acordo com as funções dentro da escola, proposta por Gomes (1994).

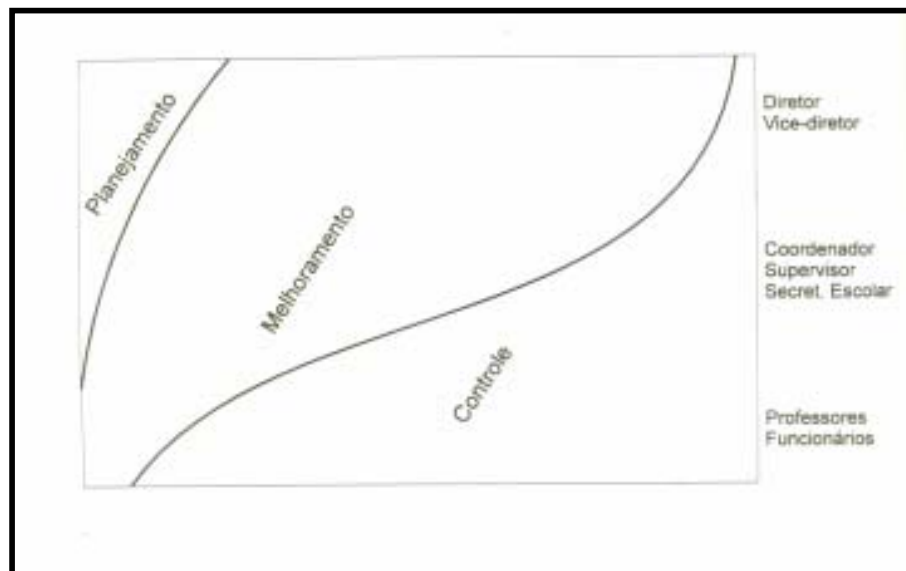


Figura 2 – Distribuição de tempo dos níveis funcionais por processo Gerencial

Fonte: Gomes (1994, p. 30).

a) Planejamento da qualidade - é o desenvolvimento de um novo serviço escolar. Neste processo, busca-se colocar a qualidade desde o projeto, com fixação de metas até a ordem de execução do serviço. O planejamento da qualidade passa por 6 etapas: definição das metas, identificação dos serviços, determinação das necessidades dos clientes, desenvolvimento do serviço, desenvolvimento do processo que dará origem ao serviço e transferência do processo aos operadores. O planejamento da qualidade pode ser utilizado tanto na criação de processos que afetam o cliente interno como, por exemplo, o estabelecimento de coordenação pedagógica ou na criação de processos que afetam diretamente o cliente externo como, por exemplo, a criação de um novo componente curricular na grade da escola.

b) Controle da qualidade - após ser colocado o processo em operação, por mais detalhado que seja o planejamento, falhas de execução podem ocorrer. É neste momento que entra em cena o controle da qualidade, através dos operadores. Além disso, no momento em que os operadores começam a operar com o processo, os processos tendem a se deteriorar, o que se considera natural. O controle de qualidade busca a estabilização do processo em patamares razoáveis de desperdício.

Para controlar a qualidade de um processo é utilizado o ciclo PDCA. Consiste no grande método gerencial do controle da qualidade, que descreve a seqüência universalmente aplicável de passos para a gerência de processos e sua melhoria contínua.

O ciclo PDCA rompe com o paradigma do controle linear do processo. O processo, com a utilização do PDCA, passa a ser circular, possibilitando melhorias contínuas.

A figura 3 demonstra que, ao mesmo tempo em que o PDCA é rodado, em busca da melhoria contínua, a escola vem adquirindo a consciência da qualidade, e tudo isso num processo dinâmico de busca da excelência.

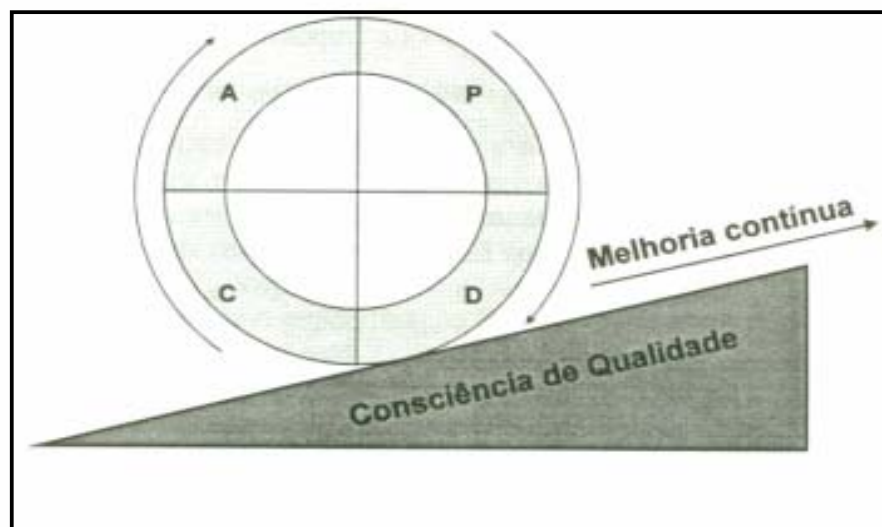


Figura 3 – Ciclo PDCA e Melhorias Contínuas
Fonte: Gomes (1994, p. 63).

2.2.3 Itens de controle e verificação

Para controlar um processo é preciso trabalhar com dados concretos e indicadores. É através da utilização dos itens de controle e verificação que a gerência da qualidade busca a medição da eficiência e eficácia do processo.

Antes que se possa estabelecer qualquer rotina é primordial que todos saibam as suas funções ou, em outras palavras, qual objetivo de seu trabalho, para que saibam qual processo é de sua responsabilidade, o que produz este processo e os clientes aos quais vai atender. Além disso, deve-se focar nos processos e não apenas nos resultados obtidos. Para isto, a inspeção feita ao final do processo é inoportuna, pois é tardia para oferecer qualquer melhoria e é supérflua, pois acumula custos sem agregar valor. A chave é o controle dos processos. Este controle se dá através de itens de verificação, que são utilizados nas causas e dos itens de controle que são utilizados nos efeitos do processo.

De acordo com Freitas et al. (1993), itens de controle são as características mensuráveis do serviço realizado e através de seu monitoramento pode-se garantir a satisfação do cliente. A escolha dos itens de controle é considerada tarefa nada fácil, pois é através da percepção do cliente que se pode chegar a indicadores claros.

Com os itens de controle mede-se a qualidade do produto e, por isto, as cinco dimensões da qualidade (qualidade intrínseca, custo, segurança, entrega e moral) devem ser atendidas. Itens de verificação são aqueles indicadores utilizados para que, durante o processo, que dará origem ao serviço, se consiga influenciar os itens de controle. Para cada item de controle na causa deve corresponder um item de verificação nos efeitos do processo, pois assim o diagrama de causa e efeito tem sua utilidade demonstrada. Por exemplo: um item de verificação na aprendizagem do aluno pode ser a clareza da explanação do professor, que será comparado, item de controle, com a aprendizagem da turma.

Os itens de controle e os itens de verificação carecem da padronização de processos, que se constitui em procedimento vital para o controle da qualidade. Não há como controlar os processos se não houver a padronização, que gera a previsibilidade e que acarreta a consistência nos serviços.

A padronização é uma elaboração crítica e criativa do grupo envolvido, que gera um documento sobre o rumo, os fins, os métodos, os procedimentos de um processo. Seu objetivo é definir, manter e melhorar processos, desde seu planejamento até o resultado final. Assim, com a padronização:

- Mantém-se a escola sob controle - se houver processos padronizados todos podem se auto-controlar, não havendo necessidade de chefias.
- Garante-se o domínio tecnológico – a escola tem conhecimento para gerir seus processos.
- Pode-se delegar a autoridade – através do autocontrole e da auto-avaliação o operador pode tomar as decisões, deixando a gerência mais ocupada com a melhoria dos processos.

De Taylor (1995) aprende-se que existe sempre a melhor maneira de se realizar uma tarefa, que leva a um melhor resultado. Grupos de organização e métodos ou engenharia de métodos encontram-se neste padrão. O que vale é a qualidade total, responsabilidade de todos os envolvidos diretamente no processo, e não apenas um grupo técnico de pessoas designado para esta função. Todos os envolvidos no processo estabelecem um padrão, para depois utilizá-lo.

Define-se padrão como um método ou maneira de se realizar determinada tarefa. Nem todo método de trabalho pode ser considerado um padrão, pois existem características essenciais num método para que seja considerado um padrão:

- Representa o consenso dos operadores – todos devem utilizá-lo;
- Esteja documentado - como funciona o padrão;

- Simplifica e unifica processos da rotina – simplificar é tornar mais eficiente e unificar significa que todos façam da mesma maneira;
- Refira-se a processos repetitivos e relevantes;
- Inclua dispositivos de auto-inspeção e autocontrole;
- Gire em torno de metas realistas.

Ressalte-se que a padronização representa uma análise e sistematização dos processos repetitivos e relevantes para o alcance de objetivos e metas da escola. Sendo o processo um conjunto de causas que provoca um ou mais efeitos ou agrupamento de tarefas dirigidas à obtenção de um determinado fim ou resultado, afirma-se que o processo subdivide-se em tarefas. Se num processo há uma série de tarefas, estas podem ser consideradas pequenos processos. A divisibilidade do processo permite o controle de cada um dos processos através dos processos que lhe compõe. Controlar um processo significa gerenciar cada processo através do PDCA. Pode-se, então, estabelecer um padrão, cumprir o padrão para, em seguida, melhorar o padrão. Gerenciando a rotina estabelecem-se períodos intercalados de manutenção de padrões, com momentos de melhoria de padrões. É condição da melhoria de um padrão que o mesmo esteja totalmente controlado, conforme demonstra a figura 4.

Como resultado da padronização tem-se:

- A elaboração e socialização de informações já que todos participam;
- A técnica da organização fica registrada e poderá ser difundida;
- A qualidade é mantida e poderá ser melhorada.

Registre-se ainda que, dentro da padronização, pode-se identificar dois tipos de padrões: padrões de sistema para os procedimentos gerenciais, ou o que se chama de procedimentos, que podem ser gerenciais (ligados à gerência) ou operacionais (ligados ao operador do sistema) e os padrões técnicos para as especificações do serviço.

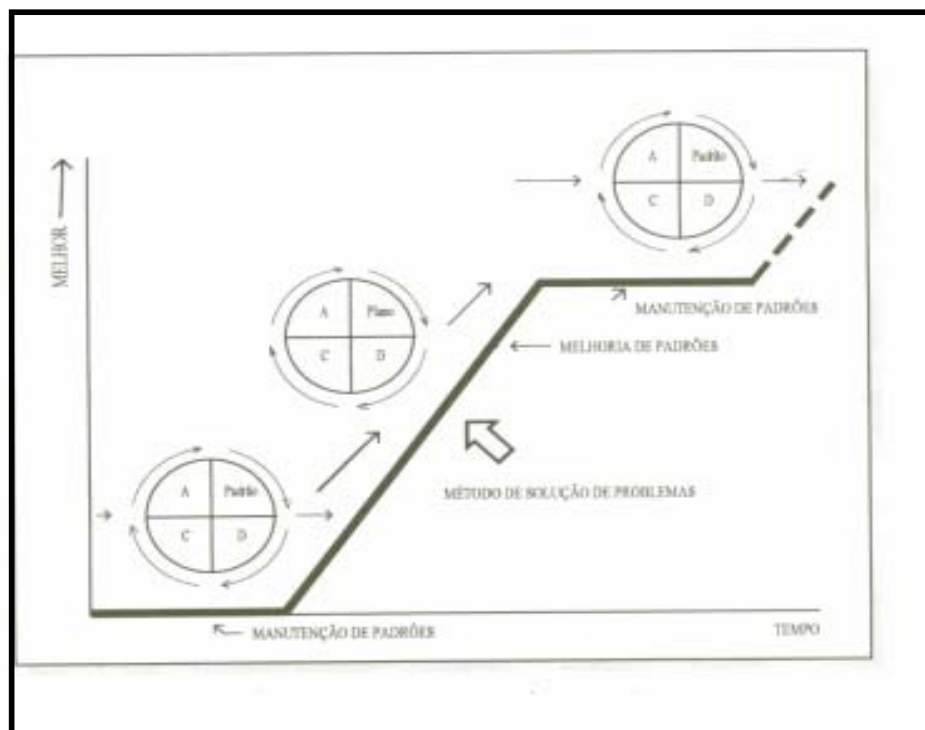


Figura 4 – Melhoria contínua

Fonte: Freitas et al. (1993, p. 15).

2.2.4 Necessidade de uma efetiva avaliação de custos

Todo o trabalho desenvolvido pela gestão da qualidade total na educação ataca os processos administrativos e educacionais, trabalha com a educação das pessoas envolvidas no processo; entretanto, em momento algum aborda a questão dos custos dos insumos necessários à produção do serviço educacional e como estes são consumidos pelos produtos.

Apesar de dar ênfase aos processos, a gestão da qualidade total na educação esquece de um fator essencial ao serviço, ou seja, o custeio de seus insumos. Através do estudo dos princípios e métodos de custeio, que será feito a seguir, é que será possível, completar o quadro de um serviço educacional de excelência e com rentabilidade.

Além disso, atualmente a preocupação das instituições de ensino é preencher a planilha de custos que lhe permita calcular o aumento que poderá ser repassado à mensalidade. Entretanto, seria interessante alterar esta política, para que os custos em educação sejam tratados como um elemento essencial de gestão do negócio.

3 AVALIAÇÃO DE CUSTOS EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO

Os custos na instituição de ensino nada mais são do que os insumos necessários para que seja prestado o serviço educacional. Estes insumos podem ser de ordem material como papel, classes, entre outros, ou de ordem intelectual como, por exemplo, o conhecimento que será compartilhado pelo professor.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

Os custos, de acordo com Bornia (2002), podem ser classificados levando-se em conta vários critérios. Abaixo serão abordados os quatro mais significativos para o presente estudo, isto é, quanto à facilidade de atribuição, quanto à variabilidade, quanto ao auxílio na tomada de decisões e quanto à facilidade de eliminação.

3.1.1 Quanto à facilidade de atribuição – custos diretos e indiretos

A classificação de um custo, no que tange sua facilidade de atribuição ao serviço que lhe deu origem, pode ser direta ou indireta.

Custos diretos são aqueles alocados facilmente ao produto que lhe deu origem. Numa instituição de ensino, o valor da hora do professor titular de uma disciplina é facilmente alocado ao curso em que ele ministra a aula.

Já os custos indiretos não podem, devido à sua complexidade, serem alocados diretamente ao produto. Para isto existirá a necessidade do rateio. As despesas administrativas se enquadram neste caso.

3.1.2 Quanto à variabilidade – custos fixos e variáveis

No que tange à variabilidade, os custos podem ser fixos ou variáveis. Custos fixos são aqueles que, independentemente da quantidade do serviço oferecido, permanecem constantes. Como exemplo, cita-se o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Independente do número de turmas ou alunos da escola, seu valor é constante.

Já os custos variáveis, como o próprio nome já diz, variam de acordo com o volume de serviço prestado. Numa instituição de ensino onde ocorre um aumento no número de turmas, como consequência ocorrerá um aumento na folha de pagamento em professores, visto estes receberem salário por horas aulas ministradas. Logo, o salário dos professores é um custo variável, que depende do número de turmas atendidas em determinado momento; isto é, quanto mais turmas tem a escola, maior o salário do professor horista.

3.1.3 Quanto ao auxílio à tomada de decisão – custos relevantes e não relevantes

Quanto se tem que tomar uma decisão, é feita uma avaliação sobre a relevância de um custo para ela. A situação fica mais clara através de exemplo: se uma empresa resolve terceirizar seu setor de limpeza, os custos com mão-de-obra em limpeza são relevantes, pois deixarão de existir; já o custo fixo com limpeza não é relevante, pois mesmo com a terceirização continuará existindo. Esta classificação torna-se muito importante no momento de determinar quais fatores serão levados em conta nas decisões estratégicas envolvendo custos.

3.1.4 Quanto à facilidade de eliminação – custos elimináveis ou não elimináveis

São custos elimináveis, também conhecidos por evitáveis, aqueles que podem ser, em curto prazo, eliminados pela instituição. Como exemplo cita-se o pagamento água, luz, telefone, salários. Quando a empresa é fechada, estes custos

desaparecem automaticamente. Já os custos não elimináveis permanecem por mais algum tempo, mesmo com o fechamento da empresa, como por exemplo, a depreciação.

No presente trabalho, como a proposta é do estudo de uma instituição educacional, tal classificação pode ser útil, quando aventada a hipótese de deixar de oferecer um serviço.

3.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

Conforme Bornia (2002), denomina-se sistema de custeio a conjugação de um princípio de custeio e de um método de custeio. Através destes dois elementos, como será visto a seguir, pode-se determinar como serão os custos atribuídos aos serviços.

3.2.1 Princípios de Custeio

Os princípios de custeio têm por finalidade a determinação de quais custos serão alocados a um determinado serviço. Para isso, será oportuna a classificação de custos em fixos e variáveis. Através dos princípios de custeio é que se operacionalizam os métodos de custeio.

De acordo com Bornia (2002, p. 55), os princípios de custeio “são as filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos”. Os três princípios de custeio a seguir apresentados são o custeio por absorção total, absorção parcial e o custeio variável.

a) Custeio por Absorção Total (AT)

Por este princípio, que também é conhecido por Absorção Integral, tanto o custo variável como o fixo são alocados aos serviços.

$$AT = \text{custo variável} + \frac{\text{custo fixo}}{\text{Produção boa}}$$

Por este cálculo, de acordo com Bornia (2002), se obtém um alto valor de custo, pois são considerados todos os custos de produção, repassando aos serviços as perdas do processo. Sua utilidade reside no fato de mostrar a atual situação da escola, além de seu valor legal. Levando-se em conta o fato que a escola possui salas sem ocupação no turno da tarde, isto repercutiria negativamente no preço da mensalidade, caso fosse utilizado este princípio.

b) Custeio por Absorção Parcial (**AP**)

$$AP = \frac{\text{custo variável} + \text{custo fixo}}{\text{Capacidade instalada}}$$

Com a absorção parcial, ou absorção ideal, divide-se o custo fixo pela capacidade de produção. Neste caso, o desperdício é eliminado e lançado como perda no período. Deve ser utilizado a médio e longo prazos e funcionar como um padrão de excelência para a empresa.

A separação entre custo e desperdício apresentada é de suma importância quando se pretende gerenciar a empresa, pois o combate ao desperdício deve ser uma das principais bandeiras de uma gestão moderna de resultados.

c) Custeio Variável (**V**)

Neste princípio não se levam em conta os custos fixos do processo. Ele é um passivo da empresa, visto como um fundo perdido. A curto prazo e em situações emergenciais, sua utilização representa apenas o resgate do custo variável aplicado na produção. Entretanto, a longo e médio prazos, como não prevê a reposição do capital fixo investido, pode causar problemas financeiros à empresa.

3.2.2 Métodos de Custeio

Definidos os princípios de custeio, cabe determinar como os custos serão alocados aos serviços por uma instituição educacional, e isto será feito através dos métodos de custeio. A literatura apresenta como principais métodos de custeio o custo-padrão, o centro de custos e o custeio baseado em atividade (ABC), que serão a seguir explicitados.

Um método também muito importante, surgido na França e divulgado no Brasil a partir de estudos na UFSC, é o da Unidade de Esforço de Produção (UEP), que não será objeto de estudo no presente trabalho, visto que tem sua aplicabilidade mais voltada para a indústria.

a) Método Custo-Padrão

O método do custo-padrão é de origem americana e tem mais utilidade para controlar e acompanhar a produção do que propriamente para medir custos. Seu objetivo geral é estabelecer medidas de comparação (padrões), concernentes à eficiência da utilização dos meios de produção e seus custos associados, particularmente para os materiais. Estes padrões são custos pré-determinados, cuidadosamente apurados, que deveriam ser atingidos dentro de condições operacionais eficientes. Para uma instituição de ensino, este método tem pouca aplicabilidade, porque o peso relativo das matérias primas é baixo.

b) Método Centro de Custos

O método de centro de custos, ou método das secções homogêneas, ou mapa de localização de custos, ou ainda *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW) é uma técnica de origem alemã, que se encaixa perfeitamente dentro dos procedimentos da contabilidade de custos tradicional, e por isto é o mais utilizado. Este método baseia-se na alocação de recursos, excetuando-se a matéria-prima, dentro dos departamentos da

instituição de ensino, que seriam os centros de custos. Estes são divididos em comuns, auxiliares e operacionais, sendo os dois primeiros indiretos e o último direto.

Os centros de custos comuns são aqueles que apóiam a execução do serviço como, por exemplo, a administração da escola. Os auxiliares também servem de apoio à execução do serviço final como, por exemplo, laboratórios e biblioteca, centro de processamento de dados, serviço de orientação escolar, serviço de supervisão escolar. Os valores alocados aos centros de custos comuns e auxiliares deverão ser rateados, através de sólidos critérios, aos centros operacionais que atendem diretamente ao cliente.

Através do método de centro de custos tem-se uma visão departamentalizada da escola e, por conseguinte, uma visão vertical de custeio. Esta visão depõe contra o método, já que os processos dentro de uma instituição de ensino ocorrem permeando vários departamentos.

c) Custeio Baseado em Atividade (Activity-Based Costing – ABC)

O custeio baseado em atividades tem suas origens nos anos 60, com trabalhos realizados na General Eletric, nos Estados Unidos, tendo aparecido no mercado a partir dos anos 80, no momento em que ocorriam profundas transformações nos setores industriais e de serviços.

Ensina Ching (1997) que os modelos de custeio respondiam muito bem quando os custos diretos, ou seja, aqueles que podem ser alocados diretamente ao serviço, representavam a grande maioria dos custos. Ocorre que com o passar do tempo ganham relevância os custos indiretos, que chegam a responder por 95% do custo de um produto ou serviço.

Antes de iniciar a apresentação do método ABC e para que se possa entendê-lo melhor, faz-se necessário o conhecimento de três conceitos básicos, quais sejam:

- a) Processos: são atividades ordenadas que recebem insumos e produzem resultados;
- b) Atividades: são as unidades do processo, ou seja, o processo é composto por atividades;
- c) Tarefas: são as ações realizadas numa atividade.

Existindo o serviço, automaticamente, ao contrário do produto, passa a existir, como visto no centro de custos, a necessidade de rateio, para alocação dos recursos. Desta forma, acompanhando a necessidade rateio dos custos indiretos, existe a possibilidade de erro, que pode comprometer todo o método. Através do ABC, e este é um de seus principais méritos, é reduzida sensivelmente esta possibilidade, através da utilização dos direcionadores primários e secundários.

O princípio básico do ABC é que a necessidade do cliente é atendida pelo serviço prestado pela escola. Este serviço consome atividades que, por sua vez, são consumidoras de recursos. O que se propõe é a customização das atividades.

necessidade do cliente → serviço → atividades → recursos

Tem-se, conforme Nakagawa (1994), no ABC dois níveis de direcionamento dos custos, até que estes cheguem até os serviços, quais sejam:

- Direcionadores primários: são aqueles que determinam qual recurso é consumido pela atividade;
- Direcionadores secundários: são aqueles que determinam quanto o serviço compra de cada atividade ou recurso.

Através do ABC determina-se quanto custa cada atividade e quanto o serviço prestado utiliza desta atividade (ver Figura 5).

O ABC, ao propor a horizontalização, isto é, customizar atividades que permeiam toda a instituição, acaba por proporcionar que as atividades realizadas pela instituição possam ser estudadas. Importante ainda ressaltar que, ao analisar as atividades, vê-se a possibilidade de definir se a mesma agrega ou não valor aos clientes.

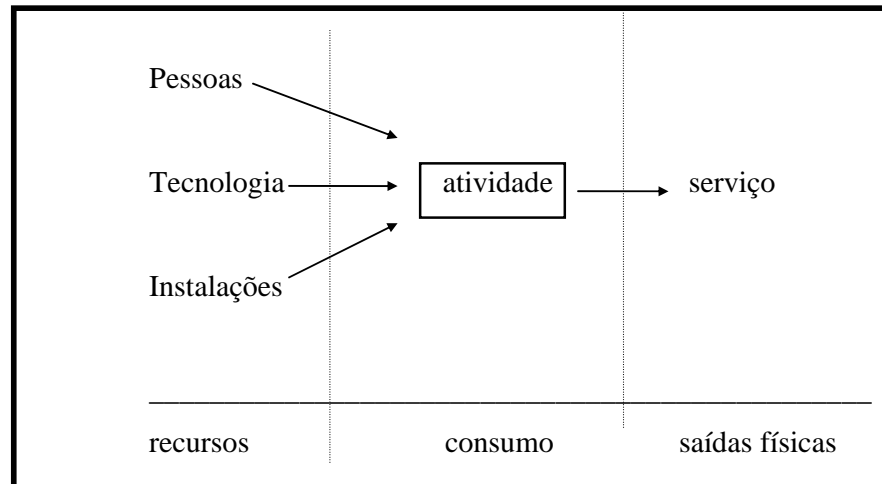


Figura 5 – Elementos do ABC

Desta forma:

- Atividades que agregam valor ao cliente → devem ser priorizadas;
- Atividades de apoio a atividade que agrega valor ao cliente → devem ser trabalhadas para gerar menos custos;
- Atividade que não agrega valor → eliminar.

3.2.3 Discussão sobre a complementariedade dos sistemas de custeio

As instituições de ensino, ao mesmo tempo que ingressaram tardiamente no campo da gerência da qualidade total, também podem ser consideradas pouco efetivas, no que diz respeito ao tratamento de seus custos.

As escolas particulares não tinham preocupações sobre o preço a ser cobrado ao alunado, em virtude da relação oferta e demanda do mercado e da alta fidelização junto a sua clientela. Entretanto, com a inversão da equação oferta e demanda, ou seja, uma maior oferta do que demanda, em função de novos entrantes, bem como a valorização do ensino público e surgimento de novas tecnologias, fazem com que as escolas particulares tenham que rever seus processos, seus preços e, acima de tudo, seus custos. Estes passaram a ser, na instituição de ensino, um novo campo a ser trabalhado. Dentro desta perspectiva apresenta-se uma reflexão sobre o sistema de custeio a ser implementado em instituições de ensino.

Quanto aos princípios de custeio julga-se que a aplicação do Princípio da Absorção Parcial, conjugado com o Custeio Variável, seriam os mais indicados para uma instituição de ensino.

Trazendo os princípios de custeio para a realidade de uma instituição educacional que, via de regra, possui sua ocupação concentrada em um dos períodos do dia, a utilização da absorção parcial, no turno em que há alunos (cheio), justifica-se pela utilização da capacidade da escola em atender o aluno, não repassando ao cliente os custos da ociosidade e de perdas.

Já a utilização do custeio variável é indicada para o turno em que não há alunos (vazio), onde existe uma menor procura por parte da clientela. Desta forma, como existe uma estrutura fixa para atender os alunos que freqüentam os turnos cheios, no turno *vazio* deixa-se de lado o custo fixo para trabalhar apenas com custos variáveis. Com esta decisão, ocorrerá uma diminuição no preço final ao consumidor, o que possibilita uma maior ocupação do espaço disponível e, conseqüentemente, um maior retorno para a empresa.

Quanto aos métodos de custeio, a instituição de ensino sempre teve bem separada a questão docente da administrativa, isto é, gerir a instituição é um assunto, ministrar aulas é outra situação. Desta forma, o caminho mais simples a ser seguido se encontra no método dos centros de custos. Dentro das várias áreas administrativas e

pedagógicas, cada uma teria seu centro e assim poderiam ser apropriados seus custos. Entretanto, este método peca pela verticalidade e trabalha-se, na realidade, com processos que permeiam toda a instituição, ou seja, horizontais. Assim, além de proporcionar uma melhor apropriação dos custos através da customização das atividades, a seguir será proposto um modelo de sistema de custeio para uma instituição educacional, utilizando o método ABC e apoiando-se nos três princípios de custeio.

4 SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA AVALIAÇÃO E CONTROLE DE CUSTOS EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO

4.1 ESTRUTURA GERAL DA SISTEMÁTICA PROPOSTA

A estrutura geral da sistemática proposta vai desde os insumos utilizados na produção dos serviços, as atividades realizadas na instituição, desembocando nos serviços utilizados. Em seu desenvolvimento, passa por sete grandes etapas (ver figura 6):

1. Diagnóstico Institucional;
2. Mapeamento dos processos e identificação das atividades;
3. Identificação e medição dos recursos;
4. Custeio das atividades;
5. Identificação dos objetos de custo;
6. Custeio dos objetos de custo;
7. Análise dos resultados e propostas de melhoria.

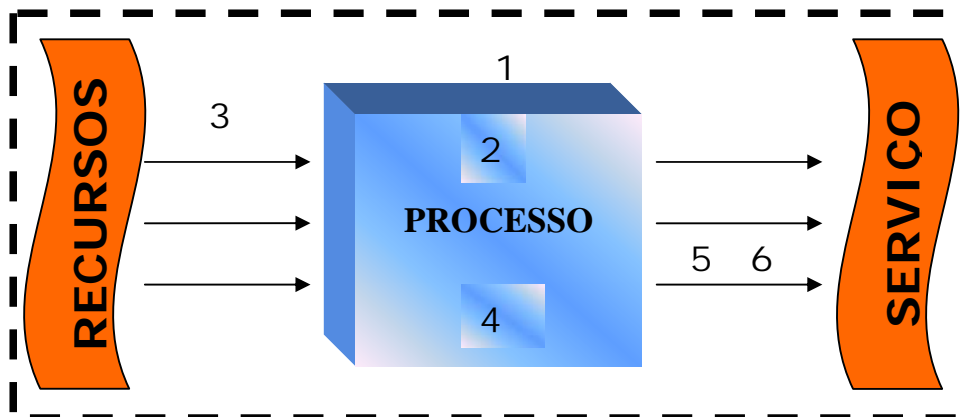


Figura 6 – Fluxo geral das etapas da sistemática proposta

A figura 7 apresenta um fluxo da estrutura geral da sistemática proposta para avaliação e controle de custos em instituições de ensino. A seguir, será detalhada cada uma destas etapas.

4.1.1 Diagnóstico Institucional

O primeiro passo é conhecer a instituição onde se pretende aplicar o ABC. Isto é feito a partir do domínio de informações sobre a estrutura, o posicionamento no mercado e a estratégia da instituição. De posse dessas informações, pode-se traçar um perfil da empresa, a fim de que quando da obtenção dos dados finais do custeio dos serviços possam ser comparadas a estratégias empresariais com o apurado no custo do serviço oferecido ao mercado.

4.1.2 Mapeamento dos processos e identificação das atividades

Como no ABC é adotada a horizontalidade, ao invés da verticalidade, é fundamental que se conheçam os processos da empresa, bem como as atividades que compõem estes processos. Neste ponto já começam a aparecer as primeiras linhas do que será a aplicação do ABC.

A partir da estrutura de instituição e de entrevistas com os colaboradores e direção pode se chegar aos principais processos realizados. A seguir, num trabalho onde se esmiúçam os processos, chega-se ao nível de atividades componentes destes processos. Pode-se aprofundar ainda mais as tarefas executadas, dentro de cada atividade. Entretanto, a priori não existe necessidade de chegar ao nível das tarefas para custear, através do ABC, os serviços oferecidos.

Através do ABC, como explicitado anteriormente, serão custeadas as atividades para que, depois, as mesmas sejam apropriadas aos serviços educacionais.

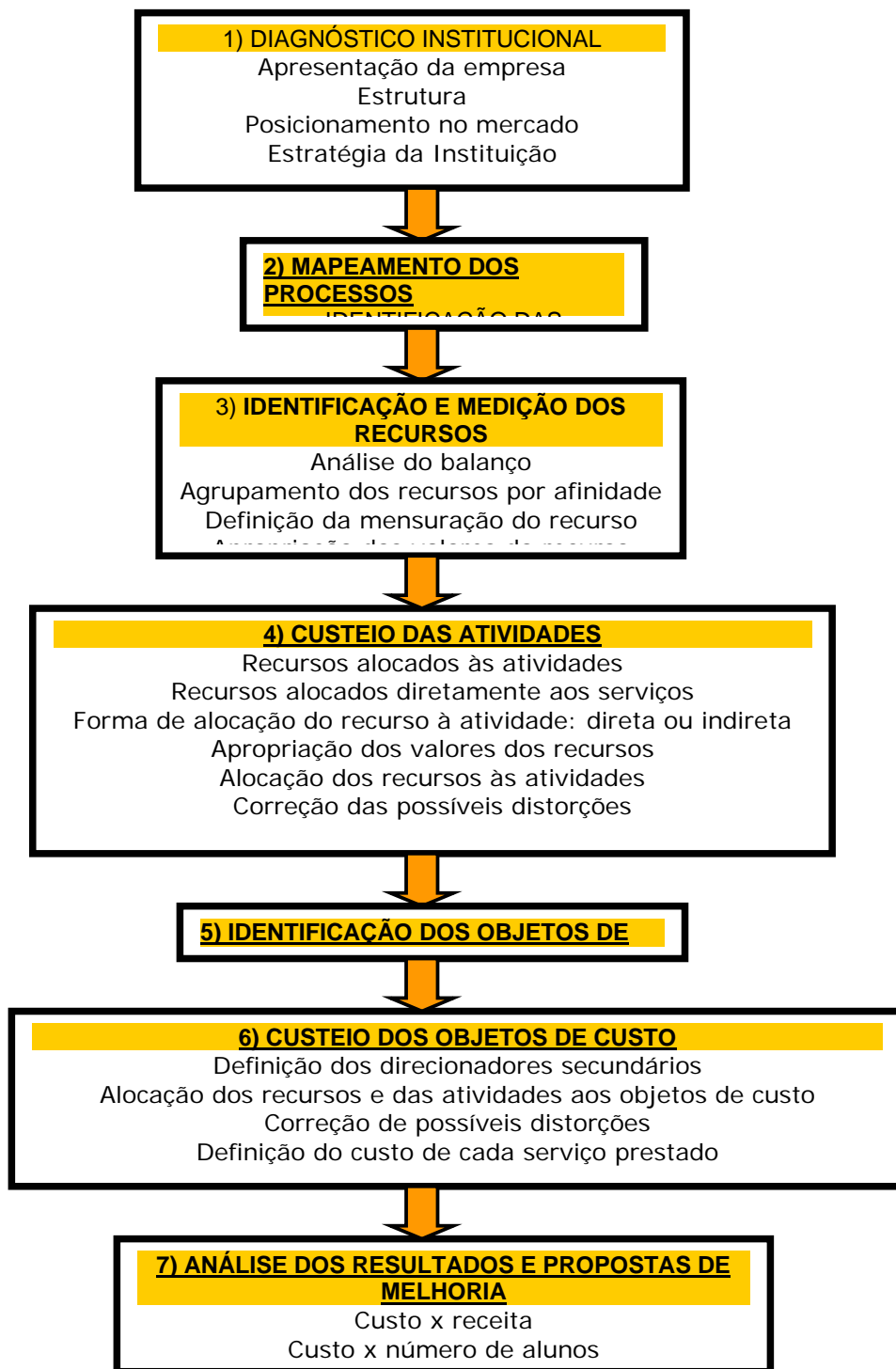


Figura 7– Estrutura Geral da sistemática proposta para avaliação e controle de custos em instituições de ensino

4.1.3 Identificação e Medição dos Recursos

Para que se possa custear a atividade, é necessário conhecer-se os recursos necessários para a produção dos serviços educacionais. Através do balanço da instituição de ensino tem-se a noção dos recursos consumidos. Para otimização do trabalho, estes recursos podem ser agrupados em rubricas, de onde serão alocadas às atividades que os consomem, ou diretamente alocados aos serviços oferecidos.

4.1.4 Custeio das Atividades

De posse dos recursos, excluindo-se aqueles que serão alocados diretamente aos serviços, passa-se à definição dos direcionadores primários, que determinarão como os recursos serão apropriados às atividades. Ainda, é importante definir se o recurso será adquirido integralmente por determinada atividade ou se haverá rateio do mesmo entre diversas atividades. Estes direcionadores deverão ser escolhidos dentre aqueles que melhor representem a forma de consumo do recurso pela atividade. Não necessariamente haverá um único direcionador de custo para todas as atividades.

Após a definição do direcionador e a alocação do recurso à atividade, ainda podem ser necessárias algumas atuações corretivas, a fim de preservar a correta alocação.

4.1.5 Identificação dos Objetos de Custo

Deve-se avaliar os objetos de custo, isto é, os serviços oferecidos pela instituição.

4.1.6 Custeio dos Objetos de Custo

Os objetos de custo anteriormente identificados se apropriarão das atividades customizadas ou de recursos que a eles chegam diretamente. A forma de compra dos recursos e das atividades pelos objetos de custo é através dos direcionadores secundários. Da mesma forma que na definição no direcionador primário, a definição do direcionador de custo secundário deverá ser muito parcimoniosa, pois é através dele que serão apropriadas as atividades e os recursos pelos objetos de custeio. Com esta apropriação chega-se, finalmente, à definição do custo de cada serviço oferecido ao mercado.

4.1.7 Análise dos resultados e propostas de melhoria

Sabendo-se o custo de cada serviço e considerando-se o preço cobrado pelo mesmo, bem como a política da instituição de ensino dentro do mercado, podem ser tiradas conclusões extremamente úteis para a instituição. Através do cruzamento dos dados mencionados poderão ser otimizados processos, revistas políticas e até alterado o foco em razão da rentabilidade de cada serviço.

De posse da sistemática proposta passa-se a sua aplicação numa instituição de ensino, a fim de que esta possa ser testada e preliminarmente validada.

4.2 APLICAÇÃO PARCIAL DA SISTEMÁTICA PROPOSTA

Para que possa ser mensurada a eficiência de uma sistemática se faz necessária a sua aplicação. É na sua aplicação que podem ser corrigidas distorções e consolidados conceitos. Este tópico apresentará a aplicação da sistemática desenvolvida a Sociedade Educacional Monteiro Lobato.

4.2.1 Diagnóstico Institucional

a) Apresentação da Empresa

A sistemática proposta foi aplicada na Sociedade Educacional Monteiro Lobato, uma instituição de ensino particular e sem fins lucrativos, localizada no centro de Porto Alegre que, com o passar do tempo, diversificou sua oferta no campo educacional.

No início de suas atividades, a instituição de ensino (IE) ofertava apenas ensino supletivo e pré-vestibular, hoje Educação de Jovens e Adultos (EJA). Entretanto, com a forte concorrência enfrentada nestes segmentos e a compra de uma nova sede, surgiu a possibilidade de ampliação dos serviços com a criação da escola de ensino médio e, posteriormente, as faculdades de administração e ciências contábeis. Todos os cursos oferecidos funcionam em regime semestral, na Rua dos Andradas, 1180, Centro, Porto Alegre. A instituição oferece ao público:

- Educação de Jovens e Adultos – Fundamental e Médio: a EJA atende alunos no ensino fundamental, como mais de 15 anos, que podem concluir seus estudos em 1 ou 2 semestres, e alunos no ensino médio, como mais de 18 anos, que podem concluir seus estudos em 1 ou 2 semestres. A duração do curso dependerá do conhecimento certificado, bem como do adquirido informalmente pelo aluno durante sua vida escolar.
- Escola de Ensino Médio: estruturada em regime semestral, com 3 anos de duração.
- Pré-Vestibular: curso de ensino livre com preparatório para os vestibulares de inverno (julho/agosto) e verão (dezembro/janeiro).
- Faculdade: cursos de Administração e Ciências Contábeis, manhã e noite, com 4 anos de duração.

A Tabela 1 mostra os dados relativos ao primeiro semestre de 2004.

Tanto a secretaria da instituição de ensino como o setor de informações e matrículas, entre outros, atendem os quatro serviços, existindo somente um departamento de pré-vestibular para atendimento pós-matrícula. Com isto, tem-se que todos os produtos utilizam, à sua maneira, a estrutura de IE.

Tabela 1 – Serviços oferecidos pela Instituição de Ensino

Serviço	Alunos Matriculados	Percentual Alunos	Mensalidade média	Percentual Receita
EJA	1.055	68,2%	160,00	58,9%
Escola de Ensino Médio	261	17,2%	250,00	22,8%
Pré-Vestibular	169	10,5%	160,00	11,1%
Faculdade	67	4,1%	380,00	7,2%
Total	1.552	100%		100%

No que tange ao tratamento dos custos, a instituição de ensino o faz de maneira empírica, como a grande maioria das escolas, não adotando qualquer sistema de custeio. Desta forma, a aplicação do ABC será a primeira incursão de sistema de custeio no Monteiro Lobato.

b) Estrutura da Instituição

O Monteiro Lobato, apesar de atender no primeiro semestre 1.552 alunos, tem uma estrutura administrativa pequena e horizontal. Pode-se identificar apenas dois níveis hierárquicos: direção e operadores do sistema. Os operadores do sistema estão lotados em 10 setores: assessorias (pré-vestibular, SOE, SSE e Monitoria), corpo docente, secretaria, centro de processamento de dados, central de atendimento, biblioteca, reprografia, setor de materiais, serviços gerais e financeiro.

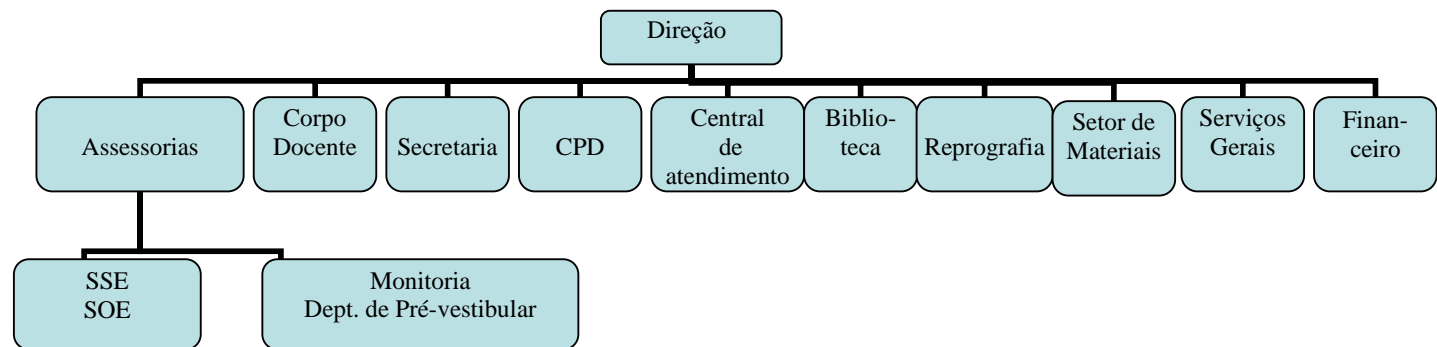


Figura 8 - Organograma da Instituição de Ensino

c) Posicionamento no Mercado

A posição no mercado dos serviços oferecidos é a seguinte:

A EJA é o carro chefe da IE, oferecido desde os seus primórdios (1975), inicialmente como ensino livre e a partir de 1989 como autorizado pela Secretaria de Educação. A clientela é bastante heterogênea dentro de um mesmo turno e entre os turnos em que o serviço é oferecido. A concorrência no mercado é muito grande e baseada no preço. A IE busca sua diferenciação, dentro de um preço de mercado, na qualidade do serviço e na tradição, pois sempre existem novos entrantes. A IE pode ser considerada uma das líderes no mercado na EJA.

A Escola de Ensino Médio foi criada em 1998, quando a IE mudou-se para o novo prédio. Busca sua clientela nos alunos que concluem o EJA Fundamental na própria escola, bem como na rede pública e privada. Trata-se de um produto relativamente novo, quando se fala em escola. Atendimento diferenciando e atividades extra-curriculares são os diferenciais propostos à clientela. No mercado de nossa capital, onde já existe uma série de escolas centenárias, como novo entrante, a escola de ensino médio vem apresentando ótimos resultados em virtude do atendimento dado ao corpo discente.

O Pré-vestibular já existe há algum tempo, mas nos últimos quatro anos tem recebido um tratamento especial, com a criação inclusive de um departamento exclusivo. O mercado está segmentado em dois grandes grupos; o dos grandes cursos (Unificado, Universitário e Mauá) e um outro grupo de cursos menores (Bixo, Meta, Anglo, etc). A IE busca a liderança no segundo grupo, visto que o pré-vestibular não constitui sua única atividade, como para a maioria dos grandes concorrentes.

As faculdades tiveram sua aprovação pelo Ministério de Educação e Cultura em dezembro de 2003 e hoje são os produtos mais novos na IE. Além de representar um reforço considerável à imagem da instituição, as faculdades, localizadas no centro da capital, oferecem uma opção de ensino superior sem a necessidade de deslocamento

para a grande quantidade de trabalhadores do centro de Porto Alegre. A qualificação do corpo docente também é uma das apostas da IE, para qualificação do serviço.

Se fosse considerada a vida útil de cada serviço, poderia se dizer que o EJA está na maturidade, enquanto o Pré-vestibular e o Ensino Médio estão na fase de expansão, ficando a Faculdade na fase de lançamento do serviço ao mercado.

d) Estratégia da Instituição

A IE tem bem claro seu foco, ou seja, atuar no ramo educacional, atendendo várias frentes dentro de seu negócio, educação. Apesar de oferecer atualmente quatro serviços, a instituição possui estratégias particulares para cada um deles, que desemboca numa estratégia geral, de sempre buscar a liderança no setor. Entretanto, a IE tem sempre presente a necessidade de segmentar o mercado, trabalhando com as classes B e C. A estratégia geral é a busca do conceito de uma instituição que fornece formação integral para o aluno, desde o ensino fundamental até a faculdade, isto é, o Monteiro Lobato busca a qualificação de complexo cultural. Este complexo abrigaria cada serviço líder em seu segmento.

A EJA, apesar da forte concorrência tanto do setor privado como do setor público, é muito importante para a IE, pois além de representar a origem de toda a instituição e contar com um grande número de alunos, encaminha clientes para os outros serviços da instituição. Desta forma, a IE busca manter a liderança neste setor.

A Escola de Ensino Médio, inicialmente, significou uma melhoria de imagem para a instituição, pois o EJA sempre foi considerado pelo mercado um ensino de segunda linha. O Ensino Médio regular significa a permanência do aluno na escola por três anos, o que não ocorre no EJA, onde o aluno permanece por um ano. Esta fidelização do cliente, aliada a uma maior mensalidade, faz com que a instituição continue investindo fortemente neste serviço, pois com seu crescimento haverá aumento na receita.

O pré-vestibular, curso livre, onde não existe nenhum órgão regulador, como a Secretaria de Educação para o EJA e a Escola de Ensino Médio e o Ministério da Educação para a Faculdade, é um serviço que apresenta historicamente a maior rentabilidade. Isto se deve à possibilidade da colocação de até 110 alunos na sala de aula, o que, dilui os custos. Entretanto os boatos envolvendo a mudança no vestibular nas universidades públicas, bem como uma grande oferta pelas instituições privadas não proporciona uma expectativa a longo prazo para este serviço.

A Faculdade é a maior aposta da instituição a longo prazo. A apropriação da estrutura da escola possibilita um pequeno investimento em infra-estrutura, favorecendo a contratação de um corpo docente qualificado e pesados investimentos em *marketing*.

Através da estrutura apresentada, do posicionamento da escola no mercado e dos dados obtidos junto à direção e colaboradores, passa-se a seguir a próxima etapa da aplicação da sistemática proposta.

4.2.2 Mapeamento dos processos e identificação das atividades

Nesta etapa, busca-se identificar os processos da instituição, bem como as atividades que compõem estes processos. Além de possuir uma estrutura pequena, como já visto, no Monteiro Lobato a direção da escola responde pelas atividades gerenciais. Ainda existem as atividades administrativas, que são realizadas pelo quadro funcional. Um terceiro e último grupo de tarefas está relacionado ao processo de ensino aprendizagem. Enfim, existem três grandes processos na escola: gerencial, administrativo e pedagógico.

As principais atividades da escola são apresentadas na Figura 9. Dentro do processo administrativo são encontradas as seguintes atividades:

1. Elaboração de documentos;
2. Financeira;
3. Atendimento a biblioteca;
4. Matrícula;
5. Limpeza e conservação.

	Processo	Atividade	Tarefa
1	Administrativo	Elaboração de documentos	elaborar chamadas, atestados, históricos, relatórios
2	Administrativo	Financeira	recebimento de mensalidades e cobrança
3	Administrativo	Atendimento a Biblioteca	empréstimo e consulta a livros, revistas e periódicos
4	Administrativo	Matrículas	informação sobre os serviços, matrículas e rematrículas
5	Administrativo	Limpeza e conservação	administrar serviços de terceiros (limpeza da escola, portaria, ascensorista) e pequenos reparos
6	Gerencial	Criação de novos projetos	observação do mercado e busca de parcerias
7	Gerencial	Gerir a instituição	elaborar a política educacional, gestão das pessoas, material e marketing
8	Pedagógico	Ministrar aulas	ministrar aulas
9	Pedagógico	Ações de apoio	atendimento SOE e SSE, monitoria, confecção de material e material de apoio
10	Pedagógico	Outras atividades pedagógicas	execução de projetos especiais, formatura, vestibular

Figura 9 – Processos, Atividades e Tarefas da Instituição de Ensino

Em relação ao processo gerencial, destacam-se as seguintes atividades:

1. Criação de novos projetos;
2. Gerência da instituição.

Já o processo pedagógico é composto pelas seguintes atividades:

1. Ministras aulas;
2. Ações de apoio;
3. Outras atividades pedagógicas.

4.2.3 Identificação e medição dos recursos

Nesta etapa, como já são conhecidas as atividades desenvolvidas dentro de cada processo serão identificados e medidos os recursos consumidos para a realização das mesmas. Através de informações oriundas do setor financeiro de escola pode-se chegar aos recursos utilizados pela instituição na produção de seus serviços. Os recursos utilizados pela instituição são apresentados na Figura 10.

Gastos com pessoal	Salário de professores, funcionários, direção, encargos e benefícios
Impostos e tributos	Água, luz, telefone, IPTU, IR, COFINS, PIS, REFIS, CPMF.
Serviços de terceiros	Contador, Sindicato Patronal
Publicidade	
Financiamentos	Prédio e laboratório de informática
Material de Expediente e Conservação (assistências técnicas)	
Investimentos	Obras e melhorias
Material didático	Livros e apostilas

Figura 10 – Recursos Consumidos pela Instituição de Ensino

A Tabela 2 mostra, para o mês de julho de 2004, os valores e o seu percentual sobre o total dos recursos.

4.2.4 Custeio das atividades

Alguns dos recursos são apropriados às atividades que, por sua vez, serão consumidos pelos serviços oferecidos pela escola (grupo 1). Outros, como se verá a

seguir, serão consumidos diretamente pelo serviço (grupo 2). A Figura 11 detalha esses grupos.

Tabela 2 – Recursos consumidos pela Instituição de Ensino em julho de 2004

Recursos	Valores em junho de 2004	Percentual
Gastos com professores e reflexos	102.112,53	38,62%
Gastos com pessoal administrativo e reflexos	25.789,96	9,75%
Gastos com direção e reflexos	210,00	7,94%
Impostos e tributos	18.208,90	6,89%
Serviços terceiros	11.150,05	4,22%
Publicidade	17.697,70	6,69%
Financiamentos	17.970,69	6,80%
Material de expediente e conservação	16.325,33	6,17%
Investimentos	12.739,48	4,82%
Material didático	1.396,00	0,53%
Depreciação	20.000,00	7,56%
	264390,64	100,00%

Grupo I	Grupo II
Recursos alocados as atividades	Recursos alocados diretamente aos serviços
Gasto com pessoal administrativo e reflexos	Gastos com professores e reflexos
Gasto com direção e reflexos	Impostos e tributos
Serviços de terceiros	Publicidade
Material de expediente e conservação	Financiamento
Depreciação	Livros
	Investimento

Figura 11 - Grupos de Recursos da Instituição de Ensino

A primeira leitura é no sentido de qual será a apropriação dos recursos. Alguns recursos poderão ser apropriados diretamente pelos serviços oferecidos pela escola, ou seja, não passarão por uma apropriação pela atividade para posterior compra

pelos serviços, enquanto outros serão inicialmente apropriados pelas atividades, para posterior atribuição aos serviços.

Os recursos que são apropriados num primeiro momento pelas atividades podem o ser de maneira direta ou indireta existindo, no segundo caso, a necessidade de um rateio dentre as várias atividades que consomem o recurso.

Para melhor visualização, a Figura 12, apresenta os recursos, as atividades e os serviços oferecidos pela escola.

Recursos	Atividades	Serviços
Gastos com professores e reflexos		
Gastos com pessoal administrativo e reflexos	Elaboração de documentos	
Gastos com direção e reflexos	Financeira	
Impostos e tributos	Atendimento a biblioteca	
Serviços terceiros	Matrículas	Faculdade
Publicidade	Limpeza e conservação	Escola
Financiamentos	Criação de novos projetos	EJA
Material de expediente e conservação	Gerir a instituição	pré-vestibular
Investimentos	Ministrar aulas	
Livros	Ações de apoio	
Depreciação	Outras atividades pedagógicas	

Figura 12 – Recursos x atividades x serviços da Instituição de Ensino

A Figura 13 apresenta o cruzamento dos recursos com as atividades realizadas, demonstrando-se ainda a forma de alocação do recurso pela atividade, se a mesma é de forma direta (D) ou indireta (I).

Estabelecida a relação do modo de alocação entre o recurso e a atividade, é necessário agora identificar o direcionador do recurso para sua alocação à atividade. Como as atividades realizadas envolvem, todas elas, o elemento humano, será tomado o

número de horas trabalhadas para identificar quanto do recurso é apropriado por cada atividade.

		Administrativo	Direção	Serviços terceiros	Material de expediente e conservação	Depreciação
1	Elaboração de documentos	I			I	I
2	Financeira	I		I	I	I
3	Atendimento a biblioteca	I			I	I
4	Matriculas	I		I	I	I
5	Limpeza e conservação	I		D	I	I
6	Criação de novos projetos		I	D	I	I
7	Gerir a instituição		I	D	I	I
8	Ministrar aulas				I	I
9	Ações de apoio	I	I	D	I	I
10	Outras atividades pedagógicas	I	I	D	I	I

Figura 13 – Alocação de recursos e atividades da Instituição de Ensino

Para se chegar a este número (horas trabalhadas), Apêndice C, que se originou dos Apêndices A e B, foram entrevistados todos os envolvidos nos processos administrativos e gerenciais para, em primeiro lugar, definir em qual atividade participam os atores e, num segundo momento, definir quanto de seu tempo é dedicado à atividade.

Após a realização dos cálculos, que constam nos Apêndices D e E, tem-se que as atividades desenvolvidas na escola consomem os tempos de seus executores, mostrados na Tabela 3.

A Tabela 3 terá sua aplicação quando se tratarem dos recursos de material de expediente e conservação, bem como depreciação, que são utilizados equanimente pela gerência e pelo corpo administrativo.

Tabela 3 – Horas consumidas pelas atividades na Instituição de Ensino

	Atividades	Horas consumidas	Percentual
1	Elaboração de documentos	49,29	22,8%
2	Financeira	36,46	16,9%
3	Atendimento a biblioteca	12,75	5,9%
4	Matrículas	31,18	14,4%
5	Limpeza e conservação	8,38	3,9%
6	Criação de novos projetos	5,46	2,5%
7	Gerir a instituição	30,08	13,9%
8	Ministrar aulas	0,00	0,0%
9	Ações de apoio	31,33	14,5%
10	Outras atividades pedagógicas	11,34	5,2%
		216,25	100,0%

Sabendo-se que as atividades gerenciais são executadas pelos diretores da escola (Apêndice D) e as tarefas administrativas pelo corpo administrativo, em conjunto com a direção (Apêndice E), é necessária uma correção na tabela anterior, para que se eliminem distorções relativas ao valor da hora trabalhada por quem executa a função (ver Tabela 4).

A Tabela 4 terá sua utilidade quando da alocação dos recursos referentes a valores despendidos com salários, reflexos e benefícios de pessoal administrativo e da direção.

De posse das Tabelas 3 e 4, é possível calcular os recursos consumidos por cada atividade, utilizando os dados do mês de junho de 2004 (Apêndice F). Assim, terminando esta fase, pode-se estabelecer o quanto cada atividade consumiu de recursos (ver Tabela 5).

Tabela 4 – Relativizador de consumo de atividades

	Atividades	%Horas Gerenciais	%Horas Administrativas
1	Elaboração de documentos		28,9
2	Financeira		21,4
3	Atendimento a biblioteca		7,5
4	Matrículas	5,2	16,9
5	Limpeza e conservação		4,9
6	Criação de novos projetos	12,0	
7	Gerir a instituição	66,1	
8	Ministrar aulas		
9	Ações de apoio	4,9	17
10	Outras atividades pedagógicas	11,8	3,5

Tabela 5 – Recurso consumido pelas atividades da Instituição de Ensino

		Administrativo	Direção	Serviços terceiros	Material de expediente e conservação	Depreciação	Total
1	Elaboração de documentos	7.453,29			3.722,17	3.722,17	14.897,65
2	Financeira	5.519,05		667,98	2.758,98	2.758,98	11.704,99
3	Atendimento a biblioteca	1.934,24			963,19	963,19	3.860,63
4	Matrículas	4.358,50	1.092,00		2.350,84	2.350,84	10.152,20
5	Limpeza e conservação	1.263,70		8.892,06	636,68	636,68	11.429,14
6	Criação de novos projetos		2.520,00		408,13	408,13	3.336,26
7	Gerir a instituição		13.881,00	1.590,01	2.269,22	2.269,22	20.009,45
8	Ministrar aulas						
9	Ações de apoio	4.384,29	1.029,00		2.367,17	2.367,17	10.147,64

4.2.5 Identificação dos Objetos de Custo

Os objetos de custo não poderiam deixar de ser os serviços prestados pela escola. Desta forma será procedida, a seguir, sua atribuição aos serviços de Educação de Jovens e Adultos, Escola de Ensino Médio, Pré-vestibular e Faculdade das atividades desenvolvidas, bem como, à alocação direta aos serviços de determinados recursos.

4.2.6 Custeio dos Objetos de Custo

Já tendo sido realizada a customização das atividades, a próxima etapa consiste em definir-se os direcionadores das atividades aos objetos de custo.

a) Definição dos direcionadores de atividades

As atividades e os recursos poderiam ser direcionados aos serviços utilizando vários critérios, dentre eles número de alunos, número de salas de aulas ocupadas ou até a área ocupada no prédio.

A utilização da área ocupada por cada serviço demandaria cálculos exaustivos, além de haver utilização em diferentes turnos de salas por serviços diferentes. Por esta razão, este direcionador foi descartado.

O número de alunos matriculados em cada curso oferecido parece ser, num primeiro momento, a escolha lógica para direcionar as atividades aos serviços. Entretanto, como o número de alunos em sala de aula em cada serviço é diferenciado, esta hipótese precisa ser descartada. Numa sala de pré-vestibular podem ser colocados até 100 alunos, enquanto em outros serviços se aceitaria, no máximo, 50 alunos. Tomar o número de alunos como parâmetro esconderia esta realidade.

O número de salas de aulas ocupadas, além do fácil manejo, parece ser a maneira mais correta de direcionar as atividades e os recursos para os serviços. Este

direcionador pode ser utilizado para todas as atividades e para alguns dos recursos que serão alocados diretamente aos serviços. Entretanto, os recursos provenientes de gastos com professores, outras atividades pedagógicas, publicidade e material didático serão alocados aos serviços de acordo com sua efetiva utilização. A Figura 14 resume as atividades e seus respectivos direcionadores secundários.

Atividades	Direcionador secundário
Elaboração de documentos	Número de turmas
Financeira	Número de turmas
Atendimento a biblioteca	Número de turmas
Matrículas	Número de turmas
Limpeza e conservação	Número de turmas
Criação de novos projetos	Número de turmas
Gerir a instituição	Número de turmas
Ações de apoio	Número de turmas
Outras atividades pedagógicas	Utilização
Gastos com professores e reflexos	Utilização
Impostos e tributos	Número de turmas
Publicidade	Utilização
Financiamentos	Número de turmas
Investimentos	Número de turmas
Material didático	Utilização
Depreciação	Número de turmas

Figura 14 – Direcionador secundário

Ainda cabe ressaltar que por se apresentar um modelo simplificado de ABC, foram utilizados apenas dois direcionadores. Com o uso do direcionador utilização, o cálculo do custo mensal de cada serviço deverá ser obtido pelo valor do recurso, dividido por doze, isto é, o número de meses que compõem o ano letivo. Esta afirmação deriva do fato de que, com a utilização deste direcionador secundário para alguns dos recursos e atividades, o lapso de tempo mês não representa a realidade de um ano letivo. Isto pode ser verificado a seguir, pois ao tomar-se o recurso material didático, foram

comprados apenas livros para o pré-vestibular, o que não representa a realidade dos serviços, mas sim a situação em junho de 2004. O mesmo ocorre com publicidade e outras atividades pedagógicas.

Já os recursos gastos com professores e reflexos, apesar de compartilharem o mesmo direcionador, utilização, não apresentam grande variabilidade mensal, podendo ser utilizados os valores de junho de 2004, sem maiores erros no cálculo do custo de cada serviço.

A Tabela 6 apresenta os recursos/atividades que apresentam variabilidade em seu valor, durante o ano letivo.

Tabela 6 – Gastos mensais dos objetos de custo para recursos não homogêneos

Serviço	Publicidade		Material Didático		Outras Atividades Pedagógicas	
	Valor anual	Valor média mensal	Valor anual	Valor média mensal	Valor anual	Valor média mensal
EJA	97.300,00	8.108,33	33.355,00	2.779,58	3.000,00	250,00
Médio	25.700,00	2.141,67	12.500,00	1.041,67	5.000,00	416,67
Pré-Vestibular	69.800,00	5.816,67	41.025,60	3.418,80	5.000,00	416,67
Faculdade	120.000,00	10.000,00	4.500,00	375,00	20.000,00	1.666,67

Além disso, é importante ser definido em que proporção cada serviço utiliza determinada atividade ou recurso, para que não ocorram distorções. Esta correção é fundamental, visto que nem todos os serviços utilizam a mesma proporção de todas as atividades e recursos disponíveis.

A Tabela 7 apresenta a relação entre as atividades e o percentual de compra de cada serviço para com ela. Na mesma tabela, está representada a forma de apropriação da atividade pelo serviço.

Tabela 7 – Utilização relativa das atividades pelos objetos de custo

Atividade	Consumo				
	Apropriação	EJA	Médio	Pré	Faculdade
Elaboração de documentos	Indireta	30%	30%	10%	30%
Financeira	Indireta	25%	25%	25%	25%
Atendimento a biblioteca	Indireta	25%	25%	25%	25%
Matrículas	Indireta	25%	25%	25%	25%
Limpeza e conservação	Indireta	25%	25%	25%	25%
Criação de novos projetos	Indireta	5%	5%	5%	85%
Gerir a instituição	Indireta	25%	25%	25%	25%
Ministrar aulas	Direta				
Ações de apoio	Indireta	30%	30%	10%	30%
Outras atividades pedagógicas	Direta				

A Tabela 8 detalha o direcionador número de salas.

Tabela 8 – Detalhamento do direcionador secundário número de salas

Produto	Número de salas ocupadas	Percentual
EJA	20	58,8%
Escola de Ensino Médio	7	20,6%
Pré-Vestibular	4	11,8%
Faculdade	3	8,8%
Total	34	100%

Já a tabela 9 faz a consideração das tabelas dos recursos alocados diretamente aos serviços e dos recursos alocados a atividades com o percentual do número de alunos, para que se obtenha o total de recursos consumidos em cada serviço em junho de 2004. Destaque-se que já foram feitos os ajustes apresentados na Tabela 7.

Tabela 9 – Recursos consumidos pelos serviços/objetos de custo

Atividades/recursos		EJA	Médio	Pré	Faculdade
Elaboração de documentos	14.897,65	9.070,04	3.089,07	1.489,76	1.248,77
Financeira	11.704,99	6.885,29	2.409,85	1.377,06	1.032,79
Atendimento a biblioteca	3.860,64	2.270,96	794,84	454,19	340,64
Matrículas	10.152,20	5.971,88	2.090,16	1.194,38	895,78
Limpeza e conservação	11.429,14	6.723,03	2.353,06	1.344,61	1.008,45
Criação de novos projetos	3.336,27	166,81	166,81	166,81	2.835,83
Gerir a instituição	20.009,45	11.770,27	4.119,59	2.354,05	1.765,54
Ações de apoio	10.147,64	6.069,20	2.138,28	1.014,78	925,38
Outras atividades pedagógicas	2.750,01	250,00	416,67	416,67	1.666,67
Gastos com professores e reflexos	102.112,53	60.066,19	21.023,17	12.013,24	9.009,93
Impostos e tributos	18.208,90	10.711,12	3.748,89	2.142,22	1.606,67
Publicidade	26.066,67	8.108,33	2.141,67	5.816,67	10.000,00
Financiamentos	17.970,69	10.570,99	3.699,85	2.114,20	1.585,65
Investimentos	12.739,48	7.493,81	2.622,83	1.498,76	1.124,07
Material didático	7.615,05	2.779,58	1.041,67	3.418,80	375,00
Depreciação	20.000,00	11.764,71	4.117,65	2.352,94	1.764,71
	293.001,31	160.672,21	55.974,06	39.169,15	37.185,89

Através da utilização do ABC pode-se determinar que, em junho de 2004, a EJA foi o serviço que consumiu a maior quantidade de recursos (ver Tabela 10), enquanto a Tabela 11 detalha esses valores por aluno.

Tabela 10 - Valor dos custo dos serviços

	Custo do Serviço	Percentual
EJA	160.672,21	54,8%
Médio	55.974,06	19,1%
Pré	39.169,15	13,4%
Faculdade	37.185,89	12,7%

Tabela 11 - Custo por aluno de cada serviço

	Custo	alunos	custo/aluno
EJA	160.672,21	1.055	152,30
Médio	55.974,06	261	214,46
Pré	39.169,15	169	231,77
Faculdade	37.185,89	67	555,01
Total	293.001,31	1.552	188,79

4.2.7 Análise dos Resultados e Propostas de Melhoria

Através da aplicação do ABC pode-se identificar e quantificar com acurácia o custo de cada serviço oferecido e, para isto, se apóia em dados que a instituição já possuía, como número de alunos matriculados, ocupação de salas e receita de cada serviço. Neste momento, de posse do custo de cada serviço pode ser feito um estudo sobre sua rentabilidade, bem como sobre a estratégia a ser adotada para cada serviço oferecido ao mercado.

As tabelas 12 e 13 apresentam os resultados iniciais de análise de rentabilidade dos serviços oferecidos pela instituição.

Tabela 12 – Custo x ocupação x número de alunos x receita por serviço

	Custo	Ocupação de salas	Alunos	Receita
EJA	54,8%	58,8%	68,2%	58,9%
Médio	19,1%	20,6%	17,2%	22,8%
Pré	13,4%	11,8%	10,5%	11,1%
Faculdade	12,7%	8,8%	4,1%	7,2%

Tabela 13 – Rentabilidade do serviço

	Custo/aluno	Preço/aluno	Rentabilidade
EJA	152,30	166,67	8,6%
Médio	214,46	250,00	14,2%
Pré	231,77	275,00	15,7%
Faculdade	555,01	500,00	-11,0%

Realizando-se a média ponderada, pois a rentabilidade média deve ser obtida à luz do número de alunos que frequentam cada serviço oferecido, a instituição de ensino obtém uma rentabilidade média de 9,5%.

Para a subsistência da instituição, que não recebe qualquer subsídio, o primeiro item que deve ser analisado ao oferecer um serviço é sua rentabilidade. Por óbvio existem questões sociais e idealismos que envolvem o oferecimento de um serviço à comunidade, mas se ele não for minimamente rentável, o idealismo não sustentará os custos de produção a longo prazo.

Através da análise da estratégia da instituição, de seu posicionamento no mercado, tanto no que se refere ao tempo que é oferecido o serviço como no seu posicionamento estratégico, note-se que a rentabilidade apresentada pelos serviços está de acordo com a estratégia da instituição.

O único serviço não rentável é a faculdade, recentemente lançada ao mercado e em fase de implantação. Numa entidade educacional é perfeitamente aceitável que serviços há mais tempo no mercado subsidiem inicialmente aqueles que buscam uma colocação.

A rentabilidade média apresentada pela instituição é 9,5% justifica plenamente sua existência como geradora de renda, bem como cumpridora de uma necessidade social e atendendo ao idealismo de seus proprietários.

Após uma análise global da instituição, pode-se passar a um estudo mais detalhado de cada serviço oferecido, observando as atividades ou recursos mais consumidos. A Tabela 14 apresenta este resultado, detalhado por atividades.

Tabela 14 – Atividades/recurso por serviço oferecido pela instituição

Atividades/recursos	EJA	ENSINO MÉDIO	PRÉ-VESTIBULAR	FACULDADE
Ações de apoio	6.069,20	2.138,28	1014,78	925,38
Atendimento a biblioteca	2.270,96	794,84	454,19	340,64
Criação de novos projetos	166,81	166,81	166,81	2.835,83
Depreciação	11.764,71	4.117,65	2.352,94	1.764,71
Elaboração de documentos	9.070,04	3.089,07	1.489,76	1.248,77
Financeira	6.885,29	2.409,85	1.377,06	1.032,79
Financiamentos	10.570,99	3.699,85	2.114,20	1.585,65
Gastos com professores e reflexos	60.066,19	21.023,17	12.013,24	9.009,93
Gerir a instituição	11.770,27	4.119,59	2.354,05	1.765,54
Impostos e tributos	10.711,12	3.748,89	2.142,22	1.606,67
Investimentos	7.493,81	2.622,83	1.498,76	1.124,07
Limpeza e conservação	6.723,03	2.353,06	1.344,61	1.008,45
Material didático	2.779,58	1.041,67	3.418,80	375,00
Matrículas	5.971,88	2.090,16	1.194,38	895,78
Outras atividades pedagógicas	250,00	416,67	416,67	1.666,67
Publicidade	8.108,33	2.141,67	5.816,67	10.000,00
	160.672,21	55.974,06	39.169,15	37.185,89

A análise dos recursos/atividades consumidos pelos serviços oferecidos pela instituição proporciona uma série de conclusões que, sustentam as estratégias traçadas ou demonstram que os insumos consumidos, não estão levando a instituição ao caminho desejado.

A instituição busca em todos seus serviços a excelência no atendimento ao aluno. Na EJA, na Escola de Ensino Médio e no Pré-vestibular o recurso mais consumido é o pagamento de professores. Isto vem a demonstrar uma preocupação da instituição com seus professores, que em última análise estão na linha de frente com o cliente. A aula é a atividade fim de uma instituição de ensino e remunerar adequadamente os professores faz parte do esforço para se chegar a um serviço que satisfaça o cliente. Entretanto, é importante ressaltar que, em nenhum dos serviços

oferecidos ao mercado o insumo pagamento de professores supera 40% do que é consumido pelo serviço para que este seja realizado. Este dado demonstra que, apesar de ser o mais importante dos insumos a mão-de-obra não está monopolizando o custo do serviço.

Na Faculdade a publicidade aparece em destaque como recurso mais representativo, seguido pelo gasto com professores. Esta situação esteia-se no fato de que a Faculdade possui poucas turmas, logo pouco docentes, encontrando-se em fase de lançamento ao mercado, o que explica o alto valor do insumo publicidade.

Também na Faculdade deve ser atentamente observada a atividade criação de novos projetos. Apenas neste serviço a atividade apresenta destaque, sendo terceiro maior insumo, pois como o serviço está em fase de implantação a atividade criação de novos cursos é altamente representativa. Nos outros serviços, já estabelecidos, seu custo é inexpressivo.

O insumo material didático permite que seja traçada uma análise de sua diferente necessidade nos serviços oferecidos. No pré-vestibular onde o material didático é peça fundamental para a satisfação do cliente, este aparece como terceiro insumo, o que comprova o investimento da instituição no atendimento dos anseios da clientela. Já nos demais serviços sua importância é relativizada.

Em relação a atividades que não agregam valor ao cliente a única que aparece em destaque como consumidora de recursos é a gerência da instituição. Entretanto, esta situação pode ser explicada. A instituição possui apenas dois níveis hierárquicos, o que acaba por transformar os gestores também em operadores do sistema. Ao operar o sistema os gestores passam a atuar na linha de frente o que lhes possibilita o contato direto com o cliente externo, o que sem dúvida vem a inverter a pirâmide e possibilitar um contato de toda a instituição com o cliente.

Através da Tabela 14 e dos Apêndices G, H, I e J, pode ser observado quanto cada recurso/atividade contribui para a formação do custo de cada serviço, bem como dentro de cada serviço, como os recursos e atividades se comportam.

Com os dados gerais da instituição podem ser traçadas estratégias através de priorização de atividades ou investimentos em recursos que tragam maior retorno ao investimento realizado.

Dentro de cada serviço, como pode ser visto nos apêndices, os recursos/atividades já estão apresentados em ordem decrescente e com somatório, o que possibilita a verificação de quais os recursos que são mais consumidos e quais as atividades que são mais importantes na formação do custo do serviço. Estas informações são de suma importância no momento de priorização de ações e investimentos em cada serviço oferecido.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

A gestão de uma instituição educacional com o objetivo de mantê-la num mercado cada mais competitivos, quer seja pelo aparecimento de conglomerados educacionais, isto é, novos entrantes, quer pela melhoria do ensino público é um desafio a ser vencido pelas instituições de ensino.

Dentre os modelos de gestão surgidos, a gestão pela qualidade total na educação apresenta uma visão sistêmica capaz de proporcionar à instituição de ensino um caminho a ser trilhado para gerenciar o negócio. A melhoria contínua, através da constante busca de processos mais eficientes, traz o ramo educacional para a modernidade na área de gestão.

Entretanto, o modelo de gestão, já bastante difundido, não se completava no que tange a gestão de custos.

Desta forma, cabe à instituição de ensino conhecer profundamente os sistemas de custeio para, finalmente, compor sua gestão estratégica, onde o controle dos insumos representa cada vez mais um diferencial, num momento em que o mercado fixa os preços de venda.

A aplicação de uma sistemática baseada no ABC mostrou-se um instrumento valioso na busca da excelência. A definição, num primeiro momento dos recursos, sua posterior alocação às atividades e finalmente sua compra pelo serviço mostram a horizontalidade da instituição e acabam por permitir toda uma análise não só dos custos, mas também dos processos que permeiam a instituição.

Através da aplicação da sistemática proposta é possível para a instituição de ensino gerir seus custos e seus processos, a fim de oferecer um serviço de qualidade, dentro do preço que o mercado está disposto a pagar.

Através da aplicação do modelo proposto foi possível conhecer, com acurácia, os reais custos de uma instituição de ensino. Foi possível, ainda, a determinação dos processos que ocorrem na instituição e das atividades componentes destes processos, que foram customizadas para, em seguida, serem compradas pelos serviços oferecidos.

Como efeito prático pode-se, a partir da aplicação do modelo, buscar a priorização de processos e o investimento em recursos que dêem retorno a instituição. Através do custo do serviço e sua relação com o preço oferecido ao mercado, pode-se chegar à rentabilidade de cada serviço oferecido que, em última análise, acaba por determinar as políticas da instituição.

Mesmo um serviço que não seja rentável, como a Faculdade no presente estudo, pode estar apresentando um resultado satisfatório dentro da política da instituição. Isto fica ainda mais claro quando se observa a colocação no mercado do produto e seu tempo de vida. Desta forma, o custo do serviço é mais um elemento importante, mas não o único responsável pelo oferecimento ou não de um serviço ao mercado. No caso da instituição estudada, a rentabilidade dos outros serviços dá a possibilidade de que a Faculdade, um produto em fase de implementação e que foi recentemente lançado ao mercado, não seja rentável.

Enfim, o desenvolvimento da sistemática possibilita que a instituição venha a conhecer seus processos, as atividades que os compõem e, por fim, obter dados que vão subsidiar decisões estratégicas, no que diz respeito ao preço de seus serviços e a aderência que os mesmos terão a um mercado cada vez mais competitivo.

Ficam como sugestões para novos trabalhos a aplicação da sistemática proposta em instituições de ensino que possuam mais sedes e mais serviços oferecidos à comunidade, bem como a melhora da sistemática proposta, através de seu aprofundamento.

REFERÊNCIAS

AQUINO, Francisco Melo de. ABC: uma alternativa de custeio para o Centro de Educação Profissional do SENAC de Florianópolis. *Monografia* (Pós-graduação em Engenharia de Produção – Área de concentração em gestão de negócios). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC. 2001.

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

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades – ABM – Activity based management*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, Samuel. *Activity-based costing (ABC) – a poderosa estratégia empresarial*. 2.ed. São Paulo: Pioneira, 1995.

CORDEIRO, Nadir Radoll. Construção de um modelo de gestão estratégica para organizações prestadoras de serviços utilizando o Balanced Scorecard, o gerenciamento de processos e o marketing de relacionamento. *Monografia*. (Pós-graduação em Engenharia da Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC. 2001.

FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospital: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.

FREITAS, Marta Afonso; TZENG, Lin Cheng Wen; POVOA Fº, F. Liberato; SILVEIRA, Hely Nazirê da e outros. *Gerência da qualidade total na educação*. Belo Horizonte/MG: Fundação Christiano Ottoni, 1993.

_____. *Implantação da qualidade total na educação*. Belo Horizonte/MG: Fundação Christiano Ottoni, 1995.

GOMES, Hélio. *Qualidade total na escola – fundamentos e implantação*. Belo Horizonte/MG: Pitágoras Tec, 1994.

HARRINGTON, James. *Aperfeiçoando processos empresariais*. Trad. Luiz Liske. São Paulo: Makron Books, 1993.

HRONEC, Steven M.; ANDERSEN, Arthur e colab. *Sinais vitais – usando medidas do desempenho da qualidade, tempo e custo para traçar a rota para o futuro da empresa*. São Paulo: McGraw-Hill Ltda, 1994.

ISHIKAWA, Kaoru. *Introduction to quality control*. Tokyo: 3ª Corporation, 1993.

MASLOW, Abraham H. *Maslow no Gerenciamento*. Rio de Janeiro: Qualitymark, s/d.

MONSER, Neusa Teresinha Balardin. Sistema de informação de custos: o método de custeio ABC (Activity-based costing) como ferramenta de gestão de instituição de ensino – estudo de caso. *Dissertação*. (Mestrado Profissionalizante em Engenharia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre/RS, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

POVOA Fº, Francisco Liberato e outros. *Escola: solucionando problemas, melhorando resultados*. 2.ed. Belo Horizonte/MG: Fundação Christiano Ottoni, 1996.

RAMOS, Cosere. *Pedagogia da qualidade total*. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora Ltda, 1994.

RICCIO, Edson Luiz; ROBLES Jr., Antonio; GOUVEIA, Joaquim J.F. Aguiar. *O sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços*. V Congresso Internacional de Custos. Acapulco/México, jul.1997.

ROZTOCKI, Narcyz. *Custear atividade - baseado integrado e valor econômico o sistema adicionado para o setor de serviço*. Conferência internacional sobre a gerência do serviço. França, março.2003.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Ester Muszat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3.ed. ver.atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001.

SPANBAUER, Stanley J. *Um sistema de qualidade para educação – usando técnicas de qualidade e produtividade para salvar nossas escolas*. 1.reimpress. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1995.

VECHIA, Rosangela Della. Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio baseado em atividades em uma instituição de ensino a distância. *Monografia* (Pós-graduação em Engenharia de produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

YAGUI, Mariza Sakae Nakamura. O custo da inadimplência do produto bancário: proposta de uma sistemática para apuração do processo de responsabilidade com a utilização do ABC. *Dissertação* (Mestrado em Engenharia da Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2001.

TAYLOR, Frederick. *Princípios de Administração Científica*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

A P Ê N D I C E S

APÊNDICE A

Pessoal x Atividades

PESSOAL x ATIVIDADES		Funcionário 1	Funcionário 2	Funcionário 3	Funcionário 4	Funcionário 5	Funcionário 6	Funcionário 7	Funcionário 8	Funcionário 9	Funcionário 10	Funcionário 11	Funcionário 12	Funcionário 13	Funcionário 14	Funcionário 15	Funcionário 16	Funcionário 17	Funcionário 18	Funcionário 19	Funcionário 20	Funcionário 21	Funcionário 22	Funcionário 23	Funcionário 24	Funcionário 25	Funcionário 26	Funcionário 27	Funcionário 28	Funcionário 29	Funcionário 30	Funcionário 31	Funcionário 32
1	Elaboração de documentos	x							x	x			x			x							x		x	x		x		x	x		x
2	Financeira		x								x							x										x		x		x	
3	Atendimento a biblioteca							x													x												
4	Matrículas	x			x				x	x		x			x			x					x		x	x		x		x	x		x
5	Limpeza e conservação				x												x																
6	Criação de novos projetos					x	x																	x			x						
7	Gerir a instituição			x		x	x												x					x			x						
8	Ministrar aulas																																
9	Ações de apoio				x		x			x				x	x					x		x		x		x			x			x	x
10	Outras ativid. pedagógicas	x			x	x	x		x			x		x	x										x					x			

APÊNDICE B

Percentual Tempo \times Atividades

% TEMPO \times ATIVIDADES		Funcionário 1	Funcionário 2	Funcionário 3	Funcionário 4	Funcionário 5	Funcionário 6	Funcionário 7	Funcionário 8	Funcionário 9	Funcionário 10	Funcionário 11	Funcionário 12	Funcionário 13	Funcionário 14	Funcionário 15	Funcionário 16	Funcionário 17	Funcionário 18	Funcionário 19	Funcionário 20	Funcionário 21	Funcionário 22	Funcionário 23	Funcionário 24	Funcionário 25	Funcionário 26	Funcionário 27	Funcionário 28	Funcionário 29	Funcionário 30	Funcionário 31	Funcionário 32
1	Elaboração de documentos	0,05							0,80	0,30			1,00			1,00							0,90		0,60	0,60		0,05		0,05	0,90		0,80
2	Financeira		1,00								1,00							0,90									0,80		0,05		0,80		
3	Atendimento a biblioteca							1,00													1,00												
4	Matrículas	0,80			0,05				0,10	0,60		0,30			0,15			0,10					0,10		0,30	0,30		0,15		0,80	0,10		0,05
5	Limpeza e conservação				0,50											1,00																	
6	Criação de novos projetos					0,30	0,05					0,05												0,20			0,20						
7	Gerir a instituição			1,00		0,60	0,70				0,20								1,00					0,65		0,80							
8	Ministrar aulas																																
9	Ações de apoio				0,35		0,15			0,10				0,85	0,85					1,00		1,00		0,15		0,10			1,00			0,20	0,15
10	Outras atividades pedagógicas	0,15			0,10	0,10	0,10		0,10			0,45		0,15	0,05									0,10					0,10				

APÊNDICE C

Horas trabalhadas x Atividades

Percentual	8,75	6,00	6,00	8,75	8,75	8,75	4,00	8,75	8,00	8,75	8,00	7,00	7,00	4,00	6,00	4,00	8,75	4,00	2,00	8,75	6,00	8,75	6,00	8,00	6,00	4,00	8,75	5,00	8,75	5,00	8,00	6	216,25		
Horas trabalhadas x Atividades	Funcionário 1	Funcionário 2	Funcionário 3	Funcionário 4	Funcionário 5	Funcionário 6	Funcionário 7	Funcionário 8	Funcionário 9	Funcionário 10	Funcionário 11	Funcionário 12	Funcionário 13	Funcionário 14	Funcionário 15	Funcionário 16	Funcionário 17	Funcionário 18	Funcionário 19	Funcionário 20	Funcionário 21	Funcionário 22	Funcionário 23	Funcionário 24	Funcionário 25	Funcionário 26	Funcionário 27	Funcionário 28	Funcionário 29	Funcionário 30	Funcionário 31	Funcionário 32	0	Percentual	
1	Elaboração de documentos	0,44						7,00	2,40			7,00			6,00							7,87		4,80	3,60		0,43		0,44	4,50		4,80	49,29	0,23	
2	Financeira		6,00							8,75							7,87										7,00		0,44		6,40		36,46	0,17	
3	Aatendimento a biblioteca						4,00													8,75													12,75	0,06	
4	Matriculas	7,00			0,44			0,88	4,80		2,40			0,60			0,87					0,87		2,40	1,80		1,31		7,00	0,50		0,30	31,18	0,14	
5	Limpeza e conservação				4,38											4,00																	8,38	0,04	
6	Criação de novos projetos					2,62	0,44				0,40												1,20			0,80							5,46	0,03	
7	Gerir a instituição			6,00		5,25	6,13				1,60							4,00					3,90			3,20							30,08	0,14	
8	Ministrar aulas																															0	0		
9	Ações de apoio				3,06		1,31		0,80				5,95	3,20					2,00		6,00		0,90		0,60			5,00			1,60	0,90	31,33	0,14	
10	Outras atividades pedagógicas	1,31			0,88	0,88	0,88		0,88		3,60		1,05	0,20										0,80					0,87				11,34	0,05	
		8,75	6,00	6,00	8,75	8,75	8,75	4,00	8,75	8,00	8,75	8,00	7,00	7,00	4,00	6,00	4,00	8,75	4,00	2,00	8,75	6,00	8,75	6,00	8,00	6,00	4,00	8,75	5,00	8,70	5,00	8,00	6,00	216,25	1,00

APÊNDICE D
Direção x Atividades

Direção x Atividades		6,00	8,75	8,75	8,00	4,00	6,00	4,00	45,50		
		Funcionário 1	Funcionário 2	Funcionário 3	Funcionário 4	Funcionário 5	Funcionário 6	Funcionário 7	0		
1	Elaboração de documentos								0	0%	
2	Financeira								0	0%	
3	Atendimento a biblioteca								0	0%	
4	Matrículas				2,40				2,40	5,3%	
5	Limpeza e conservação								0	0%	
6	Criação de novos projetos		2,62	0,43	0,40		1,20	0,80	5,46	12,0%	
7	Gerir a instituição	6,00	5,25	6,12	1,60	4,00	3,90	3,20	30,08	66,1%	
8	Ministrar aulas								0	0%	
9	Ações de apoio			1,31			0,90		2,21	4,9%	
10	Outras atividades pedagógicas		0,87	0,87	3,60				5,35	11,8%	
										100,0%	

APÊNDICE E

Funcionários x Atividades

Funcionários x Atividades		8,75	6	6	8,75	8,75	8,75	4	8,75	8	8,75	8	7	7	4	6	4	8,75	4	2	8,75	6	8,75	6	8	6	4	8,75	5	8,75	5	8	6	216,25	45,5	170,75	
		Funcionário 1	Funcionário 2	Funcionário 3	Funcionário 4	Funcionário 5	Funcionário 6	Funcionário 7	Funcionário 8	Funcionário 9	Funcionário 10	Funcionário 11	Funcionário 12	Funcionário 13	Funcionário 14	Funcionário 15	Funcionário 16	Funcionário 17	Funcionário 18	Funcionário 19	Funcionário 20	Funcionário 21	Funcionário 22	Funcionário 23	Funcionário 24	Funcionário 25	Funcionário 26	Funcionário 27	Funcionário 28	Funcionário 29	Funcionário 30	Funcionário 31	Funcionário 32	0	0	0	
1	Elaboração de documentos	0						7,00	2,40			7,00			6,00							7,87		4,80	3,60		0,43		0,43	4,50		4,80	49,28	0	49,28	0,28	
2	Financeira		6,00							8,75							7,87										7,00		0,43		6,40		36,46	0	36,46	0,21	
3	Atendimento a biblioteca						4,00												8,75														12,75	0	12,75	0,07	
4	Matrículas	0			0,43			0,87	4,80		2,40				0,60		0,87				0,87			2,40	1,80		1,31		7,00	0,50		0,30	31,17	2,40	28,77	0,16	
5	Limpeza e conservação				4,37											4,00																	8,37	0	8,37	0,04	
6	Criação de novos projetos					2,62	0,43				0,40													1,20			0,80						5,46	5,46	0	0	
7	Gerir a instituição			6,00		5,25	6,12				1,60							4,00						3,90			3,20						30,07	30,07	0	0	
8	Ministrar aulas																																0	0	0	0	
9	Ações de apoio				3,06		1,31			0,80				5,95	3,20				2,00		6,00		0,90		0,60			5,00			1,60	0,90	31,32	2,21	29,11	0,17	
10	Outras atividades pedagógicas	1,31			0,87	0,87	0,87		0,87		3,60		1,05	0,20										0,80					0,87				11,33	5,35	5,98	0,03	
		1,31	6,00	6,00	8,75	8,75	8,75	4,00	8,75	8,00	8,75	8,00	7,00	7,00	4,00	6,00	4,00	8,75	4,00	2,00	8,75	6,00	8,75	6,00	8,00	6,00	4,00	8,75	5,00	8,75	5,00	8,00	6,00	216,25		216,25	1

APÊNDICE F
Recursos referentes a junho de 2004

Recursos em junho / 2004	
Recursos	Valores em junho de 2004
Gastos com professores e reflexos	102.112,53
Gastos com pessoal Administrativo e reflexos	25.789,96
Gastos com direção e reflexos	21.000,00
Impostos e tributos	18.208,90
Serviços terceiros	11.150,05
Publicidade	17.697,70
Financiamentos	17.970,69
Material de expediente e conservação	16.325,33
Investimentos	12.739,48
Material didático	1.396,00
Depreciação	20.000,00
	83.115,29

APÊNDICE G
Atividades e Recursos para o Serviço EJA

ATIVIDADES/RECURSOS			
Gastos com professores e reflexos	60.066,19	37,4%	37,4%
Gerir a instituição	11.770,27	7,3%	44,7%
Depreciação	11.764,71	7,3%	52,0%
Impostos e tributos	10.711,12	6,7%	58,7%
Financiamentos	10.570,99	6,6%	65,3%
Elaboração de documentos	9.070,04	5,6%	70,9%
Publicidade	8.108,33	5,0%	76,0%
Investimentos	7.493,81	4,7%	80,6%
Financeira	6.885,29	4,3%	84,9%
Limpeza e conservação	6.723,03	4,2%	89,1%
Ações de apoio	6.069,20	3,8%	92,9%
Matrículas	5.971,88	3,7%	96,6%
Material didático	2.779,58	1,7%	98,3%
Atendimento a biblioteca	2.270,96	1,4%	99,7%
Outras atividades pedagógicas	250,00	0,2%	99,9%
Criação de novos projetos	166,81	0,1%	100,0%
	<u>160.672,21</u>		

APÊNDICE H

Atividades e Recursos para o Serviço Ensino Médio

ATIVIDADES/RECURSOS			
Gastos com professores e reflexos	21.023,17	37,6%	37,6%
Gerir a instituição	4.119,59	7,4%	44,9%
Depreciação	4.117,65	7,4%	52,3%
Impostos e tributos	3.748,89	6,7%	59,0%
Financiamentos	3.699,85	6,6%	65,6%
Elaboração de documentos	3.089,07	5,5%	71,1%
Investimentos	2.622,83	4,7%	75,8%
Financeira	2.409,85	4,3%	80,1%
Limpeza e conservação	2.353,06	4,2%	84,3%
Publicidade	2.141,67	3,8%	88,1%
Ações de apoio	2.138,28	3,8%	91,9%
Matrículas	2.090,16	3,7%	95,7%
Material didático	1.041,67	1,9%	97,5%
Atendimento a biblioteca	794,84	1,4%	99,0%
Outras atividades pedagógicas	416,67	0,7%	99,7%
Criação de novos projetos	166,81	0,3%	100,0%
	<u>55.974,06</u>		

APÊNDICE I

Atividades e Recursos para o Serviço Pré-Vestibular

ATIVIDADES/RECURSOS			
Gastos com professores e reflexos	12.013,24	30,7%	30,7%
Publicidade	5.816,67	14,9%	45,5%
Material didático	3.418,80	8,7%	54,2%
Gerir a instituição	2.354,05	6,0%	60,3%
Depreciação	2.352,94	6,0%	66,3%
Impostos e tributos	2.142,22	5,5%	71,7%
Financiamentos	2.114,20	5,4%	77,1%
Investimentos	1.498,76	3,8%	81,0%
Elaboração de documentos	1.489,76	3,8%	84,8%
Financeira	1.377,06	3,5%	88,3%
Limpeza e conservação	1.344,61	3,4%	91,7%
Matrículas	1.194,38	3,0%	94,8%
Ações de apoio	1.014,78	2,6%	97,4%
Atendimento a biblioteca	454,19	1,2%	98,5%
Outras atividades pedagógicas	416,67	1,1%	99,6%
Criação de novos projetos	166,81	0,4%	100,0%
	<u>39.169,15</u>		

APÊNDICE J

Atividades e Recursos para o Serviço Faculdade

ATIVIDADES/RECURSOS			
Publicidade	10.000,00	26,9%	26,9%
Gastos com professores e reflexos	9.009,93	24,2%	51,1%
Criação de novos projetos	2.835,83	7,6%	58,7%
Gerir a instituição	1.765,54	4,7%	63,5%
Depreciação	1.764,71	4,7%	68,2%
Outras atividades pedagógicas	1.666,67	4,5%	72,7%
Impostos e tributos	1.606,67	4,3%	77,0%
Financiamentos	1.585,65	4,3%	81,3%
Elaboração de documentos	1.248,77	3,4%	84,7%
Investimentos	1.124,07	3,0%	87,7%
Financeira	1.032,79	2,8%	90,5%
Limpeza e conservação	1.008,45	2,7%	93,2%
Ações de apoio	925,38	2,5%	95,7%
Matrículas	895,78	2,4%	98,1%
Material didático	375,00	1,0%	99,1%
Atendimento a biblioteca	340,64	0,9%	100,0%
	<u>37.185,89</u>		