

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**  
**ESCOLA DE ENGENHARIA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE**  
**PRODUÇÃO**

**GESTÃO ECONÔMICA DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DE**  
**UMA UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA: UMA**  
**ABORDAGEM FUNDAMENTADA NA ANÁLISE DE CUSTOS**

**JORGELEI OSTROSKI**

Porto Alegre

2019

**JORGELEI OSTROSKI**

**GESTÃO ECONÔMICA DA ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DE UMA  
UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA: UMA ABORDAGEM  
FUNDAMENTADA NA ANÁLISE DE CUSTOS**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, modalidade Acadêmica, na área de concentração em Sistemas de Produção.

Orientador: Francisco José Kliemann Neto, Dr.

Porto Alegre

2019

Jorgelei Ostroski

**Gestão Econômica da estrutura administrativa de uma Unidade de Ensino Superior Pública: uma abordagem fundamentada na análise de Custos**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, na modalidade Acadêmica, aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora designada pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

---

**Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr.**

Orientador PPGEP/UFRGS

---

**Prof. Flávio Sanson Fogliato, PhD.**

Coordenador PPGEP/UFRGS

**Banca Examinadora:**

Professor Cláudio José Müller, Dr. (PPGEP/UFRGS)

Professora Joana Siqueira de Souza, Dr<sup>a</sup>. (PPGEP/UFRGS)

Professora Lúcia Maria Kliemann, Dr<sup>a</sup>. (FAMED/UFRGS)

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho à minha amada esposa Isabel, minha filha Gabriela, e à toda minha família, por estarem sempre ao meu lado contribuindo de alguma forma para a realização de mais esse sonho.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida que tem me concedido até o dia de hoje, e por ter proporcionado mais essa conquista em minha caminhada. Sem ele nada poderia acontecer. Agradeço também à Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS - pelo ótimo aprendizado possibilitado nesses anos de pesquisa. Aqui também deixo meus agradecimentos à Faculdade de Medicina (FAMED/UFRGS), por ter contribuído de forma expressiva com a minha formação e capacitação.

Agradeço o apoio do professor orientador Francisco José Kliemann Neto, pelas grandes experiências compartilhadas, e que muito tem contribuído para ampliar a minha visão de mundo e de vivência, tecnicamente, mas não menos importante, o sentimento humano que faz a razão de existirmos.

Agradeço aos professores da banca, os mais sinceros votos de agradecimento por todo empenho desenvolvido na apreciação da minha dissertação, e todos os conselhos direcionados para o meu sucesso na vida acadêmica.

Agradeço a minha família amada, que sempre esteve ao meu lado. Meus pais, Bonifácio e Geni, que me ensinaram a buscar os meus sonhos, sem nunca desistir diante dos obstáculos da vida. Minha vó Elisabete (*In Memoriam*), pessoa fundamental para construção do meu caráter. Os irmãos que trazem alegrias e emoções todos os dias.

Por fim, deixo aqui meus mais ternos agradecimentos a minha amada esposa, Isabel, que sempre esteve ao meu lado como uma companheira e acima de tudo, como uma adjuntora em todos os momentos, com seu amor e carinho para comigo. A caminhada e as lutas diárias são mais facilmente conquistadas quando temos um verdadeiro amor ao nosso lado. Agradeço a sua compreensão de minha ausência, em muitos momentos, muito obrigado. À filha Gabriela, por ter alegrado e iluminado o nosso lar desde a sua concepção, és a razão da nossa vivência.

“Se você conhece o seu inimigo e conhece a si mesmo,  
não precisa temer o resultado  
de uma centena de batalhas.”

Sun Tzu, 500 a.c

## RESUMO

As empresas na área de serviços enfrentam grande competição, exigindo que exerçam uma gestão mais eficiente em sua estrutura organizacional caso almejem a perenidade. Ao pesquisar a Gestão das Instituições de Ensino Superior, percebe-se a falta de ferramentas que as auxiliem na análise e desenvolvimento de uma gestão competitiva, e particularmente a ausência das ferramentas da Gestão de Custos. Desta forma, surge uma problemática: as instituições públicas de ensino possuem apenas indicadores técnicos, e há uma carência de indicadores de base econômica que sirvam para apoiar o controle financeiro, e principalmente as tomadas de decisões da organização em médio e longo prazos. Essas organizações possuem a necessidade de dados e informações sobre Custos, principalmente para estabelecer a relação benefício x custos dos serviços prestados e/ou dos produtos gerados pelas mesmas. A busca da eficiência econômica exige o entendimento dos custos para verificar se é compatível com o produto que se entrega para a sociedade, embora haja fatores subjetivos nos serviços prestados. A dificuldade é saber quanto que se gasta por aluno e não apenas quanto a IES gera; logo, a relação benefício x custos está adequada? Para atender esta lacuna, haverá a proposição de uma sistemática para apoiar a gestão de custos nas organizações prestadoras de serviços na área da educação, para possibilitar a avaliação da eficiência econômica das mesmas. O estudo ocorreu em uma Unidade de Ensino, Faculdade de Medicina, pertencente à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, especialmente nas áreas da Pós-Graduação. Percebeu-se que o nível de detalhamento real das informações sobre os itens de custos, abordados nesta dissertação, não existem (i), existem, mas não estão sistematizadas (ii), ou existem e estão sistematizadas (iii). Sendo, portanto, sugeridas ferramentas de captura dos dados a fim de se obter um nível desejado do detalhamento dos itens de custos que a UFRGS deveria ter para a aplicação da sistemática, ou seja, melhorar a estrutura referente às informações disponíveis sobre os gastos da Universidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão de Custos, Custos em Universidades, Avaliação de desempenho em Universidades

## **ABSTRACT**

The companies in the service area face great competition, demanding that they exercise a more efficient management in their organization, if it is a perennial one. When managing higher education institutions, there is a lack of tools that help in the analysis and development of a competitive company, and particularly one of the tools of Cost Management. In this way, a problem arises: the public modalities of single lateral teaching, and the careers of economic-based indicators that are intended for financial support and, especially, the organization's decision-making orders in the medium and long term. These organizations have a database and information on Costs, mainly to compensate the costs of the services provided and / or the products generated by them. The search for economic efficiency requires that the costs for registration be adequate with the product that is delivered to society, even though they are subject to services rendered. The reason is that it is spent per student and not only in relation to the IES generates; So a benefit x cost ratio is correct? In order to obtain this gap, a system of support for the management of service providers in the area of education should be provided to enable an evaluation of the economic efficiency of these services. The study took place in a teaching unit, Medical School, belonging to the Federal University of Rio Grande do Sul, especially in the postgraduate areas. It is has been realized that the actual level of detail of information on cost elements was not found, there are, but do not exist systematized (ii), exist or are systematized (iii). In order to ensure that the data flow data has a level of significance, the UFRGS should be used for a systematic application, that is, to improve information about the University data.

**KEY WORDS:** Costs management, Costs in Universities, Performance Evaluation in Universities.



## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura da pesquisa desenvolvida .....	24
Figura 2: Visão geral da pesquisa desenvolvida .....	26
Figura 3: Cadeia de relacionamento em uma IES .....	34
Figura 4: Atividades que geram valor para uma IES .....	43
Figura 5: Sistema de Gestão e Sistema de Custos .....	46
Figura 6: Contabilidade de Custos como um centro processador de informações.....	47
Figura 7: Classificação dos Gastos em uma organização.....	49
Figura 8: A organização vista como um processo .....	52
Figura 9: Princípios de Custeio, segundo a nova abordagem .....	53
Figura 10: Distribuição dos custos aos serviços/produtos.....	56
Figura 11: Sistemática Proposta para Avaliação da Eficiência Econômica de uma IES.....	73
Figura 12: Localização da IES no ciclo econômico desejável.....	75
Figura 13: A UFRGS vista como um processo produtivo.....	85
Figura 14: Estrutura Organizacional – Organograma Geral da UFRGS .....	86
Figura 15: Recorte do Organograma Geral UFRGS .....	89
Figura 16: Estrutura Organizacional - Organograma IES .....	90
Figura 17: FAMED – Estrutura Organizacional conforme os Centros de Custos .....	99
Figura 18: Centros de Custos da FAMED.....	102
Figura 19: Centros de Custos pertencentes à COMPG/FAMED.....	102

## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Produtos disponibilizados pela IES .....	31
Quadro 2: Principais características dos Princípios de Custeio .....	53
Quadro 3: Principais características dos Métodos de Custeio .....	59
Quadro 4: Principais particularidades dos Métodos de Custeio .....	60
Quadro 5: Dados técnicos referentes à Pós-Graduação da UFRGS.....	87
Quadro 6: Laboratórios acessados pela FAMED.....	933
Quadro 7: Centros de Custos e setores da FAMED.....	101
Quadro 8: Participação relativa dos itens de custos do valor global.....	104
Quadro 9: Disposição das informações sobre os custos da UFRGS.....	105
Quadro 10: Nível de detalhamento das informações sobre os itens de custos encontrados na PROPLAN.....	105
Quadro 11: Distribuição dos Custos da Universidade por grupo de despesa .....	107
Quadro 12: Ferramentas necessárias para alcançar o nível desejado do detalhamento dos dados dos itens de custo .....	109
Quadro 13: Distribuição Primária dos Custos .....	110
Quadro 14: Composição dos Produtos/Serviços da Unidade .....	112
Quadro 15: Distribuição Final - custos dos centros diretos aos produtos .....	113
Quadro 16: Benefícios oriundos dos serviços da Unidade.....	115
Tabela 1: Análise Relatório - Benefício <i>versus</i> Custo.....	81

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS (SÍMBOLOS)

ABC – *Activity-Based Costing*

ABC/ABM – *Activity-Based Costing/Activity-Based Management*

ABM – *Activity-Based Management*

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CC – Centro de Custos

CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico

COMPAG – Comissão de Pós-Graduação

FAMED - Faculdade de Medicina da UFRGS

FG - Função Gratificada

HCPA – Hospital de Clínicas de Porto Alegre

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IES – Instituição de Ensino Superior

IFES – Instituição Federal de Ensino Superior

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MEC – Ministério da Educação

PDI - Plano de Desenvolvimento Institucional

PEC - Proposta de Emenda à Constituição

PIB – Produto Interno Bruto

PNE – Plano Nacional de Educação

PPG – Programa de Pós-Graduação

PROGESP - Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas

PROPG - Pró-Reitoria de Pós-Graduação

PROPLAN - Pró-Reitoria de Planejamento

RS – Rio Grande do Sul

SAC – Sistema de Apuração de Custos

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIC - Sistema de Informações de Custos

SIORG - Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

TDABC – *Time-Driven ABC*

TIC - Tecnologia de Informação e Comunicação

UEP – Unidade de Esforço de Produção

UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

## Sumário

1. INTRODUÇÃO .....	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	20
1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	20
1.3 OBJETIVOS .....	20
1.4 JUSTIFICATIVA.....	21
1.5 MÉTODO .....	23
1.5.1 Método de Pesquisa.....	23
1.5.2 Método de Trabalho .....	23
1.6 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO .....	25
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO E VISÃO GERAL .....	26
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	29
2.1 INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR (IES) PÚBLICAS .....	29
2.2 GESTÃO DE IES.....	35
2.2.1 A EDUCAÇÃO VISTA COMO UM SERVIÇO .....	38
2.2.2 NECESSIDADE DA GESTÃO DE CUSTOS NAS IES PÚBLICAS .....	40
2.3 GESTÃO DE CUSTOS.....	42
2.3.1 ESTRUTURA E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	45
2.3.2 TERMINOLOGIA DE CUSTOS .....	48
2.3.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	50
2.3.4 SISTEMAS DE CUSTOS .....	51
2.4. GESTÃO DE CUSTOS EM IES .....	60
2.4.1 INDICADORES DE DESEMPENHO EM IES .....	62
2.4.2 A RELEVÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS EM IES .....	63
2.5 IDENTIFICAÇÃO PRELIMINAR DOS SISTEMAS DE CUSTEIO ADEQUADOS A IES PÚBLICAS.....	64
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	66
3.1 MÉTODOS E A CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	66
3.1.1 QUANTO À NATUREZA DA PESQUISA.....	67
3.1.2 QUANTO ABORDAGEM.....	67
3.1.3 QUANTO AOS SEUS OBJETIVOS.....	68
3.1.4 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS TÉCNICOS.....	69
3.1.5 POPULAÇÃO E AMOSTRA UTILIZADAS.....	70
3.2 TÉCNICAS PARA A COLETA DE DADOS.....	71

4. PROPOSIÇÃO DE UMA SISTEMÁTICA PARA APOIAR A GESTÃO DE CUSTOS EM IES .....	72
4.1 ETAPA 1 - COMPREENDER A IES .....	74
4.1.1 COMPREENDER A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	74
4.1.2 COMPREENDER A ESTRATÉGIA DA IES .....	74
4.2 ETAPA 2 – LEVANTAMENTO DE CUSTOS .....	75
4.2.1 DEFINIR O SISTEMA DE CUSTEIO ADEQUADO .....	76
4.2.2 IDENTIFICAR OS GASTOS DA INSTITUIÇÃO.....	76
4.2.3 OBTER OS DADOS REFERENTES AOS GASTOS .....	77
4.2.4 ESTABELEECER OS CRITÉRIOS DE ATRIBUIÇÃO DE GASTOS PARA O MÉTODO SELECIONADO.....	77
4.2.5 ESTABELEECER AS TAXAS DE APLICAÇÃO DOS GASTOS PARA O MÉTODO SELECIONADO.....	78
4.3 ETAPA 3 – PRODUTOS/SERVIÇOS DA IES.....	79
4.3.1 ENTENDER OS PRODUTOS/SERVIÇOS DA UNIDADE.....	79
4.3.2 IDENTIFICAR COMO OS PRODUTOS/SERVIÇOS USAM A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	79
4.4 ETAPA 4 – RELAÇÃO BENEFÍCIO <i>versus</i> CUSTO .....	80
4.4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DOS SERVIÇOS.....	80
4.4.2 DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO BENEFÍCIO <i>versus</i> CUSTO.....	81
4.4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS.....	82
4.5 ETAPA 5 – AÇÕES DE MELHORIA.....	83
4.5.1 DISCUSSÕES E <i>FEEDBACK</i> .....	83
4.5.2 SUGESTÃO DE APLICAÇÃO DE MELHORIAS .....	83
5. AVALIAÇÃO DA APLICABILIDADE DA SISTEMÁTICA PROPOSTA.....	84
5.1 CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL DA UFRGS .....	85
5.2 ETAPA 1 – COMPREENDER A IES.....	88
5.2.1 COMPREENDER A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	90
5.2.2 COMPREENDER A ESTRATÉGIA DA IES .....	97
5.3 ETAPA 2 – LEVANTAMENTO DE CUSTOS .....	98
5.3.1 DEFINIR OS CENTROS DE CUSTOS .....	100
5.3.2 IDENTIFICAR OS GASTOS DA INSTITUIÇÃO.....	103
5.3.3 OBTER OS DADOS REFERENTES AOS GASTOS .....	109
5.3.4 ESTABELEECER OS CRITÉRIOS DE ATRIBUIÇÃO DE GASTOS AOS CENTROS DE CUSTOS .....	110
5.4 ETAPA 3 – PRODUTOS/SERVIÇOS DA IES.....	111
5.4.1 ENTENDER OS PRODUTOS/SERVIÇOS DA UNIDADE.....	111

5.4.2 IDENTIFICAR COMO OS PRODUTOS/SERVIÇOS USAM A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	113
5.5 ETAPA 4 – RELAÇÃO BENEFÍCIO <i>versus</i> CUSTO .....	113
5.5.1 IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DOS SERVIÇOS.....	114
5.5.2 DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO BENEFÍCIO <i>versus</i> CUSTO.....	116
5.5.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS.....	116
5.6 ETAPA 5 – AÇÕES DE MELHORIAS.....	117
5.6.1 DISCUSSÕES E <i>FEEDBACK</i> .....	117
5.6.2 SUGESTÃO DE APLICAÇÃO DE MELHORIAS.....	118
6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	120
6.1 CONCLUSÕES .....	120
6.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	123
REFERÊNCIAS .....	125
APÊNDICE A .....	134
APÊNDICE B.....	136
APÊNDICE C.....	139
APÊNDICE D .....	143
ANEXO A.....	149

## 1. INTRODUÇÃO

As pessoas fazem algum tipo de gestão econômica no seu dia-a-dia, como o aluno que planeja as suas despesas, pensando como vai custear os seus gastos, e o professor que faz a administração dos seus recursos, para poder se manter, estabelecendo condições de ministrar as aulas, e assim por diante. Essa atitude é desenvolvida pelos seres humanos, muitas vezes inconscientemente, mas sempre tendo que tomar decisões, que podem acarretar a sobrevivência ou o endividamento e, conseqüentemente, o fracasso na área econômica (ATKINSON, 2015).

Também no ambiente organizacional é de suma importância uma gestão econômica que auxilie na obtenção de equilíbrio entre as entradas de recursos e a saída destes. Historicamente verifica-se que existem várias pesquisas e estudos que envolvem as empresas particulares, com foco no maior lucro e produtividade como, por exemplo, as indústrias automobilísticas, como Ford e Taylor, que muito se destacaram em dado momento histórico, devido às suas filosofias revolucionárias. Porém, no âmbito das Instituições de Ensino Superior (IES) estas pesquisas são escassas. Mesmo com o avanço da pesquisa e dos estudos referentes a Gestão Educacional, esse tema ainda carece de ser aprimorado, pois, conforme relatam Peter *et al.* (2003, p. 02):

A bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das Universidades públicas têm tratado do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas.

De posse das informações e dados referentes aos custos incorridos na instituição, o gestor deve possuir conhecimentos financeiros e econômicos, para que o mesmo tenha condições de realizar a melhor tomada de decisão (MORTON, 2018). Conforme

Hirschfeld (1998, p. 16), “as decisões são resultantes de análises das posições econômicas nos instantes Presente, Futuro ou Intermediário. O levantamento destas posições econômicas ao longo do tempo chama-se fluxo de caixa”. Portanto, segundo este autor, é preciso obter certeza econômica para executar algum procedimento, visto que após inicializada a execução com a alocação de recursos, esse processo é, praticamente, irreversível.

Apesar desta complexidade que envolve uma Instituição de Ensino Superior (IES), novas formas de realizar a gestão educacional surgem, com o intuito de proporcionar a sobrevivência destas organizações, num mercado cada vez mais competitivo e com clientes cada vez mais exigentes (LIMA; CUNHA, 2016).

Bornia (2010, p. 09) relata que “todas as empresas (inclusive de serviços) estão sendo obrigadas a se adaptarem à nova realidade do mercado e a se aperfeiçoarem de forma contínua e eficiente”, sendo elas privadas ou públicas. Ainda neste contexto, Müller (2014, p. 142) afirma que a eficiência “é uma questão de consumo de recursos. Relaciona o consumo previsto de recursos com o consumo efetivo”.

A Educação está enquadrada no setor terciário, ou seja, na prestação de serviços. Sendo assim, possui grande importância para a economia do Brasil. Nos últimos anos houve maior participação desta modalidade no PIB do Brasil, conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2017), que mostra que a composição setorial da renda no acumulado do ano 2017 teve a participação da agropecuária em 5,7%, indústria em 21,2% e serviços em 73,2% do PIB. Isto demonstra a importância deste setor para a economia do país, pois o crescimento do PIB nos últimos anos foi influenciado positivamente por esta área. Segundo dados das Contas Nacionais Trimestrais do IBGE (2017), esta categoria teve um aumento da representatividade de 53,3% em 2003 para 60,8% em 2016.

Ainda segundo a Carta de Conjuntura do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2018), a projeção era de uma taxa de crescimento para 2018 de 1,8%, e para o ano de 2019, de 3,1% neste setor. Por isso, a importância de se estudar a eficiência econômica em uma organização que proporciona conhecimentos para a sociedade, também sendo este o entendimento de Morton (2018) confirmado pelas pesquisas desenvolvidas por Carolyn-Dung e Villano (2018) em Universidades. É através da educação que um país pode obter um crescimento sólido e alcançar índices de desenvolvimento semelhantes às economias dos países de primeiro mundo (GOKSU; GUNGOR, 2015). Quando um país possui a educação, inclusive de ensino superior, como



alvo principal, obtém resultados satisfatórios no seu crescimento econômico, num período de médio a longo prazos (MORTON, 2018).

Destaca-se também que a IES pública tem uma série de produtos (serviços) que são **mandatórios**, ou seja, que ela fornece e que devem ser entregues para a sociedade, e que utilizam em maior ou menor grau seus recursos, por exemplo, o tempo do professor. Mas também há os produtos (serviços) **opcionais**, que ela pode decidir entre entregar ou não à população. Mas, independentemente da opção escolhida, há uma **restrição orçamentária**, sendo necessária uma Gestão Econômica para auxiliar nas suas decisões. Ao analisar a Universidade, percebe-se que as Unidades possuem esta autonomia, sendo que os departamentos e as subdivisões que compõem as Unidades também possuem uma certa autonomia, em nível mais baixo.

Nesse contexto, deve-se estabelecer a relação custo-benefício dos serviços prestados, em que se possa avaliar a eficiência econômica, isto é, qual a relação dos gastos/custos referentes aos benefícios proporcionados por eles para a sociedade. Os benefícios, segundo Blank e Tarquin (2008, p. 315) são as “vantagens a serem usufruídas pelos proprietários, ou seja, o público”. Já a definição de custos, para Kliemann Neto (2017), é o “valor dos bens e/ou serviços consumidos eficientemente na produção de outros bens e/ou serviços. É aquilo que deveria ter sido gasto”.

Quando se pensa em avaliação, normalmente restringe-se à avaliação técnica como produto da IES: formaram-se X alunos, atenderam-se às normas, mas pergunta-se: qual foi o custo disso? Ou qual é a capacidade de produção da mesma?

Produtividade da organização, no entendimento de Müller (2014, p. 142), é “a relação entre o que é gerado pelo sistema organizacional e aquilo que entra no sistema – relação *output/input*”. Para Kliemann Neto (2017) o significado de produtividade não quer dizer produzir mais, mas sim produzir melhor. Portanto, para que haja maior produtividade em uma organização, é necessário eliminar tudo que não for incorporar valor aos produtos ou serviços da empresa, isto sob a visão do consumidor. Para que se conheça a produtividade basta dividir o *output*, aquilo que o cliente adquire e usufrui após a negociação possuindo valor ou qualidade, pelo *input*, os recursos gastos para a fabricação ou prestação do serviço pela empresa; ou seja, o Faturamento (produtos) dividido pelos Gastos (insumos). O *output* neste estudo é diferenciado, uma vez que “as Instituições de Ensino Superior (IES) são vistas pelos órgãos governamentais, pelo mercado e pela sociedade como organizações especiais, pois o *output* de sua operação é a formação educacional de pessoas” (COLOMBO; CARDIM, 2010, p.208). É um

processo de transformação. Embora na área pública não exista a questão da rentabilidade, mesmo assim, alguns pontos devem ser discutidos:

1) A economia está em crise; conforme Meirelles<sup>1</sup>, “esta é a maior crise já experimentada pelo Brasil. Em termos de contração do PIB brasileiro, a atual recessão é mais severa que a crise de 1929” (Câmara dos Deputados – Proposta de Emenda à Constituição nº 241-A, de 2016), por isso é preciso de mais eficiência e efetividade do ponto de vista econômico. Hoje a economia pressupõe que a organização deve produzir mais com menos recursos, ou seja, está se exigindo índices de eficiência, de competitividade. A revisão bibliográfica mostrará que a economia necessita ser revista pois, para sobreviver no mercado, é preciso ser competitivo.

A economia é composta por organizações que geram os produtos como também por aqueles que articulam as partes, sendo esta a área de serviços, sejam eles serviços privados ou públicos. Mesmo nos serviços públicos, é necessário um controle e planejamento sobre os custos despendidos, pois os serviços não são entregues a qualquer custo, sem um controle. A eficiência econômica ocorre quando se tem uma relação em que o retorno é superior ao gasto que foi despendido. Por exemplo, se houver excesso de gastos, mas com retorno superior àquele gasto, ainda assim pode ser compensatório. Por outro lado, mesmo que haja gasto em pequena quantidade, se não houver um retorno daquilo, pode não ser compensatório. Ou seja, a eficiência econômica é uma relação de equilíbrio entre custos e benefícios (ATKINSON, 2015).

No entanto, considerando este contexto, há um conjunto de fatores subjetivos que adicionam complicações num cenário deveras complexo como o de uma universidade. É difícil de medir, não se sabe até que ponto aquele aluno será eficiente na aplicação do seu aprendizado, que tipo de retorno é esperado desse aluno, se vai ser útil na sociedade, vai ser bom no que executa, ou se aquela formação, daquele tipo de profissional era o que o mercado necessitava realmente.

2) Na área dos serviços, setor terciário da economia, como já visto anteriormente, encontra-se a Educação. A Educação é constituída por várias modalidades e níveis, sendo objeto deste estudo uma IES pública, na área da saúde, em que surge a problemática do ponto de vista da base econômica. Ela fornece os produtos/serviços, sendo considerada como uma das melhores do país<sup>2</sup>, mas a que custo, o que ela consome de recursos?

---

<sup>1</sup> Henrique Meirelles, Ministro da Fazenda (24/8/2016).

<sup>2</sup> Índice Geral de Cursos - IGC (<http://portal.inep.gov.br/indicegeral-de-cursos-igc->), acesso em 19/10/18.

Quando se fala em eficiência econômica, refere-se ao momento no qual o lado técnico é atendido e o recurso gasto para realizar o serviço é menor na proporção do que o benefício que ele desencadeia; embora o benefício não seja necessariamente tangível, pode ser intangível.

3) Nesse contexto surge como problemática a busca de competitividade pela instituição supracitada, que atua na área de serviços onde a organização é muito importante para o desenvolvimento da sociedade, sendo destaque no setor da educação, e que pretende demonstrar que o recurso usado é menor do que o benefício que ela proporciona; ou seja, buscar a eficiência econômica onde o gasto é menor que o benefício proporcionado, tendo compromisso com a sociedade, especificamente no setor de educação. Mauss e Souza (2008, p. 97-98) esclarecem os conceitos de eficiência, eficácia e economicidade:

a) eficiência: diz respeito a capacidade de uma organização em obter o máximo de produto a partir de um dado conjunto de insumos. E eficiência mede a habilidade de se produzir tanto produto quanto permitem os insumos utilizados, ou usar o mínimo de insumos para produzir uma quantidade de produto; b) eficácia: é a obtenção de resultado dentro dos objetos propostos; c) economicidade: pressupõe a obtenção e a utilização exata de recursos nas quantidades necessárias e suficientes e no momento adequado, sem desperdício e observando as alternativas mais econômicas no mercado.

Nessa perspectiva, Kliemann Neto (2017) entende que para calcular a Eficiência basta dividir a Produção Total pela Capacidade Disponível. Já para encontrar a Eficácia, basta dividir a Produção Total pela Capacidade Utilizada, sendo que a Capacidade é o máximo que se pode ‘produzir’ em determinado período. Por outro lado, para que haja a mensuração da Eficiência Econômica de uma organização prestadora de serviços na área da Educação, deve-se analisar a relação Benefício *versus* Custos. Nesse contexto, “o método benefício-custo pode ser empregado para quaisquer análises econômicas, sejam elas pequenas ou grandes, particulares ou governamentais” (HIRSCHFELD, 1998, p. 153). Ainda conforme o entendimento de Hirschfeld (1998, p. 154), “a relação benefício-custo tem como finalidade única verificar se a alternativa é ou não viável”, desta forma sendo de fundamental importância para que as organizações possam analisar a eficiência econômica disponibilizada em executar as suas operações.

Conforme já explanado, percebe-se uma lacuna, uma indefinição referente ao gerenciamento de custos e o controle em termos econômicos nas IESs. Esta postura das IES estarem mais atentas com os indicadores técnicos, e menos preocupadas referentes aos indicadores econômicos, fez com que fosse necessário propor uma sistemática para

auxiliá-las quanto ao gerenciamento da sua eficiência econômica. Santos (2002) relata que o resultado econômico é a maneira mais adequada para avaliar o desempenho dessas organizações “pois é abrangente e reflete objetivamente todos os indicadores de desempenho que possam ser identificados, tais como: operacional, de produtividade, social, educativo, cultural, qualitativo, quantitativo, temporal, tecnológico, funcional etc.”, sendo também pesquisado por Wang (2018).

### **1.1 PROBLEMA DE PESQUISA**

Diante das adversidades econômicas que abalam nosso país, como a Gestão Econômica pode contribuir para que as Instituições de Ensino Superior (IES) possam manter suas atividades sob o aspecto de uma eficiência econômica?

### **1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA**

Neste trabalho, serão analisados os conceitos, as metodologias de elaboração e implementação de uma sistemática para apoiar a gestão de custos em uma Instituição de Ensino Superior (IES). Na primeira parte do trabalho será realizada uma descrição relativa a Gestão das IES, suas principais características, positivas e negativas, e também a Gestão de Custos nas organizações prestadoras de serviço. Será possível perceber a importância desse mecanismo para a gestão das organizações, em especial nesse estudo, para alta administração destas organizações. A Instituição de Ensino deste estudo pertence à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, que está buscando a eficiência e o aperfeiçoamento com melhorias nos processos e procedimentos que realiza, e, este tema estará contribuindo com as medidas adotadas nesta organização.

### **1.3 OBJETIVOS**

Este trabalho tem como objetivo geral desenvolver uma sistemática que permita avaliar a eficiência econômica de uma Instituição de Ensino Superior Pública, e será fundamentada na análise gerencial de custos. Os objetivos específicos são:

- i. Revisar a literatura referente às IES, sua caracterização, gestão, ampliação e funcionamento das suas ações de prestação de serviços, bem como tais fatores são percebidos pelo mercado, de modo a também conhecer a importância da Gestão de Custos nos processos mencionados;
- ii. Estudar a Gestão de Custos, como seu surgimento, terminologia utilizada, classificação, sistemas, princípios e métodos de custeio aplicados às organizações;
- iii. Analisar de forma crítica a aplicabilidade da sistemática proposta em uma IES pública, avaliando sua potencial operacionalidade.

#### **1.4 JUSTIFICATIVA**

O estudo baseia-se na compreensão de uma Unidade de Ensino Superior como prestadora de serviços, avaliando particularmente seus aspectos econômicos. Este trabalho pretende contribuir de forma a comprovar que a Gestão Econômica das Instituições de Ensino Público devem ser avaliadas e otimizadas através do viés econômico, visto que as mesmas são financiadas pela sociedade, sendo assim, possuem o dever de devolver os recursos investidos na formação dos alunos.

Deve-se eliminar as ações desnecessárias e os procedimentos deficientes que interferem nas operações executadas nesta organização, que possam prejudicar o seu desenvolvimento com os recursos existentes. Tal estudo mostra-se relevante no momento em que proporciona e oferece resultados que podem vir a se tornar vantagens que, porventura, possam alcançar a todos os interessados, com melhorias em todo sistema operacional e administrativo. Logo, buscar-se-á um entendimento quanto à gestão econômica para a tomada das decisões a fim de se alinhar com os objetivos propostos, que é a busca da eficiência econômica pela instituição.

Este estudo também é amparado pelo Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da Unidade que relata o seguinte:

A Universidade deve buscar a sua estruturação financeira através do esforço continuado no sentido da redução das despesas e da racionalização na distribuição de recursos, objetivando níveis de aproveitamento cada vez mais eficientes dos recursos disponíveis. Por meio do processo de planejamento, deve-se buscar a redução do impacto das restrições orçamentárias para o desenvolvimento institucional através de novos modelos de financiamento e

da crescente interação com os demais segmentos da sociedade (PDI UFRGS 2016-2026).

As instituições vivenciam um período de grave crise econômica, e esta situação ocorre inclusive em Faculdades e Universidades, as quais estão enfrentando desafios sem precedentes para reduzir os custos (MORTON, 2018). Os recursos disponíveis são escassos e finitos, como dito por Colombo e Cardim (2010, p. 187): “os recursos à disposição de uma organização nunca são ilimitados e, por isso, o gestor financeiro deve avaliar bem as alternativas de alocação desse dinheiro”. Isto afeta também a distribuição de recursos para as instituições públicas de ensino, assim dificultando a prestação dos serviços, como o fornecimento de uma educação de boa qualidade, ou os investimentos necessários em infraestrutura e tecnologia:

A crise institucional vivida pelas universidades em todo o mundo está inscrita no cenário da crise do Estado de bem-estar social, que está levando, entre outros aspectos, à deterioração progressiva das políticas sociais, já que a necessidade de redução das despesas públicas afeta com maior intensidade a área social (DOURADO; CATANI; OLIVEIRA, 2003, p. 207).

As IESs possuem uma característica de prestação de serviços à comunidade. Por isso, segundo Dourado, Catani e Oliveira (2003, p. 99): “independentemente da origem dos recursos que a mantém, toda universidade deve ser considerada uma instituição com função essencialmente pública”. Desta forma, exigindo uma gestão eficaz e eficiente, na utilização dos recursos provenientes da sociedade como um todo. Para Bornia:

[...] uma das principais preocupações da empresa moderna é a busca incessante pela melhoria da eficiência e da produtividade. Desta forma, a produção da empresa moderna deve evitar ao máximo a ineficiência decorrente de má qualidade e trabalhos improdutivos. As atividades que não colaboram efetivamente para a agregação de valor ao produto devem ser reduzidas sistemática e continuamente, da mesma forma que não se pode tolerar qualquer tipo de desperdício no processo produtivo (BORNIA, 2010, p. 2).

Conforme já discorrido, este estudo se justifica devido à importância da organização na sociedade, sendo que a mesma é vista como referência na formação dos profissionais egressos. Desta forma, é necessária a eficiência econômica para manutenção das suas atividades e a continuação da prestação desse serviço de educação, com qualidade e efetividade no desempenho das suas atividades. Robst (2001) confirma a importância da eficiência dos custos das instituições de ensino públicos e das faculdades privadas confirmando a importância do assunto abordado.

Quanto à importância acadêmica, a pesquisa se justifica visto que pode contribuir com as necessidades de estudos quanto a eficiência das IES no atual cenário econômico pelo qual o Brasil se encontra, o qual está restringida pelos próximos anos, devido a aprovação da PEC 241/16.

## 1.5 MÉTODO

Marconi e Lakatos (2017, p. 79) entendem que “o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”. Portanto, a metodologia desta pesquisa pode ser dividida em métodos de pesquisa e de trabalho, conforme será descrito a seguir.

### 1.5.1 Método de Pesquisa

Conforme já explanado, é necessário estipular métodos para que o desenvolvimento desta dissertação possa ocorrer de forma eficaz. Assim, a pesquisa ocorrerá através das seguintes formas.

Referente à natureza, este estudo será executado através da **Pesquisa Aplicada**, com a coleta de dados e informações, nos diversos meios disponíveis como livros, *sites* oficiais, corpo docente e servidores que atuam nesta Instituição de Ensino.

Referente aos objetivos, o estudo classifica-se na **Pesquisa Exploratória**, visto que se obterão maiores detalhes sobre o assunto, por meio de entrevistas com as pessoas e servidores que estão envolvidos com o tema e o problema relacionado neste estudo.

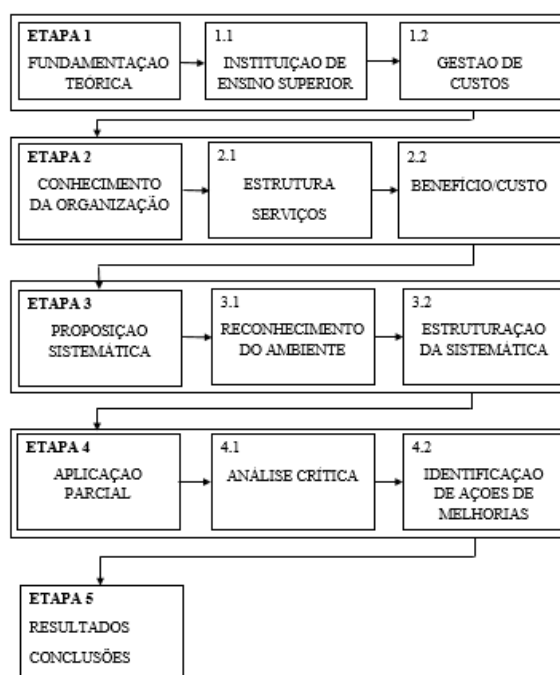
Referente aos procedimentos adotados, o estudo será realizado através da pesquisa **Qualitativa** com uma análise crítica da possível operacionalização da sistemática proposta em uma Instituição de Ensino Superior.

### 1.5.2 Método de Trabalho

Este estudo foi desenvolvido através de **cinco etapas principais**. Na **primeira etapa**, realizou-se a revisão teórica dos assuntos referentes ao tema desta dissertação.

Num primeiro momento, fez-se uma revisão sobre as IES, com a caracterização dessas, uma discussão sobre a sua gestão, a expansão e a adequação do serviço de educação às mesmas regras das existentes no mercado. Na sequência, abordou-se a revisão da Gestão de Custos, como a relevância de uma Gestão de Custos nas IESs. Também os conceitos fundamentais referentes à Gestão de Custos foram apresentados como o surgimento, a terminologia, classificação, sistemas, princípios e métodos de custeio aplicados às organizações. A Figura 1 esquematiza o método de trabalho da pesquisa desenvolvida e executada neste trabalho.

Figura 1: Estrutura da pesquisa desenvolvida



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na **segunda etapa** ocorreu uma pesquisa para compreender o funcionamento da organização, a forma como ela se estrutura, qual forma ela utiliza para compor os seus gastos e controlar os seus custos. Buscou-se entender os produtos, os serviços, e a estrutura organizacional. Estruturou-se um conjunto de passos que serão adotados para proposição de uma sistemática para apoiar a gestão de custos através da relação Benefício/Custos na IES pesquisada.

Na **terceira etapa** houve a elaboração de uma sistemática proposta para ser aplicado em uma IES pública, a fim de analisar a eficiência econômica da mesma, bem como as melhorias que podem ser realizadas. Na sequência, na **quarta etapa**, houve a



análise crítica da aplicabilidade da sistemática proposta, nesta organização de ensino. Por fim, na **quinta etapa**, realizaram-se as análises dos resultados e as conclusões.

## 1.6 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO

Este trabalho baseou-se em apenas uma Unidade de Ensino, Faculdade de Medicina da Universidade Federal do Rio Grande do Sul especificamente na área da Pós-Graduação. Desta forma, o uso deste estudo para outras organizações prestadores de serviços de educação não poderá ser assegurado na sua totalidade. Haverá algumas delimitações para a realização deste trabalho, que são citadas a seguir:

- Abranger apenas uma Instituição de Ensino Superior (IES) Pública, ou seja, é parcial, pois não engloba a Organização por completo. Devido a isso, necessita de alguns ajustes para ser aplicado em outras IFES, visto que a sistemática não será genérica;
- Não questionar as diretrizes do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) da IFES, visto se estar trabalhando apenas com a eficiência econômica de uma única Instituição;
- Falta de dados e informações referentes ao tema desenvolvido neste estudo, dificultando o desenvolvimento da pesquisa. Esta lacuna na ausência de dados técnicos e econômicos precariza este estudo, visto serem itens determinantes para que este trabalho cumpra com os objetivos e auxilie no problema percebido na unidade do estudo;
- Utilizou-se a bibliografia disponível para o desenvolvimento da proposta da sistemática, visto que este estudo não visa esgotar a discussão referente à eficiência econômica nas IES, mas contribuir com uma sistemática para apuração do benefício/custo das mesmas.
- Visto que nem todas as IES utilizam os materiais, o Método de Custeio Custo-Padrão não foi aplicado, pois serve para o levantamento e padronização dos materiais utilizados nas organizações, portanto não sendo o escopo desta dissertação.

Neste estudo foram pesquisadas as características referentes às Instituições de Ensino Superior, a Gestão Econômica que está ocorrendo referente à administração dos

custos destas Instituições, embora de forma superficial, haja visto ter sido encontrado pequena quantidade de referências bibliográficas que tratam especificamente deste assunto – custos nas IES no setor público. Por fim, este trabalho não tem ambição de resolver todas as deficiências dos sistemas de custeio, mas demonstrar a forma como é visto e gerido os custos nas IESs públicas.

## 1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO E VISÃO GERAL

Este estudo foi estruturado em **seis capítulos**, os quais foram divididos em: Introdução, Fundamentação Teórica, Procedimentos Metodológicos, Proposição de uma Sistemática para Apoiar a Gestão de Custos em IES, na sequência a Avaliação da Aplicabilidade da Sistemática Proposta e por fim as Conclusões e Recomendações para Trabalhos Futuros. A seguir, observa-se a visão geral da pesquisa esquematizada na Figura 2.

Figura 2: Visão geral da pesquisa desenvolvida



Fonte: Elaborado pelo autor.

No **Capítulo 01** encontram-se os motivos para a realização deste estudo, corresponde à introdução, com a descrição do problema deste trabalho, delimitação do tema, objetivos gerais e específicos da pesquisa, justificativa para a pesquisa, os procedimentos metodológicos da pesquisa e do método de trabalho, as delimitações estabelecidas para o mesmo e a estrutura e visão geral na qual este estudo está aplicado.

Já no **Capítulo 02** é feita uma revisão teórica sobre os conceitos destas organizações, como a caracterização das IESs, bem como uma discussão sobre a sua gestão, a expansão e a adequação do serviço de educação às mesmas regras das existentes no mercado. Logo após verificou-se a relevância de uma Gestão de Custos nas Instituições de Ensino Superior, e também os conceitos fundamentais referentes a Gestão de Custos, como o surgimento, a terminologia, classificação, sistemas, princípios e métodos de custeio aplicados às organizações.

No **Capítulo 03** ocorre a descrição dos procedimentos metodológicos e os materiais envolvidos. Faz-se também o detalhamento e a classificação da pesquisa quanto à sua natureza, aos seus objetivos da pesquisa e aos procedimentos técnicos adotados nesta dissertação. Por fim, é feita a apresentação das técnicas para a coleta de dados utilizados neste trabalho.

Na sequência, no **Capítulo 04** ocorre a estruturação da sistemática do estudo. A mesma demonstra como serão os procedimentos para o desenvolvimento desse estudo, os passos que serão seguidos para fazer cada etapa desta pesquisa e o levantamento de dados. São as etapas de execução do trabalho, que em grande parte saem da literatura, como por exemplo entender os produtos, os serviços, a estrutura, ou seja trata-se de uma lógica de levantamento de dados. É, portanto, um conjunto de passos que serão adotados para proposição de uma sistemática de indicadores de eficiência econômica para apoiar a gestão de custos em IES.

No **Capítulo 05**, realizar-se-á a avaliação da aplicabilidade da sistemática proposta em uma IES Pública, visando avaliar sua efetividade e discutir os dados disponíveis para avaliação da eficiência econômica. Ocorre o detalhamento e a análise crítica de uma potencial aplicação com as discussões relativas aos dados disponíveis.

Por fim, no **Capítulo 06**, encontram-se as conclusões juntamente com as sugestões para trabalhos futuros. Os mesmos foram baseados nos conceitos aqui apresentados e também na análise dos resultados da pesquisa exploratória, considerando a importância da Gestão de Custos para a contabilidade gerencial. Na sequência, a **Bibliografia** relata as obras referenciadas ao longo da dissertação.

A partir deste momento, conforme o tema proposto e a necessidade de se realizar uma discussão sobre o problema levantado na IES estudada, inicia-se no capítulo 02 a fundamentação teórica desta pesquisa. A mesma compreenderá os principais conceitos e

diretrizes referentes ao estudo aqui desenvolvido. Primeiramente será feito a caracterização das IESs, bem como uma discussão sobre a sua gestão, a expansão e a adequação do serviço de educação as mesmas regras das existentes no mercado.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Nesta seção são apresentados os pressupostos teóricos que serviram como base para o desenvolvimento deste estudo, obtidos com a pesquisa teórica. A visão de diversos autores aqui referenciados propiciará a base e a fundamentação teórica necessária para o desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, como também contextualizar e dar suporte às conclusões obtidas ao final da pesquisa. Procedimentos que foram adotados e são confirmados conforme o entendimento de Gil, que diz que “na maioria das teses e dissertações desenvolvidas atualmente, um capítulo ou seção é dedicado à revisão bibliográfica, que é elaborada com o propósito de fornecer fundamentação teórica ao trabalho, bem como a identificação do estágio atual do conhecimento referente ao tema” (2010, p. 30).

Os tópicos aqui abordados e referenciados cientificamente, e o seu entendimento, são necessários para o correto desenvolvimento deste estudo, para atender os objetivos propostos.

A literatura revisada para servir de base a este trabalho estão fundamentados em alguns estudiosos da área como: Bornia (2010), Martins (2010), Atkinson (2015), Kliemann Neto (2017), Morton (2018). Para Bornia, a gestão de custos é tratada sob o ponto de vista gerencial; assim sendo, o uso destes fundamentos teóricos serve para a solução de problemas práticos nas organizações sendo este, também, o objetivo deste trabalho.

### **2.1 INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR (IES) PÚBLICAS**

As Instituições de Ensino Superior (IES) Públicas são organizações que podem ser mantidas pelo Poder Público, podendo ser nas esferas Federal, Estadual ou Municipal.

Conforme o artigo 19 da Lei nº 9.394/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, (BRASIL, 1996) relata o seguinte:

- Art. 19. As instituições de ensino dos diferentes níveis classificam-se nas seguintes categorias administrativas:
- I. Públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público;
  - II. Privadas, assim entendidas as mantidas e administradas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

Nestas Unidades de Ensino públicas não há cobrança de matrículas ou mensalidades, pois são custeadas pelos respectivos Governos, com os recursos provenientes dos impostos arrecadados junto à sociedade. Também podem ser privadas, em que pessoas físicas ou jurídicas de direito privado realizam a administração, sendo que elas podem ser com ou sem fins lucrativos.

Sendo assim constituídas legalmente, as Unidades possuem um gestor, que deverá administrar toda a organização tanto no âmbito acadêmico quanto no econômico. O mesmo deverá atuar com os mesmos critérios e exigências, como acontece nas demais organizações existentes no mercado, visto que esta também é uma empresa, apenas com características ímpares em relação às demais. Ou seja, é uma prestadora de serviço educacional e conforme Colombo e Cardim (2010, p. 185): “é dever social dos gestores de uma entidade de ensino cuidar de sua sustentabilidade econômica”. Ainda segundo estes autores (2010, p. 185):

Uma instituição de ensino tem como objetivo principal formar, desenvolver e qualificar pessoas, ou seja, é uma organização constituída para prestar um serviço educacional [...] a instituição de ensino é uma organização como outra qualquer, que precisa de recursos financeiros para honrar suas obrigações e ainda gerar um saldo positivo para se manter ao longo do tempo.

Uma Unidade de Ensino Superior possui uma infinidade de peculiaridades que as diferenciam das demais organizações; no entanto, mesmo nesse universo de situações, deve haver um aprofundamento e um maior interesse em se buscar novas alternativas, uma gestão econômica, com evolução e desenvolvimento constante, pois “várias Universidades ainda são administradas de maneira tradicional e até artesanal, tentando adaptar-se do melhor modo possível aos diversos contextos de uma sociedade evolutiva” (ARGUIN, 1988, p.13). Devido à globalização e à competitividade, para Lima e Cunha (2016), a cultura da gestão pública deverá focar nos objetivos alcançados e não apenas no controle dos gastos dos recursos, entendimento relatado também por Atkinson:

Para maioria das autoridades, controlar as despesas governamentais significa assegurar que os gastos governamentais autorizados não foram excedidos pelos gastos efetivos, em vez de avaliar se os programas, nos quais o dinheiro foi gasto, atingiu seus objetivos (ATKINSON, 2000, p. 471).

No Quadro 1, visualiza-se os principais produtos desta organização, bem como os parâmetros para a análise dos seus custos. Através do SAC – Sistema de Apuração de Custos do MEC, que pode estabelecer os custos dos ‘produtos’ finalísticos de uma Universidade.

Quadro 1: Produtos disponibilizados pela IES

Produtos	Custo pelo SAC	Indicadores (Subprodutos)	Como apurar	Análise
Ensino	Disciplina	Nº de alunos matriculados (Graduação e Pós-Graduação)	Diretamente do SAC	* Custos da matrícula por disciplina (Oferta x Demanda, Realizada x Aproveitamento / Aprovações)
	Curso	Nº de graduandos que colaram grau Nº de mestres titulados Nº de doutores titulados	Diretamente do SAC	* Custo do egresso por curso (Graduação e Pós-Graduação Stricto Sensu) * Geral
Pesquisa	Projeto	Produção científica	Arbitrar como um percentual das atividades de pesquisa	* Citações em bases indexadas * Periódicos internacionais indexados * Periódicos internacionais não indexados * Periódicos nacionais indexados * Periódicos nacionais não indexados * Livros * Capítulos de livros * Anais em eventos internacionais * Anais em eventos nacionais
		Participação em eventos	Gastos realizados nas rubricas relacionadas	* Relação com as citações e publicações * Nacionais e internacionais * Profs., TAs, alunos (Grad, PG) e Pós-Docs
		Propriedade Intelectual	Arbitrar como um percentual das atividades de pesquisa	* Custo por tipo de Propriedade Intelectual: Patentes, Marcas, Software, Desenhos Industriais, Cultivares, Licenciamentos
		Orientação/Tutoria	Relatório de Atividades Docentes	* Custo por tipo de Orientação: Pós-Doc, Doutorado, Mestrado, Orientação IC, outros bolsistas de pesquisa
Extensão	Projeto	Nº de participantes	SAC	* Custo por participante
Qualificação de Pessoal	Docentes	Nº de atividades	SAC	* Custo/hora
	Técnico-administrativos	Nº de atividades	SAC	* Custo/hora

Fonte: CUNHA (2018, p. 77).

As organizações educacionais oferecem ao mercado os seus produtos ou serviços, isto é: “não se pode falar da gestão das instituições de ensino superior de um país sem antes falar do que se espera desse conjunto de instituições” (DOURADO; CATANI; OLIVEIRA, 2003, p. 219). Ou seja, o cliente recebe o conhecimento, como sendo o produto final, através do Ensino, Pesquisa e Extensão, proporcionados pelas Instituições de Ensino Superior.

Universidade é tratada como uma instituição complexa e completa, que desenvolve com maior ou menor articulação e qualidade as dimensões de

ensino, pesquisa e extensão, oferece cursos e produz conhecimentos em todas ou muitas áreas do conhecimento e se relaciona com os princípios da produção qualificada da sociedade nos diferentes setores das atividades humanas (DOURADO; CATANI; OLIVEIRA, 2003, p. 207).

A falta de uma gestão econômica ocasionou, para muitas empresas e Instituições, sua decadência. Muitas Universidades tiveram seus cursos suspensos por falta de investimentos, pois estavam sendo mais onerosos do que lucrativos, tanto no sentido econômico quanto educacional (Diehl, 2009). Ou seja, mudar é preciso e programar-se é necessário para a sobrevivência das IES, não sendo apenas uma opção, mas uma necessidade de sobrevivência, em termos econômicos. Para Vianna (2004, p. 01), “é uma exigência de toda organização moderna, especialmente da universidade, enquanto instituição complexa, responsável pela formação dos futuros profissionais da sociedade de hoje e do futuro”. Em tempos de recessão, as instituições devem otimizar os procedimentos e os conhecimentos referentes a gestão econômica, através do controle dos custos envolvidos, para que ocorra o uso eficiente e eficaz dos recursos recebidos.

Diariamente deve-se tomar decisões, e assim também ocorre com as organizações. Porém, estas devem possuir indicadores e parâmetros para auxiliar tal ação, visto a importância destas decisões pois, conforme Gonçalves e Alemão (2013, p. 29), “a apuração de custos se torna tanto uma ferramenta do controle interno quanto de auxílio à gerência para o planejamento e para a tomada de decisões”. O controle sobre os custos pode fornecer informações importantes aos gestores, sobre como agir frente às tomadas de decisões, tanto em curto prazo quanto em longo prazo.

Para utilizar estas ferramentas de forma efetiva, as organizações devem quebrar os paradigmas e dogmas que até então interferiam na sua gestão, já que, conforme Albuquerque e Rocha (2006, p. 28), deve-se “romper com os padrões estabelecidos no passado, possibilitando repensar de maneira profunda a razão da própria existência da organização, questionando radicalmente seu funcionamento, assumindo circunstâncias totalmente novas de maneira prática e profunda”. Ainda segundo estes autores, é necessário identificar o desempenho da instituição, como por exemplo suas saídas para os clientes, podendo ser a prestação de serviços ou produtos. Conforme o pensamento de Urbanek (2013) e o estudo desenvolvido por Wang (2018), o resultado financeiro é um fator importante para realizar a avaliação de desempenho de uma organização.

As Unidades de Ensino devem possuir a consciência de que são necessários estes procedimentos como “gestão, planejamento e avaliação, que devem estar intencionalmente voltados à transformação qualitativa das instituições segundo os



princípios da autonomia e da identidade própria” (SOBRINHO; ZAINKO, p. 06, 2004). Ou seja, as organizações educacionais devem estar sempre se atualizando, em busca de uma gestão econômica mais produtiva e eficiente.

Embora se saiba que as IES são complexas, com características diferenciadas das demais organizações, exigem-se gestores mais preparados e competentes para a administração dessa instituição. Johnes; Johnes e Thanassoulis (2008) demonstram essa preocupação referente às Universidades. Também Colombo e Rodrigues (2011) relatam essa inquietação, expondo as necessidades do gestor em cada vez mais atualizar-se e utilizar as novas ferramentas para auxílio à gestão, nesta era contemporânea:

A instituição de ensino superior é uma organização ímpar, tendo sobrevivido e acompanhado as alterações da sociedade ao longo dos anos. [...] Apesar da perenidade, as IES não são simples de serem administradas devido à sua complexidade e às suas peculiaridades, que as diferenciam de outros segmentos da economia. Desta maneira necessitam de gestores sintonizados às transformações que estão ocorrendo em todas as partes do mundo, inclusive as que norteiam o mercado de trabalho; de equipes que saibam lidar com a heterogeneidade do perfil dos discentes; do uso sistemático de novas tecnologias para o aperfeiçoamento do processo de ensino-aprendizagem. Somados a todos estes atributos, necessitam ainda, ter ações para gerar inovações nos processos acadêmicos e administrativos, nos setores de apoio, financeiro e mercadológicos na trílogia do ensino, pesquisa e extensão (2011, p. 19).

Além desta complexidade das Unidades de Ensino, esta organização possui múltiplos públicos, sendo envolvida com eles em diversos pontos de contato. Conforme Colombo e Cardim (2010, p. 88), “escolas e faculdades precisam atentar-se a extensas redes de relacionamento, nas quais muitas conexões são relevantes”. Ainda no entendimento de Guimarães (2004), a rede de relações numa IES contempla a comunidade interna, como professores, colaboradores de apoio e alunos, como também a comunidade externa composta por vários segmentos, os familiares dos alunos, outras instituições educacionais, organizações civis etc.

Desta forma, os pontos de contato são de grande valor, visto que são os formadores de opinião sobre os serviços educacionais prestados pelas Instituições de Ensino. Como consequência desse relacionamento, eles podem realizar um *marketing* pessoal positivo ou negativo da organização, afetando a opinião de vários clientes ou possíveis clientes. Segundo Colombo e Cardim (2010, p. 89):

O ponto fundamental a ser percebido é que cada um dos nós dessa rede de relacionamentos é um formador de opinião em potencial que poderá ou não ter

impacto sobre a imagem da escola como um todo e sobre a decisão de um candidato de optar por uma determinada instituição.

Na Figura 3 visualiza-se a rede de relações de uma IES. Percebe-se que a mesma possui grande rede de relacionamentos, mantenedores, professores e funcionários, alunos e familiares, fornecedores, e também se relaciona com as esferas municipal, estadual e federal, portanto, envolve muitas circunstâncias e procedimentos para a sua atividade se desempenhar da melhor maneira.

Figura 3: Cadeia de relacionamento em uma IES



Fonte: COLOMBO e CARDIM (2010, p. 89).

As organizações que possuem diversos produtos ou serviços, como no caso das Instituições de Ensino, são empresas multiprodutoras. As mesmas possuem diferentes níveis de atividades, com situações e características próprias. Devido ao pouco entendimento das ferramentas da Contabilidade de Custos, estas organizações não a utilizam de forma a possibilitar a sua vantagem competitiva (Porter, 1980). De acordo com Koshal e Koshal (1999), as IES possuem múltiplos produtos, das quais o ensino, a pesquisa e a extensão. Ainda conforme estes autores, a razão de existir objetivos distintos entre estas organizações acarreta que as variáveis a serem consideradas para o levantamento dos custos sejam igualmente diferenciadas.

Esta seção discorreu sobre as principais características das Instituições de Ensino Superior, como a importância que a mesma tem em um país, para que o mesmo possa se

tornar desenvolvido e próspero. No próximo tópico se buscará, através da revisão da literatura, demonstrar a importância da Gestão nestas IES.

## 2.2 GESTÃO DE IES

Como visto anteriormente, são complexas, pois possuem características específicas que as diferenciam das demais organizações, por estar disponibilizando, como produto final, o conhecimento aos seus clientes. Entretanto, elas necessitam de uma gestão. Segundo Colombo e Cardim (2010, p. 19), “gerir é mais abrangente do que administrar, pois necessita de estratégias e ferramentas que acompanhem as exigências dos clientes, os movimentos do mercado, a velocidade das mudanças, a entrada de novos *players* e as inovações”. Para que uma organização possa sobreviver e competir em meio a globalização, deve prevalecer uma gestão eficaz e eficiente nos procedimentos dessa.

Ainda conforme estes autores, a gestão nas organizações é extremamente importante, sendo considerado por eles como uma das grandes inovações dos últimos tempos:

Acreditamos que a gestão seja uma das maiores inovações do século XX, já que, por meio de seu dinamismo e de sua inovação, tem propiciado a inúmeras empresas o fortalecimento de seus produtos e serviços, favorecendo, assim, o posicionamento no mercado, a lucratividade, a satisfação dos clientes e a tão desejada perenidade (COLOMBO e CARDIM, 2010, p. 19).

Ainda conforme Colombo e Rodrigues (2011), quando se fala na gestão da educação, faz-se referência às unidades, não necessariamente à problemática da educação no geral, visto que cada Unidade de Ensino possui sua própria autonomia para gerir e administrar o seu espaço, através dos seus representantes legalmente instituídos. Por isso, nesta dissertação, será analisada apenas uma Unidade de Ensino e não toda a Instituição à qual está célula pertence.

Segundo Müller (2014, p. 11), “na gestão empresarial atual, não é mais suficiente gerenciar a empresa como um objeto específico; é preciso gerenciar o negócio da empresa, envolvendo fatores, influências, recursos e variáveis externas e internas”. A gestão é dinâmica, está atrelada a fatores variáveis, recursos instáveis, sendo que a gestão deve ser sensível a estas informações, e agir de forma correta, pois:

O sistema de administração empregado por uma empresa é um ingrediente crucial de sua capacidade de resposta a mudanças no ambiente externo, porque determina o modo pelo qual a administração percebe os desafios ambientais,

diagnostica seu impacto sobre a empresa, decide o que fazer e põe em prática suas decisões (ANSOFF; MCDONNELL, 1993, p. 35).

Desta forma, a Gestão econômica, em específico, deverá estar presente nas Instituições de Ensino para desempenhar a sua função de forma correta. Educar é uma atividade altamente exigente quanto às questões financeiras, visto a mão de obra extremamente capacitada e os materiais serem especializados, conforme explicado por Cerdeira (2016), causando custo elevado, com o retorno do investimento em médio ou longo prazo. Para Bowen (1980), o custo dos professores se dá em decorrência desses três fatores, o total gasto na educação superior, o número de unidades de serviço disponibilizadas e o nível da qualidade.

As IES possuem uma autonomia relativa, pois estão limitadas a uma restrição orçamentária, tanto as privadas quanto as públicas. Embora pública, não pode tomar atitudes sem antes consultar e entender os custos associados a isto, sendo necessário, portanto, um entendimento e a aplicação da Gestão Econômica na organização. Mesmo que ainda haja dificuldades para se estabelecer um padrão de eficiência:

A situação parece ser ainda mais complicada quando se pretende fazer comparações entre Instituições, pois a maioria dos sistemas não apresenta padronização mínima necessária para possíveis confrontações. Enquanto alguns pontos são considerados relevantes por um determinado autor ou em uma determinada proposta, não o são por outro e, mais do que isso, algumas vezes esses fatores sequer são mencionados. Parece não existir um argumento forte o suficiente que supere as limitações que podem ser observadas nos métodos propostos. Consequentemente, ainda não se consegue encontrar uma proposta que seja considerada e adotada pela maioria das Instituições (REINERT; REINERT, 2005, p. 05).

Nos últimos anos, o Estado tem proporcionado novas políticas de inclusão na Educação Superior no Brasil, através de diversas iniciativas, pode ser citado o Programa Universidade para Todos (PROUNI). Este programa federal concede bolsas parciais e integrais aos estudantes selecionados, para cursarem seus estudos nas Universidades particulares, ocasionando a abertura de novas vagas em instituições de ensino superior (IES) e possibilitando que todas as classes sociais possam estudar, através do ensino gratuito. Isto também se aplica às unidades de ensino privadas, visto que, devido à oferta ser maior que a demanda, ocasiona a diminuição no valor das mensalidades.

Com o decorrer dos anos, as IES públicas também sofreram transformações quanto à sua forma de gestão. Para Morton (2018), é necessário que as mudanças ocorram,

para que os Institutos de Educação possam permanecer viáveis, para sua sobrevivência. Conforme Dourado, Catani e Oliveira (2003, p. 20):

As IES públicas tiveram de buscar no mercado – quase sempre pela via da prestação de serviços remunerados, cobrança de taxas e/ou mensalidades e obtenção de financiamento privado para pesquisas e projetos acadêmicos - os recursos necessários para tentar recompor os orçamentos, que passaram a sofrer entraves burocráticos, atrasos e cortes, especialmente nas verbas para custeio (manutenção) e desenvolvimento institucional.

Diante desta realidade, uma nova gestão é necessária nas organizações, inclusive nas IES públicas. Para Diehl (apud Educação em Revista, 2009, p.24):

Um equívoco cometido com frequência em várias organizações, incluindo as IES, é que a redução inteligente de custos não se dá barateando recursos, mas aumentando sua produtividade. Um giz mais barato pode ser caro, se render menos. Esse raciocínio vale para praticamente todos os recursos. Outro aspecto importante, [...] é conseguir identificar os produtos (cursos e demais serviços) e clientes mais lucrativos. Para isso, conhecimento de mercado, derivado de gestores capacitados e pesquisa de marketing, é fundamental. Deve-se salientar, também, que muitas IES têm condições de buscar recursos financeiros não somente com a venda de cursos. Assessorias, editais públicos e privados, consultorias, serviços à comunidade e doações são fontes ainda pouco exploradas.

Ainda no entendimento de Diehl (idem, 2009, p. 24), “o mapeamento de processos indica várias oportunidades de melhorias, tanto em custos quanto em qualidade”. Os gestores devem estar cientes que tais medidas devem ser tomadas para alavancar os resultados. O mesmo autor menciona também que (ibidem, 2009, p. 24) “apostar em redução de custos sem ter ideia dos objetivos estratégicos pode inviabilizar a IES no longo prazo se, por exemplo, minar sua principal competência”. Percebe-se a importância da gestão eficaz na instituição, visto que os órgãos fiscalizadores exigem um retorno a sociedade, dos valores públicos investidos nas IES:

Intensificação da cobrança quanto aos seus resultados, levando-as a considerar sua responsabilidade na utilização dos recursos públicos, bem como quanto à qualidade dos serviços e processos por elas gerados. Em consequência, a busca de maior eficiência e eficácia tem estado no centro das atenções da política e da gestão universitárias, visando a garantir seu espaço público e criativo para responder, com qualidade e competência, às atribuições a elas destinadas pelas sociedades contemporâneas (DOURADO; CATANI; OLIVEIRA, 2003, p. 208).

### 2.2.1 A EDUCAÇÃO VISTA COMO UM SERVIÇO

Ao verificar-se a história, percebe-se que a educação já sofreu várias modificações, como as modalidades, os modos de ensinar, ou ainda, mudanças nas políticas de ensino pelas instituições. Para Lima e Cunha (2016), elas continuam a acontecer, ainda mais com o desenvolvimento das novas Tecnologias de Informações e Comunicação (TICs) que proporcionam, por exemplo, as aulas a distância. Essas novas tendências e oportunidades geram uma disputa por alunos, por novos clientes e, de igual forma, como qualquer outro segmento, geram concorrência entre os Institutos de Educação Superior. Desta forma, estas organizações podem ser analisadas e geridas como um ramo de negócio qualquer.

Para Ryon Braga, (apud Educação em Revista, 2009, p. 24) “o caráter empresarial no setor de ensino se iniciou, no Brasil, em função da concorrência”. Ainda conforme Diehl (2009) “é preciso perder um pouco do preconceito com a questão da gestão. Até há pouco tempo, palavras como mercado, gestão e lucro eram tabus nas IES”. Para que esta organização se mantenha e se desenvolva, neste mercado cada vez mais competitivo, vários fatores devem ser observados, e não somente considerar apenas uma organização no âmbito curricular ou docente.

A preocupação dos responsáveis pela gestão acadêmica durante muitos anos restringiu-se à organização dos currículos, à capacitação dos professores e ao acompanhamento rotineiro das atividades. O trabalho voltava-se aos aspectos pedagógicos, e os gestores não se envolviam nas demais questões que constituem o universo de uma instituição de educação superior, como aspectos financeiros, de planejamento e de organização administrativa (COLOMBO; RODRIGUES, 2011, p. 97).

Os gestores das IES estavam preocupados com fatores de ensino, esquecendo-se de acompanhar as demais atividades e procedimentos que englobam toda a instituição. Neste momento, necessitando de uma renovação na forma de gestão educacional, Colombo e Cardim (2010) apontam que:

Os gestores universitários não podem ignorar a crescente importância do cliente no sucesso empresarial [...] O reconhecimento do aluno como cliente é uma das tendências irreversíveis para as próximas décadas. Um cliente com direitos e deveres, como qualquer cidadão (COLOMBO; CARDIM, 2010, p. 34).

Por isso é importante o conhecimento do seu público-alvo, da segmentação do mercado envolvida, pois assim será possível verificar as principais atividades da

organização que geram valor para os clientes. Com essa nova mentalidade, novas maneiras de gestão surgem, sendo uma delas o controle econômico das IES. Devido aos fatos históricos da educação no Brasil, Colombo e Cardim (2010, p. 266) relatam que “houve um tempo em que palavras como **educação e negócio** não podiam ser pronunciadas numa mesma frase sem que fossem acompanhadas de uma saraivada de críticas”. Porém, as IES, por serem organizações com entradas e saídas de recursos financeiros, devem ser consideradas como empresas de negócio, pois segundo estes autores “a educação é um negócio e, portanto, deve ser tratado como tal” (idem, 2010, p. 267).

A educação vista desta forma possibilita as melhorias necessárias para que essa tenha sua perenidade e gerencie seus recursos de forma clara e planejada. Assim, é possível atender aos seus clientes de forma eficiente e ágil, visto que seu público é altamente instruído e possui contato direto com toda a organização. Além disso, estes clientes, alunos e discentes são formadores de opinião sobre a instituição, sendo cercado por inúmeros contatos que podem realizar a divulgação da Unidade Educacional:

Seu público é basicamente jovem, o nível de exposição é alto – ele está dentro de sua empresa, nos corredores, falando com seus funcionários quase todos os dias, por nove, dez meses, durante quatro até seis anos seguidos. Exigente, dinâmico e altamente tecnológico, o ‘consumidor’ do ensino é um formador de opinião de longo alcance e com muitos interlocutores (COLOMBO; CARDIM, 2010, p. 270).

Devido a estas características de seus clientes, os gestores das IES devem buscar o desenvolvimento e a capacitação para que ocorra o desenvolvimento sustentável em todas as áreas das suas Instituições de Ensino Superior, como defendido pelos autores Lima e Cunha (2016), inclusive com uma melhor gestão econômica da mesma, com a utilização eficiente dos recursos, baseado numa análise gerencial de custos.

Para Atkinson (2000, p. 77), uma empresa pode ser vista como uma sequência de atividades, na qual o desfecho final é a entrega do bem ou serviço para o seu cliente. Para este autor, as atividades podem ser classificadas da seguinte forma:

1. Atividades de entrada, ou atividades relacionadas à preparação para se fabricar um produto;
2. Atividades de processamento, ou atividades relacionadas à fabricação de um produto;
3. Atividades de saída, ou atividades relacionadas à negociação com o cliente;
4. Atividades administrativas, ou outras atividades que apoiam as três primeiras atividades. (ATKINSON, 2000, p. 77).

Assim, a sequência destas atividades determina a empresa. Esta relação gera uma cadeia de valor, onde cada um faz algo para acrescentar valor ao que é entregue ao cliente. Para Shank e Govindarajan (1997, p. 72) existem três etapas para desenvolver e utilizar uma cadeia de valor:

- Identificar a cadeia de valor do setor e atribuir custos, receitas e ativos às atividades de valor;
- Diagnosticar os direcionadores de custo regulando cada atividade de valor;
- Desenvolver vantagem competitiva sustentável através de um melhor controle de direcionadores de custos que os concorrentes ou reconfigurando a cadeia de valor.

Já conforme o pensamento de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 236), “o registro de uma despesa pode coincidir com a atividade de utilização dos bens ou serviços; ou pode ser posterior a essa atividade; ou, ainda, em casos excepcionais, pode preceder a ocorrência da atividade”. Conforme já explanado, as organizações que prestam a educação para a sociedade devem ser consideradas como organizações de serviço, pois possuem gastos e despesas, de igual forma as outras organizações prestadoras de serviço.

### **2.2.2 NECESSIDADE DA GESTÃO DE CUSTOS NAS IES PÚBLICAS**

A administração pública não se preocupou em desenvolver uma política de contabilidade de custos, visto que em seu histórico não houve exigências para tal, embora haja leis específicas que tratam deste assunto, como a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Alonso (1999) relata que o fator econômico conveniente não incentivou o Governo a implementar e abordar este assunto com mais ênfase. Este cenário alterou-se após os anos 80, em que o Brasil teve dificuldades com a crise fiscal do Estado e também devido à globalização, contexto em que a economia ficou exposta à concorrência internacional.

As mudanças no ambiente público tornaram-se mais acentuadas a partir da Lei Complementar nº101, que pretende estabelecer o equilíbrio fiscal entre os entes do Governo. Com isso, alguns fatores devem ser verificados e alterados na administração pública e uma nova forma de gerenciamento deve ser inserida nas organizações públicas, tendo em vista esta nova realidade que está presente no país:



Equilíbrio fiscal, transparência dos gastos públicos, a qualidade destes gastos a avaliação de desempenho das organizações públicas no tocante a custos e benefícios sociais, dentre outros. Passaram a ser exigidos por um instrumento legal, que revigorou algumas sanções – penais inclusive – para gestores públicos que não adequarem sua atuação a estes princípios (MIRANDA FILHO, 2003).

Portanto, faz-se necessário conhecer essa nova forma de gestão dos gastos públicos, pois conforme Alonso (1999, p.87) “o conhecimento dos custos dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”. Percebe-se a importância em se ter uma gestão de custos em qualquer organização pública, mas neste caso, especialmente nas IES, para Munteanu e Andrei-Coman (2011), uma educação de boa qualidade é um fator primordial num país em desenvolvimento.

A política de controle e análise de custos é de suma importância, pois “a Contabilidade de Custos passou de ferramenta de mensuração e controle, custos e lucro, para um instrumento fundamental para tomada de decisões gerenciais e de gestão empresarial” (GONÇALVES; ALEMÃO, 2013, p. 25). Na mesma linha de raciocínio, a Contabilidade de Custos trata dos gastos, que são “os sacrifícios financeiros realizados por uma organização no decorrer de suas operações” (idem, 2013, p.26).

Para Leone, as informações referentes a custos possuem importância para as tomadas de decisões de qualquer ordem e tipo nas organizações, auxiliando no desenvolvimento das principais diretrizes das empresas:

A Contabilidade de Custos refere-se hoje às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, não repetitivas, e, ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações (LEONE, 2009, p. 22).

Além destas considerações, os órgãos controladores das finanças públicas, como o Tribunal de Contas da União (TCU), impõem critérios que são analisados por auditorias, referente aos gastos públicos, incluindo as Instituições de Ensino. Para Crepaldi, a Contabilidade de Custos é um sistema utilizado para “identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações” (CREPALDI, 2009, p. 02). A organização

educacional deve estar ciente dos seus gastos, de quais valores necessita para sobreviver no mercado, informação que é necessária para qualquer organização moderna.

Leone (2009, p. 25) explica a importância destas ferramentas para a Gestão: “a Contabilidade de Custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”. Portanto é de fundamental importância para as organizações.

### 2.3 GESTÃO DE CUSTOS

Faz-se necessária uma abordagem de gestão de custos, pois os recursos são cada vez mais restritos, exigindo uma gestão ativa e eficaz no direcionamento e na aplicação destes valores, e “o custo de uma prestação de serviço público - uma consulta médica ou uma aula, por exemplo (X reais), traduz ou sumariza o que e como foram consumidos na forma de recursos humanos, materiais e equipamentos, para aquele fim” (GONÇALVES *et al.* apud GONÇALVES e ALEMÃO, p. 31, 2013).

Sendo assim, o uso destes recursos deve ocorrer de forma clara e transparente, e deve responder o que e como estes valores foram utilizados na prestação do serviço à sociedade. De posse dos dados e das informações sobre os custos envolvidos neste serviço, a gestão de custos:

Constitui-se em ferramenta essencial, fornecendo informações para o planejamento e a elaboração de indicadores de produto, de resultado e de processo, possibilitando a adequação de consumo e a criação de indicadores econômicos, financeiros e de desempenho, garantindo a qualidade final do produto ou serviço entregue à comunidade (idem, p. 31, 2013).

Para Porter (1980), existem três tipos de vantagem competitiva: o custo, diferenciação e segmentação. O custo ocorre quando uma IES pode entregar um serviço de qualidade, porém com um menor custo em relação às demais instituições. É a redução dos custos econômicos, com prestação dos serviços padronizados que atendam aos consumidores pelo menor custo (ROTHSCHILD; WHITE, 1995).

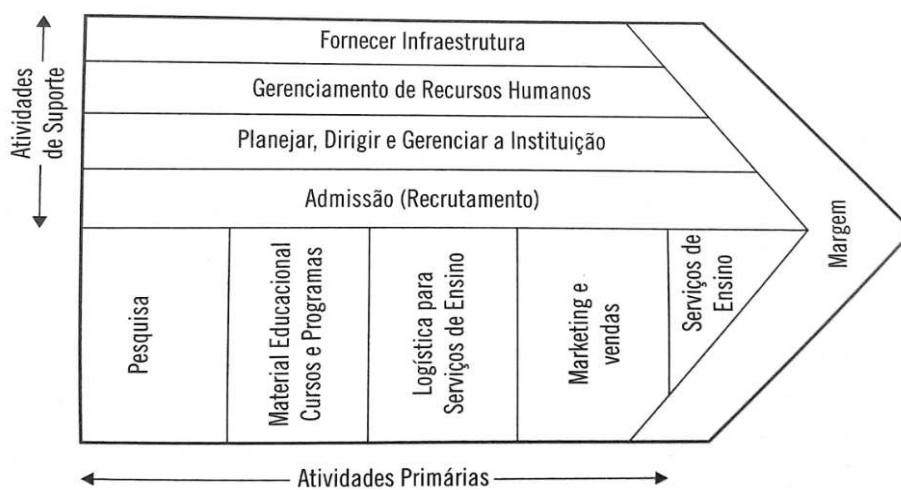
Colombo e Cardim (2010, p. 69) relatam que a liderança em custos “envolve o controle dos *drivers* de custo, incluindo reorganização e reconfiguração da cadeia de valor. Para se conseguir uma vantagem competitiva via estratégia em liderança de custos, é necessário um controle rígido sobre as despesas”. Para que as organizações possam desempenhar esse controle das despesas, primeiramente as mesmas devem conhecer seus

custos, e posteriormente desenvolver metodologias para o seu controle, através das ferramentas disponibilizadas pela Gestão de Custos. Para Iudícibus (2009, p. 153), “o que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção e a venda do produto (ou serviço) da entidade”.

Neste mesmo pensamento, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 232) relatam que “as despesas constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas [...] as despesas indicam o gasto de serviços de fatores relacionados direta ou indiretamente à produção e venda do produto da empresa”. Assim sendo, as organizações devem atentar para esta liderança em custos, com mecanismos que possam assegurar a sua implantação nas instituições, tanto públicas como privadas.

A vantagem competitiva, com a liderança em custos, é uma tendência, visto que o preço dos produtos e/ou serviços possuem este item como fator principal para estipular o lucro recebido. Para Colombo e Cardim (2010, p. 72), “a cadeia de valor para instituições no mercado educacional pode diferenciar-se quanto ao escopo [...]. A cadeia de valor consiste em cinco atividades primárias de valor [...]. Também existem quatro atividades de suporte”. A seguir visualiza-se, a Figura 4, com todas estas atividades que geram valor para uma IES.

Figura 4: Atividades que geram valor para uma IES



Ao realizar-se essa discussão sobre a Gestão em IES, percebe-se uma ausência da Gestão de Custos nas mesmas, sendo que a avaliação econômica das IES é precária, possuindo-se poucas informações sobre a efetividade dos gastos consumidos e a sua

aderência aos produtos que a IES entrega. A estratégia também é de suma importância para a organização, visto que, conforme Ansoff e McDonnell (1993, p. 75):

A estratégia é uma ferramenta que oferece importante ajuda para lidar com a turbulência enfrentada pelas empresas, a perda de relevância sentida pelas universidades, a deterioração de organismos de cumprimento da lei, o declínio de sistemas de apoio à saúde, o congestionamento urbano. Portanto, merece atenção como uma ferramenta de gestão, não apenas para a empresa como também para uma ampla gama de organizações sociais.

As organizações diariamente se deparam com decisões que precisam ser tomadas, sendo que estas podem ser proveitosas para a empresa, gerando crescimento e desenvolvimento, com lucros, ou decisões errôneas que podem gerar grandes prejuízos para organização. Em alguns casos, estas atitudes incorretas podem gerar, inclusive, a falência. Assim sendo, a contabilidade de custos pode ser classificada sob várias abrangências nas empresas (SANTOS, 2015, p. 29):

- Abrangência e aplicação contábil;
- Abrangência e aplicações vinculadas ao planejamento;
- Abrangência e aplicações voltadas à gestão econômico-financeira mercadológica;
- Abrangência e aplicações voltadas ao controle.

Referente à abrangência contábil, item de estudo deste trabalho, o conhecimento dos custos em uma organização proporcionam diversas avaliações. Conforme Santos, podem ser os seguintes elementos de avaliação:

As principais aplicações contábeis do custo estão relacionadas aos seguintes elementos:

- Avaliação dos estoques;
- Avaliação de imobilizações próprias para uso futuro na própria empresa;
- Avaliação de bens de fabricação própria, para uso futuro na própria empresa;
- Avaliação dos serviços prestados (Idem, 2015, p. 29).

Ainda conforme este autor, a contabilidade de custos possui como característica essencial o auxílio ao controle, podendo ser executado nas mais diversas áreas numa organização que utiliza esta ferramenta como forma de aumentar os lucros e manter-se competitiva neste mercado altamente competitivo.

A contabilidade de custos é, também, na sua essência, um instrumento de controle. Esse controle pode assumir várias dimensões, destacando-se o:

- Controle do planejamento;
- Controle dos materiais;
- Controle do processo e da administração;

- Controle do ciclo operacional (Ibidem, 2015, p. 36).

Percebe-se a importância dessa para as organizações; uma IES, embora seja uma organização complexa, deve utilizar estas ferramentas para melhor gestão, tanto em termos técnicos, mas principalmente quanto a eficiência econômica e quanto a utilização dos recursos públicos, considerando que isto é necessário para que as organizações possam sobreviver em médio e longo prazo. O próximo tópico buscará demonstrar, através da revisão da literatura, a importância dos custos nas empresas de serviços.

### **2.3.1 ESTRUTURA E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS**

Durante os registros históricos, percebe-se que sempre houve algum tipo de contabilidade. As organizações necessitam desta ação para haver um controle sobre seus produtos/serviços e a formação dos preços de venda. Conforme Martins (2010, p. 19), até meados da Revolução Industrial existia apenas a Contabilidade Financeira, sendo que o contador realizava o controle dos estoques e a valoração dos produtos para venda. Neste período surge a Demonstração de Resultados das empresas comerciais.

Já com o desenvolvimento da indústria, o contador teve mais dificuldades para verificar o balanço e conferência dos resultados, visto que agora a empresa não era apenas comercial, mas também industrial, gerando a necessidade de mais informações e dados, para que pudesse realizar a contabilidade dos estoques e a valoração dos seus produtos ou serviços. Isso resultou no surgimento da Contabilidade de Custos. Ainda conforme Martins (2010, p. 21), “a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Utiliza-se esta terminologia quando se trabalha com bens ou serviços que são utilizados para produção de outros bens ou serviços.

Para Ferreira (2007, p. 25), “a contabilidade de custos é um processo de obtenção de custos e pressupõe a contabilização e registro da informação”. Segundo ele, a contabilidade de custos serve como base para a contabilidade de gestão e a contabilidade geral.

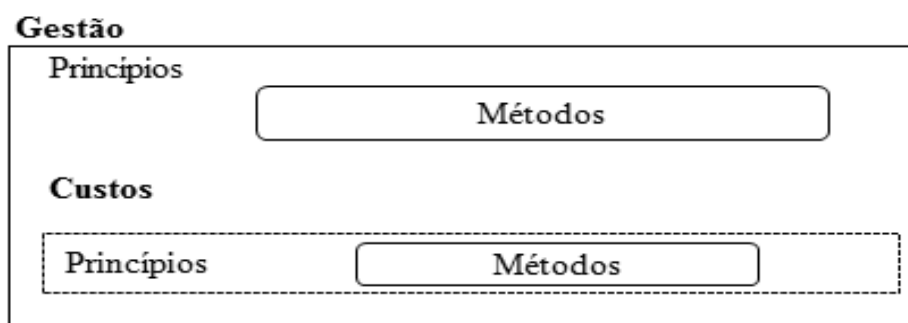
Segundo a visão de Bornia, “o sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão. Portanto, o sistema de custos deve estar em sintonia com o de gestão para que as informações geradas produzam bons resultados” (BORNIA, 2010, p. 53).

Assim, o sistema de custos deve adaptar-se às carências do sistema de gestão, a fim de que os administradores das organizações possam utilizar as informações de forma correta.

[...] Para enfrentar o atual ambiente competitivo que se apresenta à empresa moderna, é necessário que o sistema de gestão adapte-se a essa situação, desenvolvendo novos princípios e métodos apropriados ao novo contexto. Naturalmente, o sistema de custos deve acompanhar esta evolução, sob pena de se tornar inútil ou, pior, fornecer informações que levem a decisões incorretas (BORNIA, 2010, p. 32).

Para ilustrar este entendimento de Bornia segue-se a Figura 5. Obtém-se uma compreensão de como estão alinhadas as gestões de custos e a própria gestão das organizações. Percebe-se que as mesmas se complementam, e deve haver uma inter-relação entre as informações geradas.

Figura 5: Sistema de Gestão e Sistema de Custos



Fonte: (BORNIA, 2010, p. 32).

Leone (2009, p. 21) diz que a “Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”. Embora seja complexo, é de fundamental importância nas organizações, conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 21), “compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de direcionadores de custo em ação em uma determinada situação”. Estas informações são extremamente importantes para que a alta gerência possa tomar as decisões corretas, com base nos dados levantados. A Figura 6 auxilia na compreensão dos Custos como sendo um centro processador de informações.

Figura 6: Contabilidade de Custos como um centro processador de informações



Fonte: (LEONE, 2009, p. 25).

Com o avanço da Tecnologia da Informação (TI), as informações estão mais acessíveis, assim auxiliando os gestores nas tomadas de decisões, a médio e longo prazo.

Referente a uma visão geral dos custos numa organização, Leone relata que o sistema possui vários estágios, com diferentes etapas, na qual todos são responsáveis pelo levantamento das informações e posteriormente, a sua aplicação, através da melhoria contínua, para atingir os objetivos propostos pela organização.

Santos (2015) relata que um sistema de custos deve satisfazer às necessidades de ordem e/ou administrativa e atender, também, as demandas relacionadas ao fisco, necessárias conforme a legislação em vigor, que são exigidos pela tributação do Estado.

Para Crepaldi, a Contabilidade de Custos “planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos” (2009, p. 02). Diante da competição acirrada em tempos de globalização, as organizações devem tomar posse destas ferramentas, e realmente desenvolver uma gestão de custos nas suas dependências, pois ainda conforme este autor “uma organização necessita ter uma contabilidade de custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado” (CREPALDI, 2009, p. 02).

Já conforme Ferreira (2007, p. 29), o método de custeio relaciona-se com o “sistema de custeio e com o sistema de identificação e acumulação de custos por meio da lógica de identificação e acumulação e à luz do sistema de custeio, o método faz a alocação dos custos para conhecer os valores dos diversos objetos de custeio”. Percebe-se a lógica envolvida na transformação dos recursos em produtos e/ou serviços nas organizações. Percebe-se que o gestor possui um espaço importante nas decisões da empresa, deve possuir conhecimento sobre os processos e atividades desempenhadas na organização, juntamente com os custos e gastos envolvidos e as transformações ocorridas

na instituição (FERREIRA, 2007). A seguir, no próximo tópico, haverá a discussão sobre os principais conceitos e terminologias referentes à Gestão de Custos nas organizações.

### 2.3.2 TERMINOLOGIA DE CUSTOS

Ao verificar-se a literatura, encontram-se diversas definições sobre os termos que compõem a Contabilidade de Custos. A seguir serão apresentados alguns conceitos relacionados sobre este assunto. **Custo** e **Despesa** não são sinônimos, possuem a sua própria definição, como também, **Perda**, **Desperdício**, **Investimento** e **Gasto**.

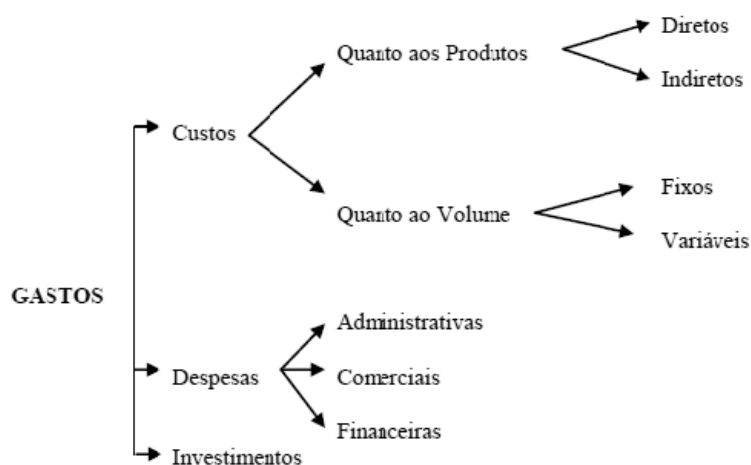
Conforme Martins (2010, p. 24), o **Custo** “é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, ou seja, o custo é um gasto necessário em todas as organizações. Para Atkinson (2000, p. 85), os custos “refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos. Realizando as mesmas coisas com menos recursos e, portanto, menores custos, significa que a empresa está tornando-se mais eficiente”. Ou seja, neste caso a empresa alcança a eficiência econômica, na qual os custos são cada vez menores se comparado aos anteriores, para realizar o mesmo serviço.

Para o dicionário de Economia, custo “é o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos” (GREENWALD, 1965, p. 121). Ou seja, o envolvimento de todos os fatores operacionais e materiais para que uma empresa forneça o seu produto/serviço para os seus clientes.

A **Despesa** é definida como “o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. A despesa é geralmente dividida em administrativa, comercial e financeira” (BORNIA, 2002, p. 40). Ou seja, a despesa engloba todos os procedimentos externos, que dão suporte a produção em si, o departamento de compras, vendas, marketing e a alta direção da organização. Na Figura 7 pode-se visualizar as classificações dos Gastos conforme o consumo dos recursos.



Figura 7: Classificação dos Gastos em uma organização



Fonte: (MEGLIORINI, 2012).

Crepaldi (2009, p.11), entende que as despesas são necessárias para o bom funcionamento da instituição, sendo classificadas conforme a área onde as mesmas ocorrem, podendo ser fixas ou variáveis, sendo quatro as principais despesas operacionais: administrativas, comerciais, financeiras e tributárias.

Para Bornia **Perda** é o “valor dos insumos consumidos de forma anormal [...] o trabalho que aumenta os gastos e não agrega valor ao produto, nem do ponto de vista do consumidor, nem do empresário. Ou seja, os gastos não eficientes” (2010, p. 17). As perdas devem ser eliminadas, visto que elas não contribuem com a agregação de valor aos produtos/serviços prestados pela organização aos clientes, consequentemente acarretando em menor lucro e maior custo para o funcionamento da empresa (BORNIA, 2010). Já para Viceconti e Neves (2013, p. 15), a Perda é “um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa”.

**Desperdício** é “o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo [...] além das perdas anormais, engloba, também, as ineficiências normais do processo” (BORNIA, 2010, p. 17). Os desperdícios anormais são aqueles que não deveriam ter acontecido, considerando o sistema operante, por isso eles podem ser eliminados em curto prazo, visto que podem ser facilmente identificados em um processo. Já os desperdícios normais são conhecidos, pois fazem parte do sistema de produção e, portanto, devem ser eliminados num período de longo prazo, através de melhorias contínuas nos processos da empresa.

Para o conceito de **Investimento**, Bornia (2010, p. 18) define como sendo “o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, os quais poderão ser empregados em períodos futuros”. Ou seja, as organizações necessitam realizar os

investimentos, visto que serão usados no futuro, para otimizar os processos e o atendimento aos clientes de forma rápida e eficaz.

Conforme Martins (2010, p. 24), **Gasto** é a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Desta forma, gasto é o uso dos recursos para alavancar os negócios da organização. Já pelo entendimento de Bornia (2010, p. 15), “gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não. Não é sinônimo de Desembolso, o qual é o ato do pagamento, que pode ocorrer em momento diferente do gasto”. Assim sendo, o gasto conforme este autor é o dispêndio financeiro para adquirir tudo que necessita para o seu funcionamento, podendo ser pago num tempo presente ou futuro, caso seja parcelado.

### 2.3.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

A análise gerencial de custos possui uma classificação para os custos, conforme as características que cada item possui e como se envolve na organização, para a entrega do produto/serviço para os seus clientes, trabalhar-se-á os principais. Neste primeiro momento, faz-se necessária a diferenciação de custo total e custo unitário. **Custo Total** é o montante dos recursos usados para se produzir algo ou prestar algum serviço, já **Custo Unitário** é o custo necessário para se produzir apenas uma unidade (MARTINS, 2010).

A classificação também pode ocorrer considerando-se a sua relação com o volume de produção, podendo ser: **Custos Fixos** “são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume produção” (BORNIA, 2010, p. 19). E os **Custos Variáveis** “estão intimamente relacionados com a produção, isso é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa” (idem, 2010, p.19); caso o período considerado seja extenso, todos os custos tornam-se variáveis. Para Horngren, Datar, e Rajan (2015), há outra forma de classificar os custos fixos e variáveis. O Custo Fixo continua inalterável no total, por certo período, embora haja variações no nível relativo das atividades ou volume total. O Custo Variável altera-se no total proporcionalmente as mudanças no nível relativo das atividades ou do volume total.

Bornia (2010, p. 21) entende que os custos também devem ser separados em diretos e indiretos. “Outra classificação bastante importante para as tomadas de decisões é a separação dos custos em diretos e indiretos”. Os **Custos Diretos** “são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos [...] a alocação e a análise desses custos são relativamente simples” (Idem, 2010, p. 21). Já os **Custos Indiretos** “não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso [...]. A problemática da alocação dos custos indiretos aos produtos e análise dos mesmos dá origem ao que vamos denominar métodos de custeio” (BORNIA, 2010, p. 21).

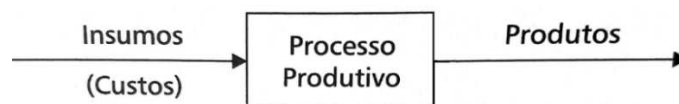
Outra classificação refere-se à importância dos custos, para a tomada de decisões, podendo ser custos relevantes e não relevantes. **Custos Relevantes** “são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada” (BORNIA, 2010, p. 21) e **Custos não relevantes** “são os que independem da decisão tomada” (idem, 2010, p. 21). Também existe a classificação pela possibilidade de eliminação, podendo ser **custos fixos elimináveis**, que “são aqueles que podem ser eliminados em curto prazo caso a empresa encerre temporariamente suas atividades” (ibidem, 2010, p. 22). E os **custos fixos não elimináveis** que “não são passíveis de eliminação em curto prazo” (ibidem, 2010, p. 22).

Encontram-se ainda outras classificações, como **custos de oportunidade**, que “não representam o consumo dos insumos pela empresa, mas o quanto alguém deixou de ganhar pelo fato de ter optado por um investimento ao invés de outro” (BORNIA, 2010, p. 22). **Custos desembolsados** “são pagamentos efetuados no presente” (idem, 2010, p. 23) e **custos não desembolsados** que “são custos que não implicam em desembolso no período” (ibidem, 2010, p. 23). Já os **custos de transformação** “são a soma dos custos de mão de obra direta com os custos indiretos de fabricação” (BORNIA, 2010, p. 23). No próximo tópico, abordar-se-á os sistemas de custos e a importância de sua compreensão nas organizações.

### 2.3.4 SISTEMAS DE CUSTOS

A organização pode ser vista como um processo na qual a empresa recebe os insumos, gerando um determinado custo e através dos diversos departamentos e processos, ela transforma este insumo e entrega ao cliente o seu produto e/ou serviço, como no caso estudado. Isto é defendido por Bornia (2010). Na Figura 8, pode-se visualizar a empresa como um processo.

Figura 8: A organização vista como um processo



Fonte: (BORNIA, 2010, p. 31).

O sistema de custos irá “decidir o que deve ser considerado (qual informação é importante), para em seguida, analisar como a informação será obtida (de que forma será a operacionalização do sistema)” ponto de vista do autor Bornia, (2010, p. 31). Assim, os sistemas de custos são analisados e entendidos através de duas perspectivas, sendo os Princípios de Custeio a variabilidade dos custos, e os Métodos de Custeio, a alocação dos custos, os quais serão discutidos a seguir.

#### 2.3.4.1 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

É o modo de alocar o custo de produção de um certo serviço ou produto, ou seja, os custos variáveis ou fixos orientam o tratamento das informações. Para Bornia (2010) e Kliemann Neto (2017), a variabilidade dos custos pode ser classificada em três grandes princípios de custeio, destacados a seguir, como sendo:

I. Custeio por Absorção Total: aqui todos os custos fixos e variáveis são distribuídos para a produção, inclusive as perdas;

II. Custeio por Absorção Ideal: apenas uma parcela ideal (normal) dos custos fixos é distribuída à produção;

III. Custeio Variável: neste caso, os custos fixos não são distribuídos à produção.

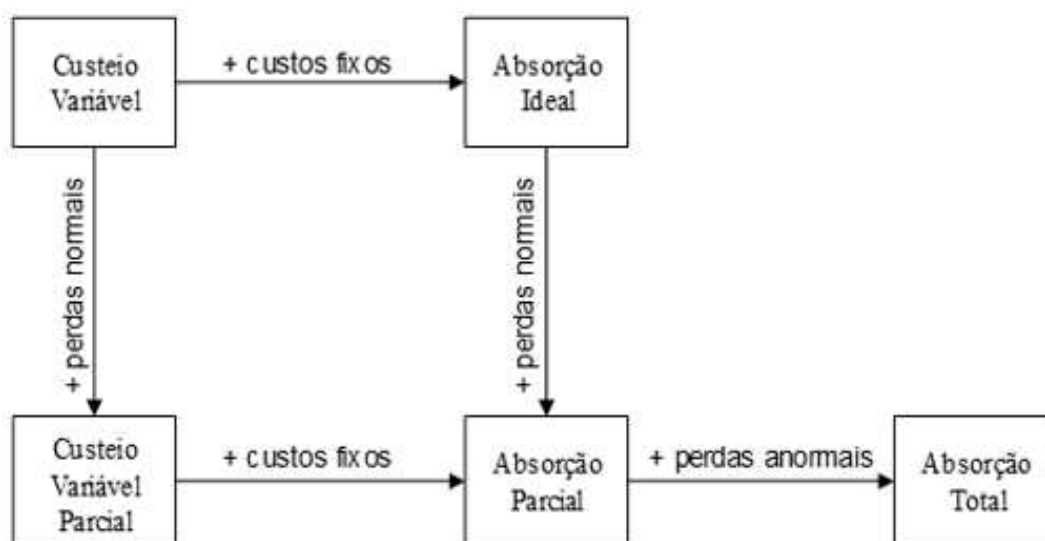
Beber *et al.* (2004), acrescentam dois novos conceitos, em uma nova abordagem dos Princípios de Custeio:

IV. Custeio Variável Parcial: origina-se do custeio variável, ocorrendo a agregação dos custos das perdas normais resultantes das quebras, sobras, refugos e retrabalhos considerados;

V. Custeio por Absorção Parcial: se origina do custeio por absorção ideal, porém inclui as perdas normais, como os refugos, ociosidade, quebras e/ou sobras.

A Figura 9 apresenta um esquema comparativo dos Princípios de Custeio, englobando-os segundo esta nova abordagem.

Figura 9: Princípios de Custeio, segundo a nova abordagem



Fonte: BEBER et al. (2004, p. 05)

No Quadro 2 tem-se um resumo com as principais características de cada princípio de custeio, como o conceito usado, a alocação das perdas normais e anormais, necessidade da definição da capacidade, aplicabilidade e a relevância para o processo de medição das perdas.

Quadro 2: Principais características dos Princípios de Custeio

Princípio de custeio	Variável	Variável parcial	Absorção ideal	Absorção parcial	Absorção total
Conceito usado	Custo variável	Custo variável	Custo	Custo	Gasto
Alocação das perdas normais aos produtos	Não	Sim	Não	Sim	Sim
Alocação das perdas anormais aos produtos	Não	Não	Não	Não	Sim
Necessidade de definição de capacidade	Não	Não	Sim	Sim	Não
Parcela apropriada	Variável	Variável	Fixa + variável	Fixa + variável	Fixa + variável
Aplicabilidade	Gerencial – curto prazo	Gerencial – curto prazo	Gerencial – médio e longo prazo	Gerencial – médio e longo prazo	Fisco
Relevância para processo de medição de perdas	Média	Alta	Alta	Alta	Baixa

Fonte: Adaptado de Bornia (1995) apud Beber *et al.* (2004).

#### 2.3.4.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

O método é a parte operacional do sistema de custos. Refere-se à maneira da obtenção da informação e como se relaciona com os procedimentos da estrutura, é “a parte operacional do mesmo, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações” (BORNIA, 2010, p. 30). Os Princípios de Custeio somados aos Métodos de

Custeio resultam no Sistema de Custeio, conforme afirmado por Kliemann Neto (2017).

Os Métodos de Custeio encontrados na literatura pesquisada são os seguintes:

- 1) Custo-Padrão;
- 2) Centro de Custos;
- 3) UEP – Unidade de Esforço de Produção;
- 4) ABC/ABM – *Activity-Based Costing/Activity-Based Management*;
- 5) TDABC – *Time-Driven ABC*.

Nas próximas seções os mesmos serão discutidos, considerando a relevância que possuem com o estudo desenvolvido nesta dissertação. Portanto, detalhar-se-á apenas o Método relacionado à pesquisa desenvolvida neste trabalho, item 2, os demais serão vistos de forma genérica e superficial, conforme seguem descritos a seguir.

#### **2.3.4.2.1 MÉTODO CUSTO-PADRÃO**

Entre os diversos métodos de custeio existe o Custo-padrão. Esta ferramenta auxilia as organizações na fixação de padrões de desempenho desejadas e na definição e caracterização das diferenças verificadas, direcionando, assim, a busca das causas. Para Martins (2010, p. 316), “a mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-padrão, que tanto pode ser usado com o Custeio por Absorção como com o Variável”. Ou seja, este método de custeio facilita o gerenciamento de custos nas organizações, sendo uma ferramenta de padronização dos custos. Conforme Bornia (2010, p. 76):

O objetivo principal do procedimento do custo-padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. A ideia básica do uso de custos para controle é fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder-se à comparação com os custos realmente ocorridos. As diferenças existentes entre o padrão e o real são, então, evidenciadas e analisadas. Assim, o procedimento do custo-padrão consiste em:

1. fixar um custo-padrão, o qual servirá de referência para a análise dos custos;
2. determinar o custo realmente incorrido;
3. levantar a variação (desvio) ocorrida entre o padrão e o real; e
4. analisar a variação, a fim de auxiliar a procura pelas causas (motivos) que levaram aos desvios.

A determinação do padrão dependerá dos objetivos a que a empresa esteja proposta, podendo ser com maior ou menor precisão. O padrão chamado de ideal é usado para objetivos em longo prazo, pois utiliza-se um maior detalhamento e é mais rígido.

Entre algumas vantagens decorrentes da utilização deste método podem-se citar: avaliação do desempenho, a indução a um melhor desempenho e auxílio na elaboração de orçamentos (KLIEMANN NETO, 2017).

#### 2.3.4.2.2 MÉTODO DOS CENTROS DE CUSTOS

O método de custeio baseado nos centros de custos é a alocação de custos mais usado no mundo e em nosso país. Possui grande escala de utilização. Sua organização representa a metodologia da contabilidade de custos tradicional, geralmente baseada no organograma da empresa. A definição dos centros de custos conforme Bornia é a seguinte (BORNIA, 2010, p. 89):

Os centros são determinados considerando-se o organograma (cada setor da empresa pode ser um centro de custos), a localização (quando partes da empresa encontram-se em localidades diferentes, cada local pode ser um centro), as responsabilidades (cada gerente pode ter sob sua responsabilidade um centro de custos) e a homogeneidade.

A divisão da empresa em centro de custos, ou a departamentalização, são ações que facilitam o controle dos custos e a determinação com maior precisão dos custos dos produtos ou serviços oferecidos pela organização. A utilização desta ferramenta antecede a implantação dos métodos, como o ABC (*Activity-Based Costing*) ou a UEP (Unidade de Esforço de Produção). Crepaldi relata que (2009, p. 94):

Centro de custo é a unidade mínima de acumulação de custos, embora, não seja necessariamente uma unidade administrativa, isto só ocorrendo quando ele coincide com o próprio Departamento. Na maioria das vezes, um Departamento é um Centro de Custo, mas, em outras situações, podem existir diversos Centros de Custos dentro de um mesmo Departamento. O Centro de Custo se baseia na divisão da empresa em setores ou centros com atividades homogêneas, em que se podem caracterizar as despesas fixas pertencentes a cada um, ou seja, é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos.

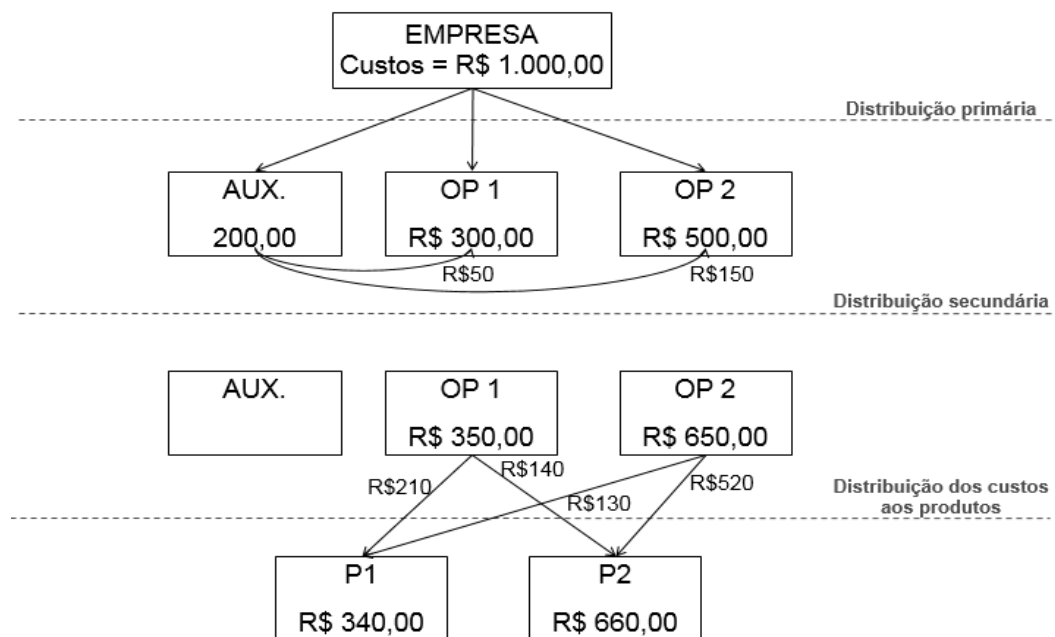
Assim sendo, o Centro de Custos é o local da empresa onde ocorrem atividades semelhantes, utilizando os custos fixos também a mínima subdivisão dos custos indiretos. Para que este método seja implementado em uma organização, existem cinco principais fases, conforme estabelecido por Bornia (2010, p. 92):

1. Separação dos custos em itens;
2. Divisão da empresa em centros de custos;
3. Identificação dos custos com os centros (distribuição primária);

4. Redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
5. Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

A Figura 10 exemplifica a distribuição dos custos conforme determinado pelas principais fases, ou seja, distribuição primária, secundária e a distribuição dos custos aos produtos, sendo esta a distribuição final.

Figura 10: Distribuição dos custos aos serviços/produtos



Fonte: Adaptado de Bornia (2010, p. 91).

Estas distribuições dos custos utilizando o método dos centros de custos ocorrem quando se objetiva realizar a alocação dos custos aos 'produtos', mas também "muitas vezes, o objetivo do sistema é o controle dos custos e o apoio ao planejamento. Nesses casos, a identificação dos custos com os centros (passo 3) já produz as informações desejadas" (BORNIA, 2010, p. 92), portanto, não sendo necessário executar todas as etapas, apenas identificar os custos, conforme a distribuição primária.

No entendimento de Megliorini, os custos podem ser alocados conforme quatro etapas, sendo através da apropriação direta, rastreamento e o rateio, conforme destacado a seguir:

- a) Apropriação direta, quando é possível identificar o recurso com uma atividade específica.
- b) Rastreamento por meio de direcionadores que melhor representam a relação entre o recurso e a atividade. São exemplos de relação o número de funcionários, a área ocupada, o consumo de energia, etc.
- c) Rateio, quando não houver condições de apropriação direta nem por rastreamento.
- d) Efetua-se o rateio considerando uma base que seja adequada (MEGLIORINI, 2012, p. 190).



### 2.3.4.2.3 MÉTODOS UEP, ABC/ABM E TDABC

Também os demais métodos de custeio, itens 3, 4 e 5 relacionados na seção 2.3.4.2, serão citados de forma ampla e generalizada, visto que não possuem afinidade com a área de serviços ou são complexos de serem implementados em uma organização sem estrutura para recebê-los. Os mesmos serão comentados a seguir.

O método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) é um método vinculado com a área industrial e neste caso não se refere com o estudo desenvolvido nesta pesquisa. Portanto não vai ser comentado, visto que a área de abrangência desta pesquisa faz menção à prestação de serviços.

Quanto aos métodos ABC/ABM (*Activity-Based Costing/Activity-Based Management*) e o TDABC (*Time-Driven ABC*), são muito recomendados para apuração dos custos nas organizações conforme os interesses quanto aos itens de custos e o ambiente de custeio. Porém, conforme já mencionado anteriormente, as IES são muito complexas, tornando quase que inviável a implantação destes métodos em específico, devido à enorme quantidade de informações que fazem parte das suas atividades que devem ser levantadas para a aplicação desses métodos e procedimentos diários.

O ABC é um método cuja implementação é onerosa e complexa, pois demanda grande quantidade de informações e sofre com a resistência cultural tanto quanto à implantação bem como a sua manutenção (KAPLAN; ANDERSON, 2007). Esses entraves somados à dificuldade de implantar e manter certos controles das atividades, bem como a carência de informações (em especial na área pública), a tentativa de adoção do método poderia facilmente incorrer em desestimular a continuidade do projeto, o seu abandono por absoluta falta de recursos, oportunidade ou disposição, ou ainda, a implantação de forma superficial, o que acarretaria em perda da qualidade.

Em contrapartida ao método ABC, Kaplan e Anderson (2007) desenvolveram o método TDABC. Sendo considerado uma simplificação do ABC cuja principal característica é facilitar a identificação de custos através do uso de equações de tempo. Ele exclui a necessidade de entrevistas com os funcionários das empresas para a alocação de custos às atividades, bem como a necessidade de grandes bancos de dados. Ele desenvolve-se direcionando diretamente o custo dos recursos aos objetos de custos por meio de uma referência simples que demanda o custo de fornecimento da capacidade de

um departamento/processo, e o tempo de execução de cada tarefa/atividade por departamento/processo.

Segundo Dalmácio et al. (apud. Kaplan e Anderson 2007), no método ABC, a entrevista com os funcionários informa o percentual de dedicação de um determinado recurso à realização de uma atividade. Porém, nessa abordagem, há uma tendência de que as pessoas aloquem 100% de cada recurso às atividades, não considerando para isso tempos ociosos (ou dedicados a outras atividades não especificadas). Assim o somatório dos custos totais atribuídos às atividades resulta no total das despesas incorridas no período. Já na abordagem TDABC, utiliza-se o conceito da Capacidade Prática, que considera a existência de ociosidade (e/ou dedicação a outras atividades). Dividindo-se o total de Despesas pela capacidade prática, obtém-se a Taxa de Custo do Departamento. E ao invés do percentual de dedicação as atividades, se estima o tempo necessário (ou elabora-se uma Equação de Tempo) para a realização de cada atividade. O produto da Taxa de Custo pelo tempo (ou equação de Tempo) resulta no custo de cada atividade. Dessa forma, além de obter o custo da prestação dos serviços, consegue-se obter medidas de avaliação do desempenho do departamento.

Observa-se, então, conforme Bornia (2010), que para compreender e atender as necessidades das etapas de identificação e atribuição dos custos referente às atividades importantes dos processos pode-se buscar um sistema de custeio tradicional, dividido em setores, geralmente conforme o organograma, a estrutura organizacional da instituição, ou seja, por Centro de Custos.

As organizações estão definidas através de uma estrutura, “um agrupamento formal das atividades logísticas e administrativas na empresa, que acabou sendo conhecido como estrutura organizacional” (ANSOFF; MCDONNELL, 1993, p. 357) sendo organizadas e tendo uma distribuição das atividades, conforme a hierarquia dos órgãos internos. Ainda conforme estes mesmos autores, “a estrutura é a organização de tarefas, papéis, autoridade e responsabilidade pela qual a empresa executa seu trabalho. [...] O propósito da estrutura é apoiar o comportamento da empresa” (Idem, 1993, p. 409).

Campagnolo (2009) relata as principais características dos métodos de custeio, conforme pode-se verificar no Quadro 3.

Quadro 3: Principais características dos Métodos de Custeio

<b>Método</b>	<b>Custos de MP</b>	<b>CIF</b>	<b>Mensuração das perdas</b>	<b>Despesas de estrutura</b>	<b>Complexidade de implementação</b>	<b>Custo de implementação</b>	<b>Necessidade de informações</b>
<b>Custo-Padrão</b>	Bom	Não considera	Bom para custos de MP	Ruim	Média	Médio	Média
<b>Centros de Custos</b>	Não considera	Insuficiente	Ruim	Regular	Simples	Baixo	Pequena
<b>UEP</b>	Não considera	Eficaz, foco na área industrial	Bom detalhamento por operação e produto	Ruim	Média	Médio	Média
<b>ABC</b>	Não considera	Eficaz, foco nas áreas de apoio	Superficial	Bom	Alta	Alto	Grande
<b>TDABC</b>	Não considera	Eficaz, foco nas áreas de apoio	Bom detalhamento, sem estratificação	Bom	Média	Médio	Média

Fonte: adaptado de Campagnolo (2008) e Campagnolo *et al.* (2009) apud Andriotti (2016).

Tanto os princípios de custeio, como os métodos de custeio podem ser utilizados em conjunto, ou seja, mais de um no mesmo instante, pois os mesmos se complementam. Pode-se utilizar através de várias combinações, tanto dos princípios, como dos métodos, conforme os objetivos da organização frente ao levantamento, análise e divulgação dos custos (BORNIA, 2010).

Ainda conforme o entendimento de Campagnolo (2009), tem-se um resumo das particularidades dos métodos de custeio, complementando as informações relatadas no quadro anterior, mas agora sob novo enfoque, conforme Quadro 4.

Quadro 4: Principais particularidades dos Métodos de Custeio

	CENTROS DE CUSTOS	ABC	TDABC	UEP
Custos de matéria-prima	Não considera	Não considera	Não considera	Não considera
Eficiência na apropriação de custos de transformação	Considerado ineficaz devido ao grau de rateio	Indicado para organizações com custos de transformação representativos, particularmente na área de apoio	Indicado para organizações com custos de transformação representativos, particularmente na área de apoio	Indicado para organizações com custos de transformação representativos, particularmente na área industrial
Análise de perdas	Por estar estruturado por departamentos dificulta a correta identificação das perdas	Superficial e feita de forma consolidada, sem detalhamento por operação ou produto	Proporciona um grau satisfatório de análise de perdas, mas não detalhada por operação e por produto	Proporciona uma boa avaliação de perdas na área industrial, detalhada por operação e por produto
Implementação	Simple e fácil	Dificuldade alta. Considerada complexa devido à quantidade de informações necessárias	Dificuldade média. Em comparação com o ABC exige uma menor quantidade de informações	Dificuldade média. Assim como o TDABC, exige menor quantidade de informações frente ao ABC. Entretanto, exige um bom detalhamento das informações operacionais nas etapas iniciais de implantação.
Resistência dos colaboradores à implementação	Baixa	Alta	Média	Média
Custo de implementação	Baixo	Alto	Médio	Médio
Facilidade de atualização	Simple e fácil, mas não representativa	Atualização complexa devido ao alto grau de informações necessário	Média, porque exige revisão de critérios de rateio	Grande, pois apóia-se em padrão de referência
Banco de dados	Pequeno	Grande	Médio	Médio

Fonte: (CAMPAGNOLO, 2009, p. 09).

Como visto anteriormente, a própria definição de custos supõe que a Contabilidade de Custos seja dirigida especificamente às empresas industriais, visto que nestas ocorre a transformação da matéria-prima em produtos acabados, com toda organização envolvida nos seus diversos processos e gastos necessários para tal procedimento.

Todavia, pode-se entender o uso correto do conceito ‘custos’ nestas empresas de serviços, visto que as mesmas são produtoras de utilidades. E sendo assim possuem custos para estarem em pleno funcionamento e sobreviverem neste mercado competitivo (Martins 2010). Existe a entrada de recursos na organização e a transformação através da prestação do serviço, disponibilizando os diversos ‘produtos’ para os clientes.

## 2.4. GESTÃO DE CUSTOS EM IES

Segundo Borna (2010), percebe-se a importância da utilização da Contabilidade de Custos a fim de evitar as ineficiências e a busca pela máxima produtividade. Ou seja, evitam-se os desperdícios, e principalmente, a busca incessante pela melhoria contínua

nos processos das organizações, proporcionados por uma gestão de custos eficaz. Também é através da análise de custos que poderão se reduzir as atividades que não agregam valor aos produtos ou serviços prestados pelas empresas, ocasionando maior rendimento e lucratividade para as mesmas. Bornia ainda relata que:

Todas as empresas (inclusive de serviços) estão sendo obrigadas a se adaptarem à nova realidade do mercado e a se aperfeiçoarem de forma contínua e eficiente. Uma das principais tarefas da gerência da empresa moderna é, então, a detecção e eliminação dos desperdícios ocorridos durante suas atividades, pois a grande concorrência atual exige especialização e competência nas atividades da empresa, se essa quiser manter-se no mercado. [...]. Essa deve ser uma das principais preocupações de sistemas de custos voltados para apoiar a empresa moderna na busca contínua pela excelência produtiva [...] (BORNIA, 2010, p. 09).

Sendo assim, qualquer organização, seja ela uma fábrica de produtos ou uma empresa prestadora de serviços, como o caso deste trabalho, deve atentar para este fator: sempre buscar eliminar todos os desperdícios existentes nas suas atividades e processos. Neste mesmo raciocínio Nakagawa (1993, p. 25) diz que “o desperdício é algo que não adiciona qualquer valor ao produto, sob a ótica do consumidor”, por esta razão, deve ser eliminado das organizações, para que as mesmas possam competir no mercado com uma maior vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

Diante da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição assinalada com o nº 241, de 2016 (PEC 241/2016), que "altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal", faz-se necessário utilizar-se das ferramentas de controle e planejamento dos custos, visto que, com essa aprovação, a Educação terá que se adequar a esta nova realidade, de restrição orçamentária. Conforme consta na PEC 241, a crise econômica “[...] é grave e que deve ser feito um esforço no sentido da redução de gastos. Nada obstante, destacou que, se a PEC for aprovada, haveria estagnação do investimento em educação pelo governo federal, com o comprometimento das metas constantes do PNE”.

Nestas organizações os custos se convertem em despesas, imediatamente, visto que não é possível estocar um serviço. Assim, a terminologia "custos" faz menção aos bens ou serviços usados para produção de outro bem ou para a prestação de um serviço, como Martins afirma, "estamos nos referindo apenas aos bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços" (MARTINS, 2010, p. 27).

### 2.4.1 INDICADORES DE DESEMPENHO EM IES

Os indicadores de desempenho são controles necessários para que ocorra a medição de como a organização se comporta frente aos objetivos propostos e às metas impostas pela organização. Conforme Müller (2014, p. 86), “um indicador de desempenho deve ser uma forma objetiva de medir a situação real contra um padrão previamente estabelecido e consensado. Ele só deve fazer sentido e ser utilizado pelo profissional completamente responsável por ele”. Ou seja, os indicadores de desempenho são de suma importância nas organizações, por serem um ‘termômetro’ de como está a organização frente ao mercado interno e externo.

É necessário que a Instituição de Ensino Superior possua indicadores, para realizar a medição do seu desempenho, pois através destes dados o gestor poderá tomar as melhores decisões, conforme as informações coletadas (COLOMBO; RODRIGUES, 2011, p. 135):

A gestão de avaliação de desempenho é um fator crítico para o sucesso de uma organização e de seus profissionais, pois exige uma atenção especial por parte das lideranças. Para que a avaliação possa existir e ter sentido, é fundamentalmente relevante que o gestor declare desde o início a seus funcionários quais são as expectativas com relação ao desempenho deles, inclusive antes do período dessa atividade.

Para que ocorra a medição de desempenho, a organização deve possuir alguns objetivos para que se tenha a mentalidade desta ação, estipulando as metas e os procedimentos a serem adotados por todos os colaboradores. A medição é de suma importância, pois é através dela que se desencadeia as demais medidas, como por exemplo, o controle e a implantação de melhorias.

Os indicadores de desempenho econômicos levam em consideração o uso dos recursos financeiros da instituição para que ocorra a execução e a prestação dos serviços pela mesma. Nas palavras de Pereira (2006, p. 54):

Qualquer atividade empresarial, em essência, é uma atividade econômica. O caráter econômico de uma atividade decorre do consumo de recursos que, por serem escassos, possuem valor econômico, e da geração de produtos/serviços, que também o possuem, por causa da utilidade ou satisfação que proporcionam aos seus clientes.

Embora a medição de indicadores técnicos e econômicos sejam de suma importância para as empresas, conforme Colombo e Rodrigues, são poucas as IES que adotam estas medições de desempenho em suas unidades de ensino, mesmo sabendo a

relevância desta ferramenta para uma gestão mais eficiente e eficaz (COLOMBO; RODRIGUES, 2011, p. 135):

Os itens que compõem um instrumento de avaliação e as formas como o desempenho é medido também fornecem parâmetros para que as pessoas saibam o que a empresa espera de seu desempenho. Entretanto, apesar de sua relevância, como atividade sistêmica, são poucas as IES que adotam essa ferramenta em suas gestões de pessoas.

Desta forma, com o desenvolvimento de um painel de indicadores pode-se avaliar as atividades que contribuem para o desenvolvimento da organização, como também sinalizar as que necessitam ser otimizadas, visto que os custos podem ser maiores que os benefícios proporcionados pelo seu produto.

#### **2.4.2 A RELEVÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS EM IES**

A avaliação econômica das IES é precária, tem poucos dados compilados e informações sobre a efetividade dos gastos consumidos e a sua alocação aos produtos que a IES entrega. Observa-se que há um problema, uma lacuna referente à análise econômica destas organizações. Para que haja o preenchimento deste espaço é necessário um ‘sensor’ para que aconteça a medição.

Para a determinação de uma medida requer-se um ‘sensor’ que seja capaz de registrá-la. Entende-se que um sistema de custeio, qualquer, pode ser visto como tal, de modo a fornecer a medida esperada. A adoção de um instrumento de medição dá-se, normalmente, porque apenas a observação direta não proporciona significativas informações que permitam avaliações consistentes (SILVA, 1999, p. 56).

A administração pública deve “estabelecer padrões de eficiência e verificar ao longo do tempo se esses padrões são mantidos por intermédio de uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços” (SILVA, 1997, p. 56); de igual forma, as instituições públicas de prestação de serviço educacional necessitam utilizar essas ferramentas de custos. Enfim, confirma-se a necessidade de se efetuar esse estudo, a fim de propor uma sistemática para auxiliar a Gestão das IES.

As IES são formadas por diversos departamentos e núcleos, cada qual desempenhando suas tarefas, conforme estabelecidos pelo Órgão Superior. Para Kliemann Neto (2017), essa divisão se refere ao antigo paradigma de divisão do trabalho. Consequentemente, todos os departamentos contribuem com o processo, mas sem

exercerem como responsáveis por tal. Percebe-se que a gestão ocorre em função ao que foi estipulado no organograma, sem considerar os seus resultados (KLIEMANN NETO, 2017). Os produtos não consomem os recursos, mas sim os departamentos que utilizam os valores, a fim de disponibilizarem os produtos aos clientes, para a sociedade. Portanto, os departamentos da organização são compostos por grupos menores e inter-relacionados. Podem ser considerados como empresas distintas que estão agrupadas. Dadas as características das IES e dos indicadores citados, percebe-se uma maior afinidade a utilização do método dos CCs, visto que as “atividades consomem recursos, gerando custos, e produtos utilizam as atividades, absorvendo seus custos” (KLIEMANN NETO, 2017).

Portanto, à luz das revisões bibliográficas que já foram realizadas será construída uma proposta, uma sistemática que contará com as etapas metodológicas, conforme descritas no capítulo 03, para elaborar um método que permita levantar os dados para mensurar a eficiência econômica desta IES pública. O produto desta pesquisa será um fruto dos procedimentos metodológicos aqui desenvolvidos.

## **2.5 IDENTIFICAÇÃO PRELIMINAR DOS SISTEMAS DE CUSTEIO ADEQUADOS A IES PÚBLICAS**

A problemática deste estudo é fazer uma abordagem econômica em uma IES. Logo, faz-se necessário a utilização das ferramentas da área de Custos, para que este estudo possa ser desenvolvido e executado. Percebeu-se que as mesmas não possuem o domínio deste tipo de gestão. Também pesquisada a área de custos, percebeu-se que a literatura disponível não é suficiente e adequada para resolver esse problema. Então se propõe uma sistemática para a gestão de custos na IES a fim de apoiar a gestão econômica.

No tópico 2.3.4.1 relataram-se os principais Princípios de Custeio inclusive sob a nova abordagem. De acordo com a organização base deste estudo primeiramente optou-se pela utilização do Princípio do Custeio por Absorção Total, visto que aqui todos os custos fixos e variáveis são distribuídos para a ‘produção’, inclusive as perdas. Qual é a produção? Depende da capacidade que a estrutura pode suportar; em muitas ocasiões o custo é elevado não porque a empresa é ineficiente, mas porque não está sendo usada da melhor forma. Por exemplo, o custo para formar dois alunos é o mesmo que para formar



trinta alunos, pois o custo fixo é o mesmo. São atribuições que devem ser analisadas sob a ótica dos princípios de custeio.

Recomenda-se que se busque a Absorção Parcial, a médio prazo, eventualmente o Custeio por Absorção Ideal, visto que apenas uma parcela ideal (normal) dos custos fixos é distribuída à ‘produção’. As IESs públicas possuem uma defasagem entre quem começa um curso superior e quem conclui os seus estudos. Por exemplo, a disciplina tem a capacidade para 30 alunos, mas ao final certa porcentagem desiste de cursar por diversos motivos, alguns cursos formam apenas 20/30% da demanda inicial.

Na seção 2.3.4.2 revisaram-se os principais Métodos de Custeio, com as suas características e particularidades; percebeu-se que os métodos mais adequados para iniciar em uma organização é o Método Custo-Padrão e o Método do Centro de Custos, visto que possuem maior simplicidade de implementação e operacionalização, bem como pela facilidade de entendimento para os servidores. Pelas características da IES, devido ao alinhamento dos métodos, adotou-se o método do Centro de Custos para as etapas da sistemática proposta. Por ser prematura a avaliação econômica na organização, preliminarmente, percebe-se que haverá uma melhor adequação a utilização desse Método de Custeio, visto que o mesmo se identifica com as características presentes na Instituição supracitada.

Para Kliemann Neto (2017), “um centro de custo é um estágio importante para uma empresa. Não se deve implantar direto o método ABC ou o método UEP, por exemplo, é necessário entender a estrutura orgânica da empresa, através de uma alocação de recursos por um CC”. Desta forma confirmando a opção em se utilizar os Centros de Custos inicialmente, para primeiramente se conhecer a estrutura organizacional, para posteriormente ocorrer uma análise da eficiência econômica. Já que os produtos/serviços não consomem recursos, mas sim os departamentos que usam os valores recebidos, com esse método está se modelando o sistema produtivo da organização.

Assim, no próximo capítulo haverá uma discussão sobre o que fazer, como conduzir, como estruturar e como compilar os dados utilizados nesta pesquisa. Ou seja, haverá a apresentação detalhada dos procedimentos metodológicos usados nesta pesquisa, para que ocorra a análise crítica da potencial utilização da sistemática proposta.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

É com o conhecimento científico que se busca resolver os problemas e se encontrar respostas às perguntas que ainda estão sem solução, tanto do dia-a-dia das pessoas como também das instituições, "quando o homem começou a interrogar-se a respeito dos fatos do mundo exterior, na cultura e na natureza, surgiu a necessidade de uma metodologia da pesquisa científica" (ANDRADE, 2009, p. 119). Reafirmado por Gil (2010, p. 01), "a pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos e técnicas de investigação científica". Este é o caminho para alcançar o conhecimento científico.

Nesta seção abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento deste estudo, com a estruturação de uma análise crítica da sua aplicabilidade sendo relatado o tipo de pesquisa com a sua caracterização e a abordagem em que é embasado. Discute-se também a classificação da pesquisa e a natureza dos dados, quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos técnicos e também quanto às técnicas de coleta de dados.

#### **3.1 MÉTODOS E A CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

Para atender os objetivos propostos nesta pesquisa, é de fundamental importância identificar e classificar a metodologia de pesquisa utilizada. Para Andrade (2009, p. 119), a "metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento". A metodologia serve para comprovar a verdade referente aos fatos, conforme Cervo, Bervian e da Silva, (2007).

Desta forma, a metodologia usada nesta dissertação esteve baseada na revisão bibliográfica, para fortalecer os demais fatores para o desenvolvimento da mesma. A base teórica da pesquisa foi buscada em livros, bibliotecas, livrarias, sites governamentais (oficiais), pesquisa *on-line* em trabalhos acadêmicos, de mestrado e doutorado, portais de instituições, tanto públicas quanto privadas. Toda a bibliografia usada na temática deste trabalho possui valor para o desenvolvimento do mesmo. Os resultados encontrados serão analisados de forma descritiva.

### 3.1.1 QUANTO À NATUREZA DA PESQUISA

Quanto à natureza desta pesquisa, a mesma foi classificada conforme a finalidade a que se propõe como sendo de Pesquisa Aplicada.

Uma **Pesquisa Aplicada** tem como objetivo gerar conhecimentos para a aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos, neste caso a Gestão Econômica em uma Instituição de Ensino Superior, com embasamento na Contabilidade de Custos. Envolve verdades e interesses locais, pois os valores encontrados possibilitam o desenvolvimento de um método que pode ser aplicado para auxiliar a gestão da empresa quanto aos gastos e custos com aplicação eficiente dos recursos. Conforme o entendimento de Gil (2010, p. 27), estas pesquisas são “voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica”, assim confirmando a pesquisa usada neste trabalho.

### 3.1.2 QUANTO ABORDAGEM

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa utilizada foi a qualitativa. Uma **Pesquisa Qualitativa** considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva e os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem. Creswell entende que para a análise e entendimento

dos dados qualitativos são necessárias algumas etapas, como descrito a seguir (CRESWELL, 2010, p. 219-223):

Passo 1. Organize e prepare os dados para a análise.

Passo 2. Leia todos os dados.

Passo 3. Comece a análise detalhada com um processo de codificação.

Passo 4. Utilize o processo de codificação para gerar uma descrição do local ou das pessoas e também das categorias ou temas para análise.

Passo 5. Informe como a descrição e os temas serão representados na narrativa qualitativa.

Passo 6. Um passo final na análise dos dados envolve realizar uma interpretação ou extrair um significado dos dados.

Portanto, baseado nesta explanação, a análise das entrevistas ocorreu conforme descrito a seguir:

- i. Examinaram-se as entrevistas realizadas junto aos responsáveis pela gestão da IES, de cada entrevistado em separado e após em conjunto;
- ii. Produziu-se uma seção para demonstrar os dados resultantes da pesquisa, colocando as principais características/itens em um quadro, a fim de concentrar as informações, para melhorar o entendimento e possibilitar o próximo passo da análise;
- iii. Cruzaram-se as informações deste quadro com o referencial teórico, a fim de proporcionar uma discussão sobre os resultados encontrados.

A discussão e a análise das entrevistas realizadas têm como foco verificar a eficiência econômica em uma IES, o entendimento dos gestores sobre o assunto, a importância dada para esse tema na organização, a possível operacionalização e aplicabilidade da proposta sistemática na instituição.

### **3.1.3 QUANTO AOS SEUS OBJETIVOS**

Quanto aos objetivos estabelecidos, a pesquisa foi classificada conforme segue: Pesquisa Exploratória, Descritiva e Explicativa. Este estudo se propôs a explicar como a Gestão Econômica é importante e necessária para que a IES possa ser competitiva e se a mesma estava sendo eficiente economicamente através da análise do seu benefício/custo para a sociedade. Para Andrade significa “aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o “porquê” das coisas, por isso mesmo, está mais sujeita a cometer erros. [...] os resultados da pesquisa explicativa fundamentam o conhecimento científico” (2009, p. 115). Em vista disso constituem e fundamentam este trabalho de pesquisa

acadêmica, contribuindo para o seu desenvolvimento e aprofundamento teórico. Portanto, percebe-se a importância deste método para o desenvolvimento da pesquisa. Para Gil, (2010, p.28) “pode-se dizer que o conhecimento científico está assentado nos resultados oferecidos pelos estudos explicativos”.

Desta forma, a pesquisa explicativa tenta explicar os resultados encontrados no trabalho desenvolvido. Na seção a seguir haverá a discussão sobre os procedimentos técnicos utilizados neste estudo.

### 3.1.4 QUANTO AOS PROCEDIMENTOS TÉCNICOS

Quanto aos procedimentos técnicos para a coleta de dados, neste trabalho realizou-se uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso.

Na **Pesquisa Bibliográfica** houve a pesquisa em materiais já elaborados, verificando-se que os documentos pesquisados possuem uma fonte rica e estável de dados e possuindo baixo custo, se comparado com outras pesquisas, exigindo apenas o tempo do pesquisador. Para Costa e Costa (2001, p. 63) “esta pesquisa é aquela realizada em livros, revistas, jornais, etc.”. Também neste sentido Cervo, Bervian e da Silva (2007, p. 61), confirmam que “a pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema [...] constitui geralmente o primeiro passo de qualquer pesquisa científica”. Portanto, sendo adotado nesta primeira fase do trabalho, através da fundamentação teórica.

Já **Estudo de caso** é o método preferencial nestas situações: “as principais questões da pesquisa são “como”? ou “por quê?”; um pesquisador tem pouco ou nenhum controle sobre eventos comportamentais; e [...] o foco de estudo é um fenômeno contemporâneo (em vez de um fenômeno completamente histórico)” (YIN, 2015, p. 03). Nessa perspectiva, se enquadra o estudo aqui desenvolvido, visto que as três situações citadas por Yin são caracterizadas pelo problema pesquisado neste trabalho.

Ou seja, privilegia um caso particular, sendo considerado como suficiente para análise do fenômeno. O objetivo é colaborar na tomada de decisões sobre o problema estudado, realçando as adequações a serem tomadas para sua modificação. Estudo

profundo e exaustivo de apenas um objeto de pesquisa, de forma que se permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Referente ao tipo, escolheu-se o modo de estudo de caso único, visto estar se tratando e coletando dados em apenas uma organização. Também, delimitou-se ao estudo de um tema visto o surgimento do problema discutido neste trabalho.

### **3.1.5 POPULAÇÃO E AMOSTRA UTILIZADAS**

A organização é composta por diversos segmentos, como alunos, professores, técnicos administrativos, coordenadores e chefes dos departamentos, sendo este o universo da comunidade acadêmica, portanto amplo.

Universo ou população é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum. [...] A delimitação do universo consiste em explicar que pessoas ou coisas, fenômenos etc. serão pesquisados, enumerando suas características comuns, como por exemplo, sexo, faixa etária, organização a que pertencem, comunidade onde vivem etc. (MARCONI; LAKATOS, 2017, p. 243).

Portanto, para que o estudo pudesse ser viabilizado em tempo hábil e dentro das condições pertinentes foi necessário realizar a delimitação desta população. Para Marconi e Lakatos (2017, p. 178), “a amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”. Justificando a utilização de um número reduzido de servidores, ou seja, aqueles que têm relação direta com o tema desta pesquisa, devidamente selecionados, ocorrendo a validação do número de participantes da entrevista por um professor doutor na área de Custos.

Desta forma, definiram-se 15 servidores que estão lotados na organização, sendo esta a amostra limitada da pesquisa. A amostra engloba os principais responsáveis pela gestão da organização, visto que o objetivo é verificar o conhecimento destes servidores referentes aos recursos despendidos nestes departamentos da IES.

Estes procedimentos metodológicos foram utilizados por serem consideradas as metodologias mais apropriadas, conforme as características do estudo e da pesquisa desenvolvida nesta organização prestadora de serviços de educação pública. A próxima seção busca demonstrar as técnicas usadas para a coleta de dados e a forma como foram conduzidos os levantamentos de dados nesta dissertação.

### 3.2 TÉCNICAS PARA A COLETA DE DADOS

Referente às técnicas de coleta de dados, concorda-se com o pensamento de Marconi e Lakatos, (2017, p. 180) que dizem que “a coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de efetuar a coleta dos dados previstos”. Assim sendo, para que a pesquisa realmente fosse efetivada e operacionalizada usaram-se as seguintes fontes e técnicas:

- A) **Fontes Primárias:** os dados foram coletados e registrados pelo próprio pesquisador, em primeira mão. A principal técnica usada para a coleta de dados foi a entrevista juntamente com um formulário já definido. O mesmo consta no Apêndice B deste trabalho;
- B) **Fontes Secundárias:** os dados foram coletados nos arquivos, bancos de dados, relatórios e fontes bibliográficas.

E também usaram-se as técnicas descritas a seguir:

**Entrevista:** após o agendamento, houve o encontro entre o entrevistador e o entrevistado, nas dependências da organização, na forma *in loco*, em uma conversa, de maneira profissional, a fim de obter informações sobre o assunto em pauta, verbalmente. Esta conversa ocorreu face a face, na qual o pesquisador tomou posse das informações necessárias e as transcreveu no formulário. A entrevista foi realizada na modalidade padronizada ou estruturada onde todas as perguntas feitas seguiram uma sistemática já pré-determinada, com duração mínima de sessenta minutos. Foram entrevistados os Chefes de Departamentos, Coordenadores (de Núcleos Administrativos, de Comissões e de Programas de Pós-Graduação), Gerência Administrativa e a Direção da Faculdade.

➤ **Formulário:** houve o contato entre o entrevistador e o informante, sendo que o formulário foi preenchido no momento da entrevista, pelo entrevistador. O mesmo consta no Apêndice B deste trabalho.

Através da utilização destas ‘ferramentas’ que constam nos procedimentos metodológicos foi possível expor as etapas de execução deste trabalho de pesquisa. A partir deste momento houve a proposição de uma sistemática para apoiar a gestão de custos na IES Pública. Ela possui cinco macro etapas, que serão discutidas no próximo capítulo.

#### **4. PROPOSIÇÃO DE UMA SISTEMÁTICA PARA APOIAR A GESTÃO DE CUSTOS EM IES**

Na revisão bibliográfica sobre a Gestão das IES percebeu-se uma lacuna na literatura referente à abordagem econômica das mesmas. Neste sentido, a falta de uma ‘ferramenta’ para a avaliação do desempenho em termos econômicos foi percebida, visto que o desempenho em termos técnicos já ocorre como, por exemplo, o atendimento às normas legais e a formação de alunos periodicamente. Buscou-se, então, desenvolver a Gestão de Custos, propondo uma sistemática que auxilie os gestores na análise da relação Benefício x Custo dessas organizações.

Desta forma, esta dissertação busca elaborar uma proposta de trabalho para melhorar a avaliação e apoiar a gestão econômica das IESs. Ou seja, fazer uma leitura mais econômica dos produtos que elas geram. Em muitas circunstâncias não se percebe que tipo de serviço a mesma executa devido às suas características ímpares, mas por outro lado não adianta apenas melhorar esse quesito, caso os recursos que são usados não sejam coerentes com os produtos que se entregam. Existem gastos que são ocultos, vistos que são da própria estrutura, assim como serviços que são mandatórios, como a formação de certa quantidade de alunos que são entregues para a sociedade, com certa periodicidade, através da IES. Por isso, é necessário fomentar uma leitura de forte viés econômico acerca destes fatores.

Conseqüentemente, que tipos de indicadores são utilizados para executar a avaliação econômica? Quais são os critérios empregados nesta avaliação? Percebe-se uma lacuna nos trabalhos acadêmicos referente à gestão e controle dos gastos das unidades de

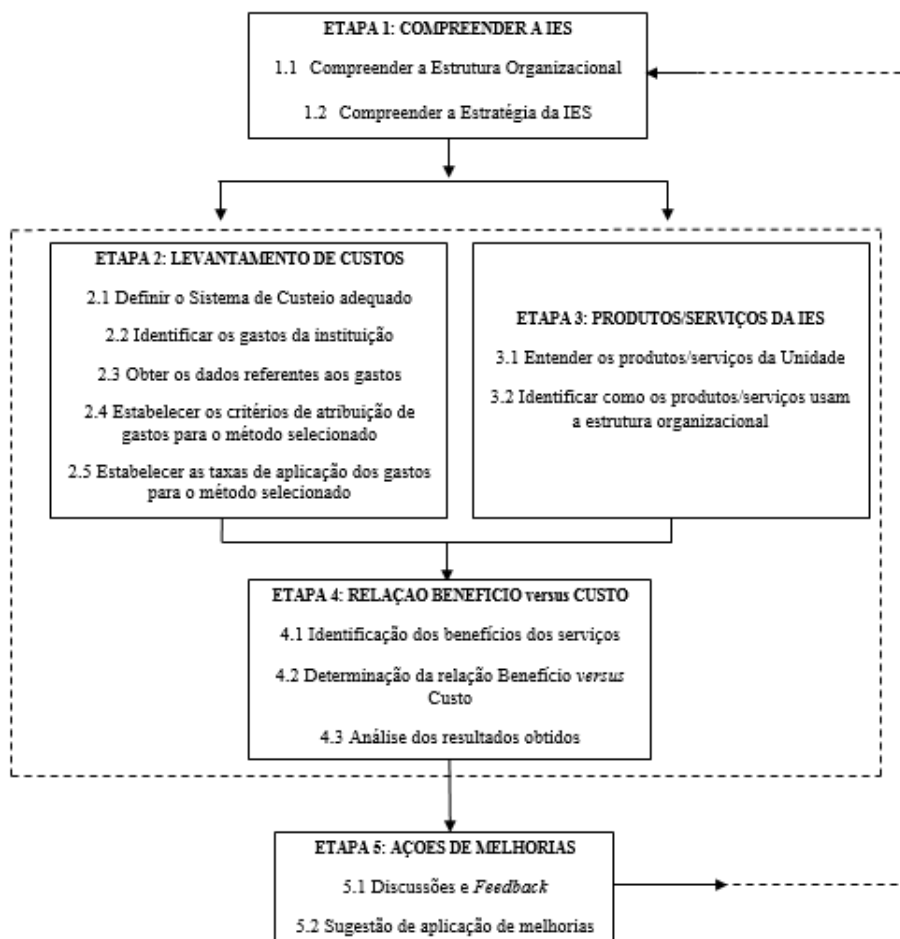


ensino. Diante disso, no momento em que se geram estes indicadores com os gastos das unidades, poder-se-á realizar um cruzamento com o que a unidade gasta.

Para a proposição desta sistemática foi necessário realizar uma revisão da bibliografia referente às IES e a sua relação com a Gestão de Custos, como ocorreu no Capítulo 2. Neste contexto, percebeu-se uma lacuna referente ao levantamento e análise da eficiência econômica das instituições prestadoras de serviços de educação.

A Figura 11 demonstra a estrutura geral da sistemática proposta, com as macros etapas para a implantação e análise da mesma. Ou seja, a proposição de uma sistemática para apoiar a gestão de custos através da relação *Benefício versus Custos* nas IESs.

Figura 11: Sistemática Proposta para Avaliação da Eficiência Econômica de uma IES



Fonte: Elaborado pelo autor.

A seguir é estabelecido o conjunto de passos que serão adotados para realizar a implantação de um sistema de custos em uma IES. Grande parte origina-se na literatura, como o entendimento dos produtos e serviços, e da estrutura organizacional nas quais os mesmos são gerados. Portanto, neste trabalho prevalece uma lógica de levantamento de dados.

Para auxiliar os gestores no que tange a tomadas de decisões, para um melhor gerenciamento dos recursos verificou-se a necessidade de uma avaliação financeira referente aos benefícios e custos dos serviços prestados pela instituição, com objetivo de otimizar a aplicação dos recursos recebidos. Para tanto, foi necessário rever conceitos inerentes à Gestão de Custos para estruturar e fortalecer o desenvolvimento da sistemática sugerida. A seguir, serão detalhadas as etapas e passos para a implantação de tal sistemática.

#### **4.1 ETAPA 1 - COMPREENDER A IES**

A proposição de uma sistemática de Custos exige que haja uma análise e reconhecimento do ambiente de estudo, neste caso uma IES pública. Deve-se compreender o funcionamento da organização; por exemplo, entender a estrutura organizacional e a estratégia da mesma, elementos de fundamental importância para esta etapa do estudo. Igualmente, deve-se entender como a organização executa as suas atividades, e de que forma este estabelecimento público controla os seus gastos e custos.

##### **4.1.1 COMPREENDER A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL**

Este primeiro passo se propõe a compreender o organograma da IES estudada. Ou seja, a sua estrutura organizacional de um modo geral, analisando a estrutura administrativa, como os departamentos estão distribuídos e a sua hierarquia no âmbito da organização, bem como os serviços que são oferecidos pela mesma para a sociedade, através das atividades realizadas, utilizando a estrutura operacional. Para apoiar este passo recomenda-se a aplicação de entrevistas com os principais envolvidos com a gestão da IES, de forma a facilitar a compreensão de sua estrutura organizacional.

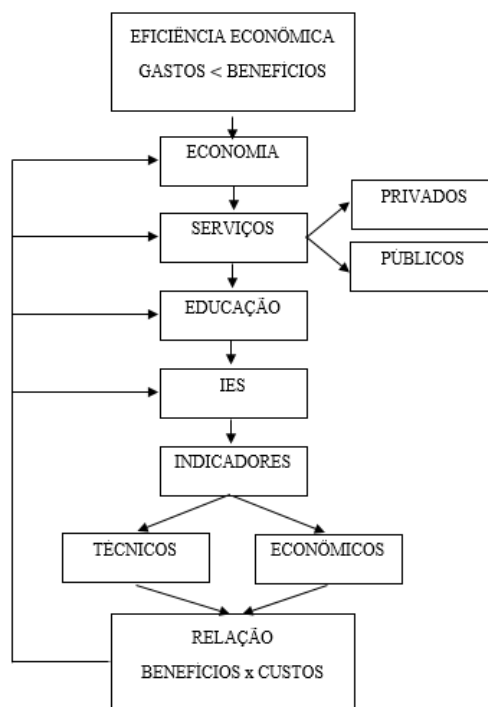
##### **4.1.2 COMPREENDER A ESTRATÉGIA DA IES**

Saber o posicionamento estratégico da organização é de suma importância, visto que as estratégias empregadas acabam afetando toda a gestão da organização, a médio e

longo prazos. Também contribuem para atingir os objetivos da empresa frente à eficiência econômica da mesma.

A Figura 12 permite visualizar a relação da IES em um cenário econômico eficiente, o qual deve ser amparado pelas estratégias utilizadas para atingir esta meta, ou seja, os caminhos a serem percorridos para tal, visto que as Instituições de Ensino são protagonistas no desenvolvimento da economia de um país. Percebe-se que ocorre um recorte do objeto de estudo, do ambiente macro, a economia em geral, para um ambiente específico, a relação custo x benefício de determinada prestação de serviço de uma organização.

Figura 12: Localização da IES no ciclo econômico desejável



Fonte: Elaborado pelo autor.

## 4.2 ETAPA 2 – LEVANTAMENTO DE CUSTOS

Nesta etapa ocorre o levantamento dos custos na IES. Esta etapa é de fundamental importância para que o método possa ser implementado na organização, obtendo a sensibilização dos colaboradores para a sua execução, para que os mesmos entendam o seu papel no desenvolvimento da proposta e contribuam para um correto levantamento dos custos envolvidos nas atividades.

#### 4.2.1 DEFINIR O SISTEMA DE CUSTEIO ADEQUADO

Nesta etapa, definem-se quais são os departamentos da organização que consomem os recursos financeiros e como os mesmos se relacionam com os produtos/serviços entregues para a sociedade. Estará se modelando o sistema produtivo da organização, sendo que o objetivo do Método de Custeio é o planejamento e o controle dos custos, bastando a identificação dos custos com as unidades de acumulação, proporcionando a criação de relatórios onde constem os gastos *versus* departamentos da organização. Deve-se definir tanto o Método quanto o Princípio de Custeio a ser adotado.

#### 4.2.2 IDENTIFICAR OS GASTOS DA INSTITUIÇÃO

Este passo da sistemática proposta procura identificar os gastos da Instituição. Ou seja, os bens e serviços consumidos para desempenhar as suas atividades. Assim sendo, os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e as despesas, que podem ser administrativas, comerciais e financeiras, além dos investimentos protagonizados pela mesma. Podem ser exemplificados alguns itens como equipamentos, materiais de expediente, salários dos servidores e serviços terceirizados.

Para que se executem as atividades finalísticas da IES é necessário que haja insumos e recursos financeiros, visto que há necessidade de pagamento dos salários, além de gastos com a infraestrutura das salas de aula, laboratórios, diversos materiais de consumo, e também aquisições de ferramentas digitais, como *softwares* e aplicativos.

Em função disso, é necessário determinar quais são os centros comuns, operacionais e auxiliares, sendo importante definir os custos dos centros operacionais, visto que é este que atua de forma direta para a produção do serviço prestado pela organização. Assim, os custos podem ser alocados conforme a demanda destes Departamentos para que ocorra uma parametrização na distribuição dos recursos dos centros de custos indiretos para os centros de custos diretos, a fim de facilitar a obtenção dos custos reais dos serviços.

### **4.2.3 OBTER OS DADOS REFERENTES AOS GASTOS**

A partir dos gastos identificados na etapa anterior, para obter as informações é necessário consultar a base de dados da Contabilidade da organização, como a Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAN), Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGESP) e a Pró-Reitoria de Pós-Graduação (PROPG), e no âmbito federal através de consultas ao portal do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e do Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal (SIORG), além do portal da transparência com dados públicos na forma *on line*. Além disso, dada a existência de várias fontes de recursos, é preciso fazer algumas coletas, visto que são informações de difícil acesso e que não estão disponíveis abertamente, e por isso deve-se ter um sistema de coleta de dados. Verifica-se a grande dificuldade na obtenção destas informações, visto que as mesmas não estão agrupadas e não há um único local na organização que possibilite o acesso completo e geral aos custos despendidos na prestação dos serviços para a formação acadêmica dos clientes.

### **4.2.4 ESTABELEECER OS CRITÉRIOS DE ATRIBUIÇÃO DE GASTOS PARA O MÉTODO SELECIONADO**

Após a definição, nas etapas anteriores, dos centros de custos e dos itens de custo, neste passo devem ser determinados os critérios para a atribuição dos gastos da organização aos Centros de Custos, ou seja, devem existir critérios de rateio.

O rateio dos custos pode levar em consideração o número de colaboradores, a área utilizada, ou outros critérios que forem estipulados pelos gestores. Geralmente os centros de Custos Operacionais possuem maiores valores, visto que neles estão agrupados os custos de materiais e insumos e possuem, geralmente, maior quantidade de servidores lotados. Porém, quanto mais subjetivos forem os critérios para distribuição, pior será a alocação dos custos restantes. Sendo assim, a arbitrariedade estará presente em algumas situações para a alocação, num grau aceitável, enquanto em outras situações pode-se optar por ela devido à falta de melhores alternativas, embora se tenha ferramentas virtuais que muitas vezes não compensam a sua utilização. Através da Distribuição Primária, a

distribuição dos custos deve reproduzir o consumo dos recursos pelos Departamentos. Os custos são os insumos utilizados, então a distribuição deve ser conforme o uso desses itens pelos centros.

Na sequência, deve ser feita a Distribuição Secundária dos custos dos centros indiretos aos diretos, realizada através de critérios de rateio que devem representar de maneira mais fidedigna possível o uso efetivo dos centros indiretos pelos outros centros. Isto porque os centros indiretos prestam apoio aos demais centros, e não trabalha diretamente com os serviços, como os centros diretos.

E, por fim, a Distribuição Final dos custos dos centros diretos aos serviços. Portanto, a alocação dos Custos Diretos ocorre com maior facilidade, visto que os Custos Indiretos necessitam de uma base de rateio, assim os critérios de rateio não são padronizados.

#### **4.2.5 ESTABELECEM AS TAXAS DE APLICAÇÃO DOS GASTOS PARA O MÉTODO SELECIONADO**

Para estabelecer as taxas de aplicação dos gastos dos CCs, deve-se discutir o princípio de custeio envolvido. Por exemplo, pelo custeio por Absorção Total, calcula-se o custo somando-se todos os gastos do CC dividindo pela 'produção' existente. Mas, a estrutura suporta maior capacidade? É possível formar mais alunos? No final haverá o custo pelo CC, mas para chegar à métrica de atribuição, é necessário incorporar o problema da capacidade e dos princípios de custeio. Para determinar-se o custo-hora, (uma taxa unitária), deve-se considerar o número de alunos formados e o possível número de alunos formáveis, além do número de horas trabalhadas ou trabalháveis.

A discussão centra-se na determinação de uma referência de capacidade. Por exemplo, chega-se num custo de um CC, mas quando se calcula o custo por aluno se atribuirá apenas o aluno que fez uma disciplina com um certo custo ou deve-se considerar o número de alunos que se formam? Ou também seriam usados os possíveis alunos formáveis? Muitas vezes, o custo para formação do aluno se torna elevado devido a estes fatores, poderia haver um resultado com um valor menor caso o 'sistema' fosse mais cheio. Por isso muitas vezes as IES possibilitam o Ingresso Extravestibular, como o ingresso de aluno Diplomado, Transferência Interna ou Transferência Voluntária,

justamente para tentar eliminar a ociosidade presente naqueles cursos, visto que o custo fixo é o mesmo, tanto para formar um aluno quanto para formar dez alunos, dado que, o salário do professor é o mesmo, também a estrutura envolvida não se modifica tendo a capacidade para atender a demanda.

### **4.3 ETAPA 3 – PRODUTOS/SERVIÇOS DA IES**

Nesta etapa é fundamental definir e entender os produtos que são gerados pela organização, visto que é o resultado de todo esforço despendido para a sua execução, tanto com o consumo de recursos financeiros, como com o envolvimento de pessoal e a utilização da estrutura disponível.

#### **4.3.1 ENTENDER OS PRODUTOS/SERVIÇOS DA UNIDADE**

Este passo da sistemática se propõe a entender os produtos, ou seja, os serviços disponibilizados pela Unidade da IES para a sociedade. A mesma é considerada produtora de conhecimento, através de várias formas, sendo também responsável pela transferência deste conhecimento para a sociedade. Os serviços prestados pela organização se classificam em quatro grupos:

- 1) Ensino alunos da Pós-Graduação;
- 2) Pesquisa através de diversos projetos;
- 3) Extensão através de projetos;
- 4) Qualificação de pessoal incluindo Docentes e Técnicos Administrativos.

Estes produtos já são finalísticos, portanto já com os custos agrupados dos demais centros de custos.

#### **4.3.2 IDENTIFICAR COMO OS PRODUTOS/SERVIÇOS USAM A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL**

Neste passo deve-se analisar como os produtos usam a estrutura através das atividades desenvolvidas pelos servidores encarregados por cada atribuição, desde os

docentes responsáveis pelas transferências de conhecimentos até os profissionais técnico administrativos, os quais têm a incumbência de auxiliar e dar suporte tanto no desenvolvimento como no andamento das atividades, conforme as rotinas predefinidas, obedecendo-se as funções de cada Departamento.

Neste sentido, para que ocorra a execução destas tarefas, também consomem-se os recursos disponibilizados de forma proporcional. Por exemplo, para que o professor ministre uma aula é necessário que haja uma infraestrutura que comporte a turma e a disponibilidade de equipamentos de projeção e multimídia, fatores que consomem recursos. Nessa perspectiva, deve-se identificar a origem dos custos que compõem os diversos procedimentos, tanto pelo material de consumo, de expediente, equipamentos, e por fim referente aos gastos com os salários, para que os profissionais possam cumprir com as suas atividades. Desta forma, encontram-se os custos alocados às tarefas e também o tempo médio gasto pelos profissionais desta instituição para produzir os serviços de educação. Portanto, neste passo deve-se verificar, também, a capacidade que há para desenvolver as atividades, qual tipo de produção que a estrutura comporta. Para tanto, devem ser feitas entrevistas com os professores e técnicos administrativos a fim de coletar informações referentes ao desenvolvimento das atividades e ao uso da estrutura.

#### **4.4 ETAPA 4 – RELAÇÃO BENEFÍCIO *versus* CUSTO**

A quarta etapa é de fundamental importância, visto que nesta fase ocorre a identificação dos benefícios proporcionados pelos serviços, bem como a análise e a avaliação dos resultados obtidos através da relação dos Benefícios *versus* Custos com a entrega do produto e/ou serviço fornecido pela instituição de ensino para a sociedade.

##### **4.4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DOS SERVIÇOS**

Neste momento a sistemática pretende entender os benefícios proporcionados pelos serviços desta organização na área da educação. Apesar da subjetividade envolvida na prestação desses serviços, deve-se identificar os benefícios que este produto causa na sociedade, na economia, ou seja, no desenvolvimento regional, em termos econômicos e /ou sociais.



#### 4.4.2 DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO BENEFÍCIO *versus* CUSTO

Baseado nas informações do passo anterior, o próximo deve relacionar o benefício/custo da prestação de serviço. Ou seja, a relação entre o investimento despendido, o valor gasto e o que se recebe com o lucro ou retorno desta transação. Toda relação estabelecida entre o que se gasta e aquilo que se recebe em troca caracteriza uma relação Benefício x Custo. Na Tabela 01 pode-se verificar um exemplo da análise dos resultados a serem obtidos.

Tabela 1: Análise Relatório - Benefício versus Custo.

Característica	Peso	Curso A	Total	Curso B	Total	Curso C	Total
Salários Servidores	5	5	25	5	25	5	25
Material Expediente	4	5	20	4	16	4	16
Material Consumo	4	4	16	3	12	4	16
Manutenção	3	3	9	3	9	2	6
Serviços Terceirizados	2	2	4	2	4	3	6
Equipamentos	5	3	15	4	20	3	15
Outros	5	2	10	4	20	3	15
<b>Soma</b>		<b>99</b>		<b>106</b>		<b>99</b>	
<b>Custo total</b>		<b>1293,12</b>		<b>889,92</b>		<b>717,12</b>	
<b>Alunos formados</b>		<b>100</b>		<b>50</b>		<b>10</b>	
<b>Custo unitário - aluno</b>		<b>12,93</b>		<b>17,8</b>		<b>71,71</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando-se os valores encontrados sabe-se quanto está se gastando com cada aluno, ou se está gastando menos e formando mais alunos; também pode-se comparar um curso com outro, por exemplo o curso C é mais caro que os outros dois, por aluno.

Já o curso A é mais barato que os outros dois, considerando os alunos formados. Porém, o curso C possui a formação de poucos alunos então ocorre uma diferença importante, o valor desembolsado no curso é menor, mas quando se verifica pela densidade de alunos formados o custo torna-se elevado para mantê-lo ativo. Ou seja, através desta relação é possível comparar um contra o outro, e também o curso com ele mesmo ao longo do tempo.

Mas também, em paralelo a estas informações encontradas, teria que verificar outros fatores, buscar outras variáveis, que poderiam ser analisados como os benefícios gerados, que são proporcionados pelos alunos para a sociedade, como o número de artigos

submetidos, desenvolvimento cultural e intelectual da região, a geração de empregos e empresas que se alojam na região para apoiar a Universidade, conseqüentemente, gerando maior desenvolvimento na sociedade.

Conforme exemplo da Tabela 01, existe um custo unitário para formação dos alunos, esses valores podem ser comparados ao longo do tempo. Referente à relação benefício/custo, deve-se obter a mesma base numérica para análise, visto que caso se opte por analisar a relação custo/benefício quanto menor for o resultado do custo, maior será o benefício encontrado, e assim vice-versa. Então deve haver a mesma base para divisão, para haver a comparabilidade adequada, visto que os resultados são diretamente proporcionais nesta divisão.

Primeiro se considera o número de formandos, e conseqüentemente, os custos empregados para que isso ocorra. Com estas informações percebe-se que é possível estabelecer a relação Custo *versus* Benefício dos serviços prestados, a fim de obter um resultado, e comparar os custos dos diversos formandos e/ou cursos disponibilizados, sendo que a comparabilidade é a “relação entre dois ou mais itens de informação” (MCASP, 2017, p. 26).

#### **4.4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS**

Neste passo ocorre a análise dos resultados encontrados no passo anterior, através da verificação dos parâmetros encontrados. Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, as informações devem possuir compreensibilidade, ou seja, possuírem qualidade, possibilitando que os usuários possam entender e compreender o significado destas informações. Também conforme este Manual, as informações devem possuir representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se queira esclarecer (MCASP, 2017). Desta forma, os relatórios gerados através dos resultados obtidos devem ser claros e sucintos, para que haja o entendimento e a compreensão destas informações pelos interessados. Eles são compostos por informações referentes aos custos encontrados nas atividades realizadas na organização, e os benefícios provenientes desta prestação de serviços.

Por fim, este passo, com a análise dos resultados obtidos evidencia as deficiências encontradas na possível operacionalização da sistemática proposta. Este assunto será

abordado na quinta etapa, na qual constam as ações de melhoria a serem inseridas no ciclo da sistemática.

#### **4.5 ETAPA 5 – AÇÕES DE MELHORIA**

Após a explanação das etapas constituintes desta sistemática, nesta etapa ocorrem discussões referentes à metodologia e aos procedimentos adotados, juntamente com o *feedback*. Também as sugestões para aplicações de melhorias são propostas para acompanhamento e controle da sistemática.

##### **4.5.1 DISCUSSÕES E *FEEDBACK***

Após a utilização de uma sistemática em uma organização, deve-se discutir o caminho percorrido desde a implantação, desenvolvimento e a obtenção dos resultados, ou seja, fazer um *feedback* ao fim de cada ciclo, a fim de que ocorra a comprovação e a consolidação da sistemática proposta. Através deste passo, pode-se verificar os pontos positivos e negativos da sistemática proposta, sugerindo a aplicação de melhorias.

##### **4.5.2 SUGESTÃO DE APLICAÇÃO DE MELHORIAS**

Por fim, conforme as ações estão ocorrendo na execução das atividades, as melhorias devem ser sinalizadas e aplicadas. Deve-se revisitar a estrutura, os processos, as metodologias utilizadas, com o intuito de alcançar a eficiência econômica na organização. As sugestões de melhorias incluem adaptações nos procedimentos e processos que necessitam ser alterados, melhorados a fim de se alcançar os objetivos propostos. Sempre que necessário, deve-se revisitar o método e realizar as alterações, conforme houver indagações referentes ao desenvolvimento das atividades. Na sequência será feita uma análise crítica da potencial utilização da sistemática proposta numa Unidade de Ensino pertencente a UFRGS, a fim de aplicá-la parcialmente.

## **5. AVALIAÇÃO DA APLICABILIDADE DA SISTEMÁTICA PROPOSTA**

Neste capítulo ocorre uma avaliação da aplicabilidade da sistemática proposta na IES Pública. Esta etapa se propõe a analisar de forma crítica a operacionalização desta sistemática, verificar os principais resultados que podem surgir e propor ações de melhoria decorrentes do estudo. Esta seção possui a mesma sequência das etapas estipuladas no capítulo anterior.

O trabalho aqui exposto contou com a contribuição da direção e de servidores de diversas áreas e departamentos, como técnicos administrativos, chefes e coordenadores. Também analisaram-se relatórios dessas áreas, conforme as necessidades da pesquisa.

A análise crítica da aplicabilidade da sistemática proposta inicia-se com a descrição da empresa estudada. A organização como um todo, após o recorte do objeto de estudo, ou seja, do ponto de vista do geral - UFRGS, para o objeto de pesquisa, e em específico uma Unidade, visto que se possui o interesse em resolver o problema percebido e atender aos objetivos estabelecidos nesta dissertação.

Conforme a Figura 13, o estudo desenvolvido nesta pesquisa aconteceu em uma Unidade Acadêmica de Ensino que está inserida na estrutura organizacional da UFRGS como sendo uma ‘célula’ da Faculdade de Medicina (FAMED), a Comissão de Pós-Graduação (COMPG). A mesma recebe recursos disponibilizados através do orçamento geral da União, que é repassado para esta Universidade, entre outras fontes de recursos.

Figura 13: A UFRGS vista como um processo produtivo



Fonte: Adaptado de Bornia (2010, p. 31).

A produção do conhecimento na UFRGS pode ser vista como sendo um processo, na qual ocorre a transformação dos recursos, na entrada, em produtos disponibilizados para a sociedade, na saída, utilizando a estrutura organizacional. Na próxima seção ocorre o detalhamento e a contextualização da estrutura organizacional geral da UFRGS.

## 5.1 CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL DA UFRGS

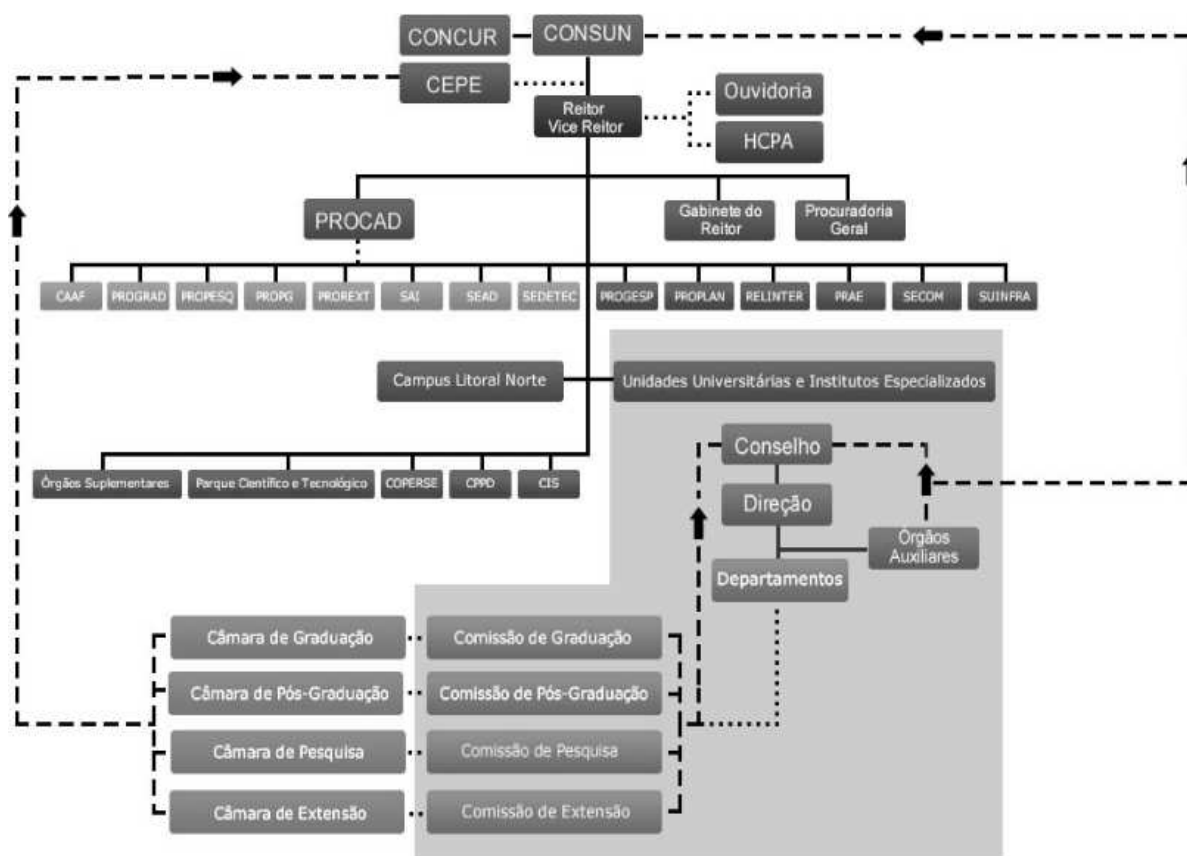
A UFRGS possui uma área territorial superior a 22 mil m<sup>2</sup>, com aproximadamente 400.000 m<sup>2</sup> de área construída. Oferece cursos desde a área de ensino básico, técnico e tecnológico, até a graduação e pós-graduação, sendo referência regional e nacional, e é também reconhecida em âmbito internacional pela excelência na produção do conhecimento, através do Ensino, Pesquisa e Extensão. Diariamente aproximadamente quarenta mil pessoas transitam em suas estruturas, distribuídos em 29 Unidades de Ensino de todas as áreas do conhecimento.

Este reconhecimento, além da dimensão da área construída, pode ser percebida através dos dados que a constituem. Em 2016 a mesma possuía 28.477 alunos matriculados na graduação, com 2.950 docentes distribuídos desde o ensino básico até a pós-graduação, sendo auxiliados administrativamente por 2.553 técnicos administrativos e 1.742 funcionários terceirizados. Ainda possui números que representam, por exemplo, 47,5% de alunos matriculados no Doutorado e 34,1% no Mestrado do estado do Rio

Grande do Sul (dados referentes ao ano 2016); portanto, é altamente relevante nos serviços de educação neste Estado, UFRGS (2018d).

A UFRGS é constituída por diversos órgãos que contribuem para o andamento das atividades servindo de apoio e auxiliando no desenvolvimento da instituição a fim de atingir os objetivos e as metas estipulados no PDI da organização. A estrutura organizacional, que demonstra a hierarquia dos órgãos e a localização das unidades de ensino da Universidade, o direcionamento dos recursos e como ocorre a interação entre os diversos departamentos, está demonstrada na Figura 14.

Figura 14: Estrutura Organizacional – Organograma Geral da UFRGS



Fonte: Site institucional UFRGS (2018e).

Quanto aos Indicadores de Gestão dos diversos Departamentos, os dados fazem referência apenas aos termos técnicos dos produtos disponibilizados pela UFRGS. No Quadro 05, os indicadores pertencem à PROPG – Pró-Reitoria de Pós-Graduação – os quais fazem menção aos serviços mandatórios, que necessariamente devem ser entregues para a sociedade, como por exemplo os ingressantes, matriculados e titulados nos cursos oferecidos pelas Pós-Graduações da organização supracitada.

Quadro 5: Dados técnicos referentes à Pós-Graduação da UFRGS

Número de Alunos de Pós-Graduação		2016
<b>Ingressantes</b>	Especialização (**)	1326
	Mestrado (***)	1987
	Mestrado Profissionalizante (***)	168
	Doutorado (***)	1230
	<b>Total</b>	<b>4711</b>
<b>Matriculados</b>	Especialização (**)	4411
	Mestrado (***)	5791
	Mestrado Profissionalizante (***)	428
	Doutorado (***)	5982
	<b>Total</b>	<b>16612</b>
<b>Titulados</b>	Especialização (*) (**)	1844
	Mestrado (***)	1392
	Mestrado Profissionalizante (***)	71
	Doutorado (***)	932
	<b>Total</b>	<b>4239</b>

(\*) Número de certificados de Especialização expedidos em 2016.

(\*\*) Fonte: Banco de Dados da Divisão de Cursos Lato Sensu da PROPG

(\*\*\*) Fonte: Sistema de Pós-Graduação da UFRGS (POSGRAD), acesso via Portal do Servidor em 02/01/2017.

Fonte: Site institucional UFRGS (2018b).

Há uma lacuna quando a Universidade é analisada sob o aspecto contábil quanto às informações referentes ao desempenho econômico dos produtos gerados por ela. O Governo Federal disponibilizou o Sistema de Informações de Custos (SIC), “é um banco de dados que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações” (Tesouro Nacional, 2019), homologado em meados de 2010, o mesmo tem como objetivo “subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público; sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público” (UFRGS, 2017, p. 254).

É um mecanismo indispensável para auxiliar os gestores quanto à tomada de decisões e ao controle dos custos na organização: “essa ferramenta verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, bem como proporciona instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos resultados do uso dos recursos públicos” (UFRGS, 2017, p. 255), confirmando a sua importância para a Gestão da organização.

Porém, no Relatório de Gestão da UFRGS do exercício 2016, apresentado tanto aos órgãos internos quanto aos órgãos externos de controle, como o TCU, relatório gerado anualmente em cumprimento da legislação em vigor, explicita-se a deficiência quanto à gerência dos Custos desta Universidade:

A Universidade, como órgão vinculado ao MEC, não recebeu desse Ministério, até o momento, informações que pudessem orientar a como proceder em relação à questão de custos.

Nesse contexto informamos que a Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS ainda não possui sistemática de custos própria implantada e também não utiliza o SIC [...] (UFRGS, 2017, p.255).

Pelo SIC ocorre uma visão macro da UFRGS, não há um grau de detalhamento de custos de forma adequada, é preciso fazer ajustes nos processos e nos sistemas, uma vez que, os sistemas não estão interligados, prejudicando a obtenção dos dados quanto a tempestividade e sua fidedignidade. Além disso, no SIC trabalha-se com recursos basicamente vindos do Tesouro Nacional, mas na UFRGS existem diversos custos que foram obtidos através de outras fontes de recursos. Desta forma, impossibilitando a sua utilização nesta Universidade.

Em decorrência da identificação desta lacuna, da falta de uma ferramenta que auxilie os gestores no controle sobre os Custos na UFRGS, verifica-se a oportunidade da proposta de uma sistemática para apoiar a gestão de custos nas IES. Não existe nenhuma sistemática para apoiar a gestão de custos que esteja implantada na FAMED, que também não utiliza as ferramentas para Análise Gerencial de Custos. A seguir foram aplicadas as etapas da sistemática proposta, conforme estabelecidas na Figura 11.

## **5.2 ETAPA 1 – COMPREENDER A IES**

Como objeto de estudo deste trabalho, escolheu-se uma Instituição de Educação Superior que foi fundada em 25 de julho de 1898, a partir da Escola de Partos da Santa Casa e da Escola de Farmácia de Porto Alegre, denominada de Faculdade de Medicina, hoje com 120 anos de atuação na educação e capacitação dos profissionais da saúde. Está localizada na cidade de Porto Alegre, no estado do Rio Grande do Sul (RS), situada na rua Ramiro Barcelos, 2400 bairro Santa Cecília, Porto Alegre – RS, sendo uma Unidade Acadêmica de Ensino da UFRGS.



Caracteriza-se por ser a primeira faculdade fundada na área da saúde no Rio Grande do Sul. Mantida pelo Governo Federal, é gratuita e de boa qualidade, e é referência na sua área de atuação. Com um corpo docente qualificado, a instituição contribui de uma forma decisiva e significativa à assistência múltipla em saúde e se insere na pesquisa nacional e internacional, desenvolvendo e agregando novas tecnologias e conhecimentos nesta área, com egressos qualificados e competentes.

É considerada uma empresa prestadora de serviços, como já foi destacado anteriormente, e sua Gestão necessita utilizar as ferramentas de Custos para o melhor aproveitamento dos recursos recebidos do Governo Federal e das demais fontes. No campo pedagógico, a IES é vista como referência, pela alta qualificação do seu quadro de servidores, e deve também buscar uma gestão eficaz dos seus recursos. A concorrência pelas suas vagas faz deste vestibular o mais disputado do estado em termos de candidatos por vaga. O MEC tem autorizado várias instituições a abrirem cursos dessa natureza no RS, aumentando a disponibilidade de vagas, o que exige a melhoria contínua dessa organização para continuar sendo referência nesta área de atuação, e continuar cativando seus ‘clientes’. Conforme relatado anteriormente, a UFRGS é composta por Unidades ou Instituições, nas diversas áreas do conhecimento, sendo uma delas o objeto de pesquisa deste trabalho, como pode-se visualizar na Figura 15.

Figura 15: Recorte do Organograma Geral UFRGS



Fonte: Site institucional UFRGS (2018e).

Na FAMED são desenvolvidas atividades de ensino, pesquisa e extensão, com a formação de profissionais para atuarem nas diversas especialidades da área médica. Há o funcionamento de dois cursos de graduação, nos quais os alunos formam-se com o grau

de bacharel, em Medicina ou Nutrição. Também são ofertados 13 cursos de pós-graduação, sendo um de especialização *Lato Sensu*, e os demais *Stricto Sensu*, com ênfase em cursos de Mestrado e Doutorado. Atualmente possui 340 servidores, sendo 292 Docentes e 48 Técnicos Administrativos, distribuídos entre os diversos departamentos, com as mais variadas funções. A próxima seção apresenta a compreensão do organograma da unidade do estudo, com uma abordagem mais específica, conforme o objeto base do estudo desta dissertação.

### 5.2.1 COMPREENDER A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A Figura 16 amplia o Recorte do Organograma Geral da UFRGS, informando maiores detalhes referentes à estrutura organizacional da Unidade de Ensino pesquisada, e mostrando os principais órgãos e departamentos que constituem a FAMED.

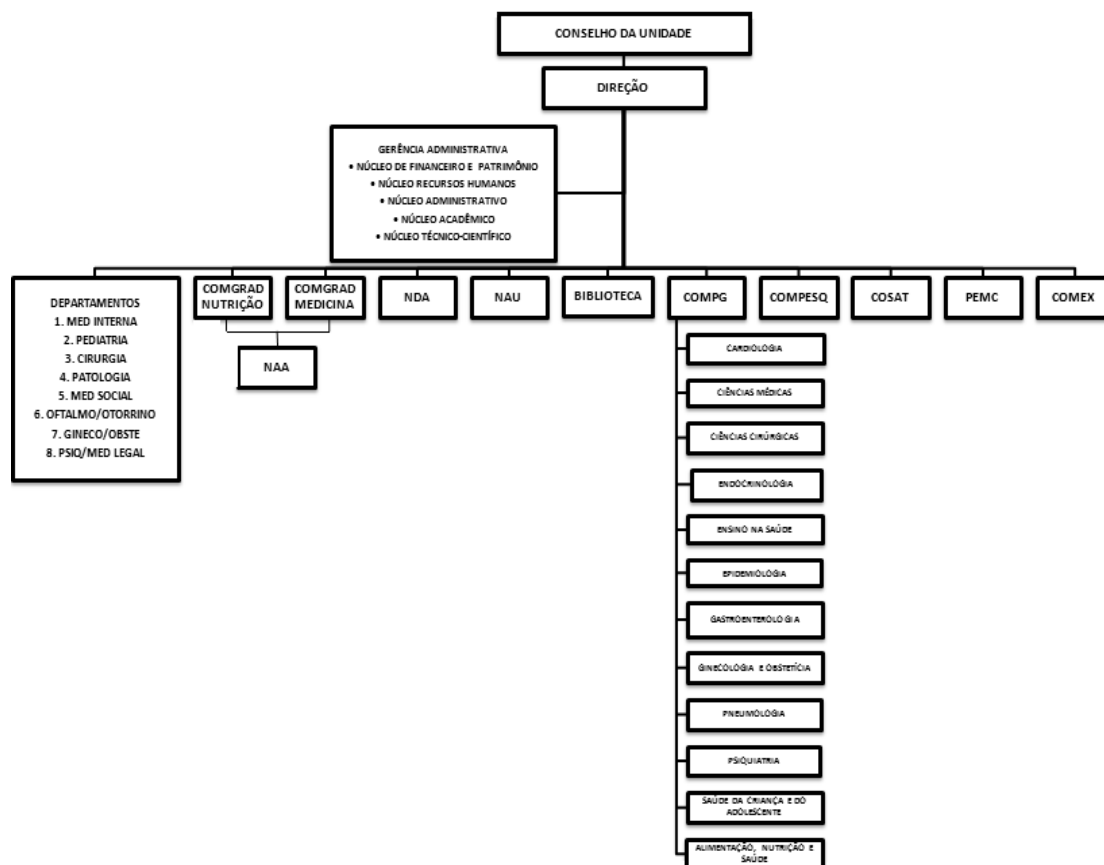
O **Conselho da Unidade** (CONSUNI) é o principal órgão deliberativo da FAMED. A estrutura administrativa é determinada pelo Regimento Geral da Universidade, sendo assim composta: Conselho da Unidade, Direção, Secretaria Geral, Departamentos, Comissões, Cursos de Pós-Graduação, Biblioteca Setorial, Assessorias e Núcleos de Apoio, sendo representada pelo seu Diretor no Conselho Universitário, órgão máximo na hierarquia administrativa da UFRGS.

A **gerência administrativa** é composta pelos Núcleos. Os mesmos auxiliam no desenvolvimento das atividades e nos procedimentos referentes à administração e gestão da Unidade Acadêmica. Por exemplo, no Núcleo Acadêmico e Administrativo ocorrem atividades como a programação e oferecimento semestral das disciplinas, emissão de ofícios, portarias, decisões, resoluções e concursos públicos para docentes.

Já o Núcleo de Finanças e Infraestrutura (Patrimônio e Suprimentos) emite empenhos para aquisição de materiais de consumo, permanentes e prestação de serviços, manutenção predial, de equipamentos e rede de informática, ou seja, a gestão do patrimônio e suprimentos. No Núcleo de Recursos Humanos ocorre a gestão de pessoal, como a frequência, processos funcionais, alteração de regime de trabalho, estágio probatório, progressão funcional e a manutenção das pastas funcionais dos docentes e técnicos. Sob a responsabilidade do Núcleo Técnico Científico está o atendimento aos

Laboratórios da Faculdade quanto ao andamento e manutenção dos referidos, gerenciamento e manutenção dos equipamentos, aquisição de acessórios e insumos. A Figura 16 expõe o Organograma da Instituição pesquisada.

Figura 16: Estrutura Organizacional - Organograma IES



Fonte: Instituição pesquisada (FAMED, 2018a).

Para atender aos objetivos da instituição, quatro **Comissões** estão estruturadas: Comissão de Graduação, Comissão de Pós-Graduação, Comissão de Pesquisa e Comissão de Extensão. Mais de 200 professores atuam em projetos de pesquisa, com a participação de 249 alunos bolsistas nas atividades de iniciação científica. A faculdade possui 292 docentes lotados, sendo 82% doutores ou pós-doutores, 10% mestres e 8% especialistas ou graduados. Há 748 alunos matriculados no curso da Medicina e 299 em Nutrição. Esta Unidade Acadêmica conta com ampla infraestrutura, com salas de aula equipadas com aparelhos multimídia, dispõe de laboratórios de ciências e ensino e laboratório de informática. A **Biblioteca** da FAMED/HCPA possui amplo acervo bibliográfico, com 150.107 unidades dispostos numa área física de 900 m<sup>2</sup>, com quantidade de 70 assentos para leitura, 04 cabines para estudos em grupo, uma sala para estudos em grupo com capacidade para 30 pessoas, 16 computadores para os usuários, com acesso à rede

mundial de computadores. A produção intelectual, tanto dos servidores quanto dos funcionários do HCPA que foram incluídas no SABI no ano de 2017, foi de 3.299 unidades, envolvendo artigos, livros, resenhas, teses e dissertações, entre outras publicações. A seguir, serão apresentados os principais órgãos de apoio, bem como os resultados alcançados com as entrevistas semiestruturadas realizadas com os gestores da IES pesquisada.

#### 5.2.1.1 ÓRGÃOS DE APOIO - *STAFF*

O curso de Nutrição é auxiliado por entidades que participam no desenvolvimento do aluno, sendo de assessoramento externo, sem vínculo propriamente dito com a IES. Porém, são fundamentais para a formação acadêmica dos alunos, pois propiciam que o curso atinja os objetivos e tenha a notoriedade desejada:

- **CEANUT:** Centro de Empreendimentos em Alimentação e Nutrição;
- **CECANE:** Centro Colaborador em Alimentação e Nutrição do Escolar.

Também há os órgãos que possuem vínculo com a organização, com o objetivo de auxiliar no desenvolvimento do conhecimento e da pesquisa da comunidade acadêmica:

- **PEMC:** Programa de Educação Médica Continuada;
- **TELESSAÚDE/RS:** é um projeto de pesquisa pertencente ao Programa de Pós-Graduação em Epidemiologia desta Faculdade.

Ainda no sentido de suporte à organização, existem os Órgãos de Apoio e de Fomento, tanto de nível estadual como do governo federal. São elas:

- **CAPES:** Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior;
- **CNPq:** Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico;
- **FAURGS:** Fundação de Apoio da Universidade Federal do Rio Grande do Sul;
- **FAPERGS:** Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Rio Grande do Sul;
- **FMRS:** Fundação Médica do Rio Grande do Sul.

Além dessas entidades, o Hospital de Clínicas de Porto Alegre (HCPA) contribui de forma integral no desenvolvimento das práticas aos alunos da FAMED. É uma organização pública e universitária, fazendo parte da rede de hospitais universitários do Ministério da Educação (MEC), possuindo vínculo acadêmico junto à esta Universidade. Tem como ênfase a assistência, ensino, pesquisa e gestão em saúde, sendo caracterizado e reconhecido como um local de formação de recursos humanos, produção de conhecimento e inovação.

O HCPA possui um Centro de Pesquisa Experimental (CPE-HCPA) que engloba as atividades de pesquisa. Este centro é composto por 17 laboratórios temáticos e 3 laboratórios compartilhados, que são disponíveis para a comunidade acadêmica, e também a pesquisadores externos, com projetos aprovados pelo Comitê de Ética. Os três laboratórios compartilhados são os seguintes: 1- Unidade de Experimentação Animal (UEA); 2- Unidade de Análises Moleculares de Proteínas (UAMP) e 3- Unidade de Patologia Experimental (UPE). O Quadro 6 disponibiliza a relação dos 32 laboratórios utilizados para o aprendizado dos alunos desta IES.

Quadro 6: Laboratórios acessados pela FAMED

<b>LABORATÓRIOS</b>	
HCPA	20
FAMED	6
ICBS	4
ICTA	1
UBS	1
<b>TOTAL</b>	<b>32</b>

Fonte: IES pesquisada.

Na sequência, através das Entrevistas Semiestruturadas, compreendeu-se o entendimento dos gestores frente ao assunto abordado nesta dissertação. Ou seja, fez-se a compreensão da organização do ponto de vista gerencial.

#### **5.2.1.2 COMPREENSÃO DA IES ESTUDADA A PARTIR DAS ENTREVISTAS REALIZADAS COM OS SEUS GESTORES**

Após o conhecimento da estrutura organizacional, do ponto de vista administrativo e hierárquico, foi feito o conhecimento da IES do ponto de vista gerencial,

frente ao assunto abordado neste estudo – Custos nas Instituições de Ensino Superior. Para entender, sob a ótica da gestão, como as atividades são desenvolvidas na organização e a forma como os recursos são disponibilizados e usufruídos pelos Departamentos, utilizou-se a Entrevista Semiestruturada.

As entrevistas foram realizadas com ocupantes de Funções Gratificadas (FGs), ou seja, servidores qualificados que possuem poder de decisão nas atividades desenvolvidas em seus ‘setores’, cargos que requerem conhecimento de gestão nas mais diversas áreas, como por exemplo pedagógicas e de viés econômico. Foram entrevistados os Chefes de Departamentos, Coordenadores de Comissões, Coordenadores de Núcleos Administrativos, Coordenadores de Programas de Pós-Graduação, Gerência Administrativa e a Direção da Faculdade. A amostra selecionada para as entrevistas foi composta por 15 servidores. O Apêndice B apresenta o instrumento de pesquisa aplicado.

Com o objetivo de concentrar as informações coletadas através das entrevistas realizadas na organização, tabularam-se os dados. Para facilitar o entendimento e a visualização, dividiram-se as respostas em duas partes. O Apêndice C consolida as entrevistas realizadas com os Chefes de Departamentos, Gerência Administrativa e a Direção da IES. Já o Apêndice D apresenta os resultados das entrevistas realizadas com os Coordenadores de Núcleos Administrativos, Coordenadores dos Programas de Pós-Graduação e Coordenadores de Comissões. Os Apêndices C e D demonstram a opinião dos entrevistados referentes aos assuntos do formulário, e foram estruturados em Blocos:

- Bloco 1 – Visão Geral;
- Bloco 2 – Gestão de Custos Atual;
- Bloco 3 – Visão Operacional;
- Bloco 4 – Avaliação de Desempenho;
- Bloco 5 – Informações Gerenciais;
- Bloco 6 – Proposição de Melhorias;
- Bloco 7 – Pergunta Aberta.

A seguir, são feitas algumas considerações sobre esses achados.

Relativamente ao **Bloco 1 – Visão Geral**, observou-se que os entrevistados possuem conhecimentos referentes aos serviços prestados pela organização ao seu público, desde o Ensino de Graduação, Pós-Graduação, Pesquisa, Extensão, até a Gestão

Acadêmica e Administrativa. Devido à falta de dados e informações, a maioria respondeu que não é possível avaliar a eficiência econômica dos seus setores de atuação. Grande parte possui conhecimento dos recursos que são consumidos em seus locais de trabalho, mas não de seus parâmetros econômicos. Já quanto à restrição orçamentária a maioria acredita que esteja ocorrendo, visto que houve redução nos repasses realizados pelo Governo Federal. Acredita-se que a gestão de custos auxiliaria nas tomadas de decisões, pois conforme o entrevistado B1, ‘permitiriam foco nas medidas mais eficazes’. Consistentemente, eles responderam que as informações sobre Custos não existem, mas são importantes. Quanto ao controle dos custos, se a organização obedecer às regras de eficiência e eficácia, aplica-se parcialmente, C1 respondeu ‘que tradicionalmente não segue. Ocorre uma resistência da comunidade de forma geral’, referindo-se à cultura implantada ser desta forma na qual cada um preocupa-se apenas com a sua área de trabalho.

Quanto ao **Bloco 2 – Gestão de Custos Atual**, pouco se conhece sobre a maneira como se realiza a gestão de custos na IES. A forma como os custos são alocados é desconhecida por todos. As informações dos custos não são disponibilizadas aos servidores, e não possuem esse acesso na IES, apenas à folha salarial individualmente, de forma *on line*, no Portal da Transparência. Todos responderam que não há padrões de referência quanto aos custos do departamento, ou seja, não há uma referência para se comparar. Referente aos indicadores de desempenho, concordam que atualmente não existe a compilação dos indicadores econômicos para se entregar os formandos para a sociedade.

Referente ao **Bloco 3 – Visão Operacional**, os entrevistados responderam que desconhecem qual é o método de custeio utilizado na organização, sendo esta uma realidade, visto que não há um método. Também desconhecem o método dos Centros de Custos, sendo assim, não sabem opinar também se é necessário tê-lo. O Coordenador C5 relatou que “não considera tê-lo se não vier acompanhado de autonomia para gerenciamento de recursos”. Quanto à importância do CC para quantificar os custos dos setores, a resposta predominante é de desconhecimento: não sabem os efeitos da utilização de tal método de custeio, sendo está também a principal resposta para a importância dos dados dos CC para as tomadas de decisões.

O **Bloco 4 – Avaliação de Desempenho**, refere-se à avaliação de desempenho na IES. A grande maioria concorda que existe apenas indicadores técnicos na organização,

o que se comprova com a realidade. Embora concordem que os indicadores de desempenho são fundamentais para auxiliar na gestão da organização - são fundamentais no processo de avaliação e aprimoramento institucional; possibilitando que os recursos possam ser alocados de 'maneira racional' como relatou o coordenador C1. Quanto à pergunta 4.3, se a UFRGS deveria avaliar, além do custo total dos seus alunos/serviços, o benefício que eles proporcionam à Sociedade, a grande maioria concorda com essa ideia; porém, devido à subjetividade e à complexidade, acham pouco provável que isto ocorra, embora as medições dos benefícios gerados para a sociedade poderiam ser através do 'acompanhamento do desempenho dos egressos, postos assumidos em esferas públicas para aplicar o conhecimento' ou ainda, através da 'taxa de aprovação na residência, taxa de emprego, melhora das condições de saúde da população, % de alunos dos PPGs com emprego, % de alunos formados que atuam no SUS' formas mencionadas pelos entrevistados para ocorrer a medição dos benefícios causados aos alunos formados pela Instituição.

**O Bloco 5 – Informações Gerenciais**, trata das Informações Gerenciais, e grande parte dos entrevistados respondeu que não sabem ou desconhecem se a IES possui um sistema integrado de informações gerenciais. Esse resultado também é condizente com a realidade, visto que não existe tal informação para os gestores da organização. Quanto aos dados disponibilizados aos gestores, referente aos custos unitários e gerais dos serviços prestados a resposta foi de desconhecimento, e a grande maioria não sabe se a contabilidade disponibiliza tais relatórios. Quanto à importância da organização em possuir relatórios gerenciais, os entrevistados concordam com a sua importância. O coordenador C3 “não consegue imaginar como gerenciar sem saber o que está acontecendo”, resposta que é amplamente condizente com a revisão da literatura, no capítulo 02, confirmado por Kliemann (2017) e Müller (2014) que essas informações são necessárias para haver um direcionamento referente aos objetivos organizacionais. Sem indicadores não há gerenciamento. Quanto à relação Benefício *versus* Custo, concorda-se que deva existir, visto que “os recursos são limitados, quanto melhor for essa relação, maior será a produção”. Conforme o entrevistado B1, essa relação é importante “porque temos obrigação social de devolver à sociedade um profissional bem formado. Somos pagos pela sociedade (verba pública) e temos de retornar”.

No **Bloco 6 – Proposição de Melhorias**, perguntou-se sobre a proposição de melhorias. As principais deficiências na atual gestão de custos referem-se à ausência de



dados e informações de forma transparente e à falta de servidores capacitados para desempenharem as atividades nesta função. Conforme o entrevistado C1, ‘sabe-se que deve-se realizar uma racionalização dos recursos, mas não se possui ideia dos valores envolvidos’. Quanto às mudanças ou melhorias referentes à gestão de custos na organização, respondeu-se que deveria haver transparência na utilização dos recursos, teria que ter servidor qualificado, a divulgação e socialização das informações, o fornecimento em tempo real e clareza das informações sendo compreensíveis para os gestores não formados nas áreas administrativas e financeiras. E principalmente a mudança na cultura, visto que em curto prazo os resultados são mínimos, pois as mudanças ocorrem em longo prazo.

No **Bloco 7 – Pergunta Aberta**, o entrevistado tinha a liberdade de expressar a sua opinião frente ao assunto abordado. Existe pouca ideia sobre esse assunto na Unidade, inclusive o coordenador C3 relatou que ‘fazer gestão por uma pessoa que é médico de formação e depois pesquisador e professor é muito difícil’. Percebe-se que a gestão pública é realizada por pessoas que não possuem a capacitação adequada para tal, fato que se repete nas mais diversas organizações públicas, comprometendo muitas das decisões tomadas frente à utilização dos recursos. Também relatou-se a problemática para o correto levantamento dos dados, visto que os serviços prestados possuem natureza subjetiva e são de difícil mensuração.

Após a análise das entrevistas percebeu-se que os servidores estão insatisfeitos com as informações gerenciais disponíveis quando o assunto se refere aos Custos da organização. Os entrevistados concordam que o entendimento e o acesso aos dados econômicos são primordiais para que ocorra uma gestão eficiente da organização.

### **5.2.2 COMPREENDER A ESTRATÉGIA DA IES**

Como a organização não possui um planejamento estratégico formal, sua estratégia foi deduzida a partir das entrevistas realizadas, isto é, pressupõe-se que as ações apontadas pelos gestores correspondam à estratégia formal. As quais podem ser mencionadas como sendo as seguintes:

- Adaptar-se ao orçamento da organização, visto que deve-se titular mais alunos com a mesmas estruturas com recursos cada vez mais enxutos;
- Formar recursos humanos de alta qualidade;
- Saber direcionar e atingir os orçamentos disponíveis.

Para a Unidade seria interessante estabelecer o seu planejamento estratégico, visto que através dele poderia ser repensada a sua estrutura organizacional. Por exemplo, se a estratégia da IES é a internacionalização, seria necessário haver um setor que favorecesse esta internacionalização ou exigir que todos os professores falassem inglês, ou ainda servidores que buscam convênios internacionais. Com o estabelecimento de uma estratégia formal os seus colaboradores estariam direcionados, conforme os objetivos da organização, possibilitando inclusive que se repense a estrutura.

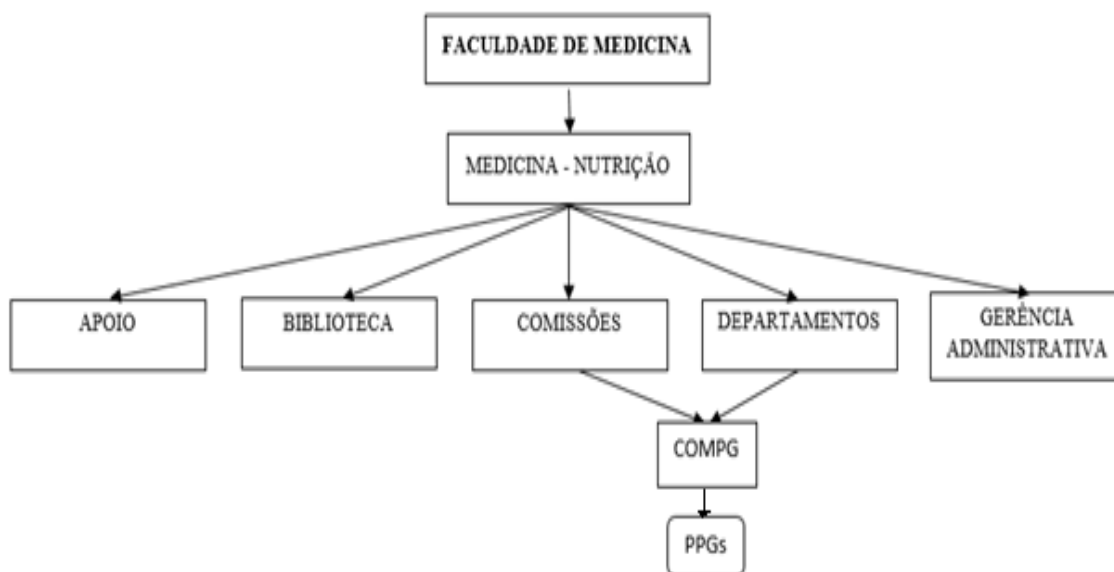
Não se identificou uma estratégia formal deliberada, tanto no âmbito da Unidade como na UFRGS como um todo. Embora haja o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), ainda são precários os seus desdobramentos na organização e não são claramente estabelecidos. Na falta desse PDI claro na instituição, a partir das entrevistas, concluiu-se que o anseio dos gestores é o que se propôs na sistemática na Figura 18, visto que através deste instrumento é possível entender como são os seus gastos, possibilitando uma racionalização dos recursos, por exemplo.

### **5.3 ETAPA 2 – LEVANTAMENTO DE CUSTOS**

Visto que no momento não há aplicação de nenhum Método de Custeio, optou-se pelo Método dos Centros de Custos, por possuir maior simplicidade, sendo de fácil entendimento para os servidores, já que se baseia no organograma da empresa, conforme o consumo dos recursos pela estrutura, sendo baseado apenas nos custos diretos. Como Princípio de Custeio será utilizado tanto o Absorção Total quanto o Parcial.

A Figura 17 estabelece o organograma da IES pesquisada, vista conforme a distribuição dos Custos aos Centros de Custos, embasando a alocação dos custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis aos cinco principais Centros de Custos da FAMED. Estes CCs gastam diversos Itens de Custos que servem para gerar vários produtos/serviços.

Figura 17: FAMED – Estrutura Organizacional conforme os Centros de Custos



Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que o verdadeiro custo da COMPGFAMED (Comissão de Pós-Graduação da Faculdade de Medicina da UFRGS) está relacionado com a parcela que a Faculdade de Medicina gasta com esse ‘setor’, como os Departamentos se envolvem com a COMPG, o que a Faculdade despense para manter os Departamentos e, por conseguinte, o que a UFRGS desembolsa para a Unidade.

A estrutura é a mesma para atender toda a comunidade da Medicina, sem distinção. Por exemplo, os Núcleos da Gerência Administrativa atendem a toda FAMED, e desta forma é complexa a real definição dos valores gastos por eles com cada departamento da Unidade. Devido a isto, neste estudo realizaram-se simplificações na medida em que os recursos seguem o fluxo dos recursos existente na Figura 24, de cima para baixo. No momento em que se distribuem os valores gastos pela organização, o que se encontra nos setores inferiores do organograma revela a realidade, embora possam faltar dados para que a informação pudesse ser completa, devido às variáveis existentes nas fontes de recursos.

Neste contexto está se estudando num universo restrito, pois na verdade os custos são muito maiores aos que está se levantando neste trabalho, visto que estes são apenas os custos diretos, não se fez o detalhamento dos custos indiretos. No Quadro 7 o item nove faz menção a ‘outros’, nele se inserem estes custos. Na realidade a FAMED está inserida na UFRGS, a qual possui inúmeros custos que à mantêm em atividade, como todo o suporte oferecido pela reitoria e os órgãos externos; sendo considerados como custos indiretos.

Na análise para operacionalização da sistemática, usou-se apenas a COMPG, e a mesma foi considerada como sendo uma unidade, vista como uma parcela do todo, de forma que se fez um corte na origem. A aplicação serviu para a Pós-Graduação, mas a mesma pode ser utilizada para a FAMED, ou para um setor pertencente a ela, ou para a UFRGS, visto que a lógica utilizada é a mesma. A COMPG possui custos diretos e indiretos que são próprios da estrutura; desta forma, para ser avaliado neste momento se tornou complexo e indefinido, visto que teria que ter entendido a estrutura e perguntado quanto àquela área contribuiu com a Pós-Graduação. No segundo passo ocorreu a definição dos Centros de Custos, com as subdivisões necessárias para o entendimento da alocação dos custos na organização e a utilização da estrutura para entregar os serviços de educação para a sociedade.

### **5.3.1 DEFINIR OS CENTROS DE CUSTOS**

Com a finalidade de atender os objetivos desta pesquisa, o estudo está focado apenas nos Centros de Custos da COMPGFAMED. Seguindo esse entendimento da distribuição dos custos na organização, conforme os departamentos estejam organizados no consumo dos recursos e o uso da mão de obra na Unidade, pré-estabelecidos pelo organograma, segundo consta na Figura 17, foi feita a subdivisão desses cinco Centros de Custos (CC) em setores, como está definido no Quadro 7. De uma maneira mais específica, o levantamento de custos seria feito por 29 unidades de acumulação de custos, uma delas sendo a COMPG (Quadro 7).

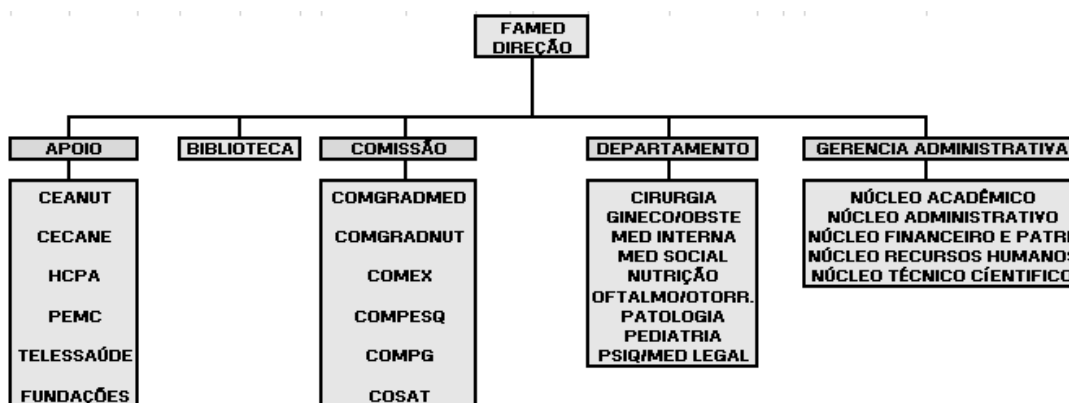
Quadro 7: Centros de Custos e setores da FAMED

CENTRO DE CUSTO		UNIDADE DE ACUMULAÇÃO DE CUSTO
APOIO	APOIO	Centro Colaborador em Alimentação e Nutrição Escolar da UFRGS
		Centro de Empreendimentos em Alimentação e Nutrição
		Centros Acadêmicos
		Educação Médica Continuada
		Núcleo de Avaliação
		Núcleos Docentes Estruturantes
		TELESSAÚDE
	BIBLIOTECA	Atendimento ao Usuário
		Processamento Técnico
	GERÊNCIA ADMINISTRATIVA	Núcleo Acadêmico
		Núcleo Administrativo
		Núcleo de Finanças e Infraestrutura
		Núcleo de Gestão de Pessoas
Núcleo Técnico-Científico		
OPERACIONAL	COMISSÕES	Extensão
		Graduação em Medicina
		Graduação em Nutrição
		Pesquisa
		Pós-Graduação - COMPG
		Saúde e Ambiente de Trabalho
		Departamento de Cirurgia
	DEPARTAMENTOS	Departamento de Ginecologia e Obstetria
		Departamento de Medicina Interna
		Departamento de Medicina Social
		Departamento de Nutrição
		Departamento de Oftalmologia e Otorrinolaringologia
		Departamento de Patologia
		Departamento de Pediatria
		Departamento de Psiquiatria e Medicina Legal

Fonte: Elaborado pelo autor.

Desta forma, os CC descritos pertencem à IES e utilizam a estrutura organizacional. Embora existam várias fontes de recursos, que não serão mencionados neste estudo, a COMPG está incluída no CC das Comissões e consome uma porcentagem dos valores destinados à FAMED. Pode-se citar: espaço físico, energia elétrica, os salários dos Técnicos Administrativos e docentes, manutenção, serviço terceirizado de limpeza e portaria, etc.. Ou seja, entendendo como esses CCs se comportam, é possível ampliar a avaliação para a Unidade e conseqüentemente para a UFRGS, pois no momento que se define os dados referentes a estes setores, mesmo que as informações sejam incompletas, entendendo-se a lógica envolvida, servem de modelo para utilizar nas demais situações. A Figura 18 demonstra todos os Centros de Custos da FAMED.

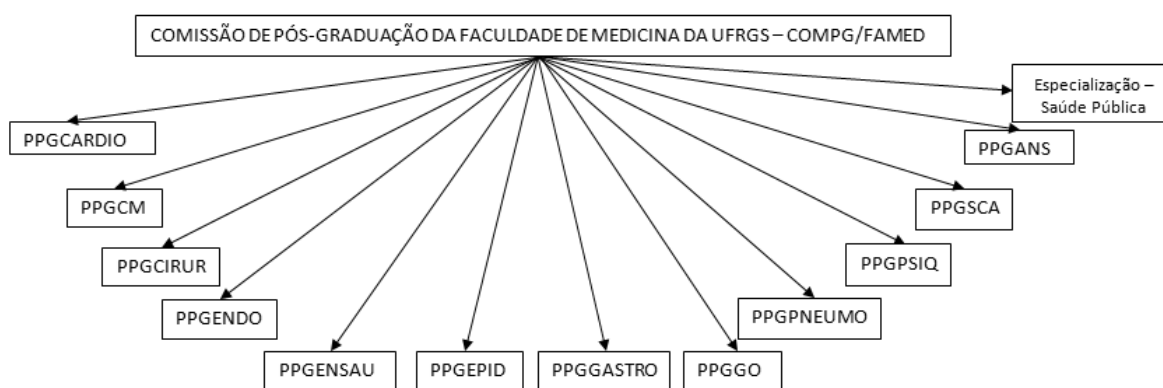
Figura 18: Centros de Custos da FAMED



Fonte: elaborado pelo autor.

A Pós-Graduação possui cursos com ênfase *Lato Sensu*, Curso de Especialização, e também cursos de cunho *Stricto Sensu*, com ênfase em Mestrado e Doutorado. Esta COMPG com os seus cursos utiliza a estrutura organizacional da Faculdade de Medicina e portanto consome os seus recursos para gerar os seus serviços, embora possua outras fontes de recursos que não serão mencionados nesta dissertação. Os Programas de Pós-Graduação compõem os 13 Centros de Custos da COMPG. A Figura 19 expõe essa relação.

Figura 19: Centros de Custos pertencentes à COMPG/FAMED



Fonte: elaborado pelo autor.

Para melhor entendimento, segue a relação nominal dos PPGs (Programas de Pós-Graduação) que compõem a COMPG, com suas especializações:

➤ *Stricto Sensu*:

1. Programa de Pós-Graduação em Ciências da Saúde: Cardiologia e Ciências Cardiovasculares (PPGCARDI);

2. Programa de Pós-Graduação em Ciências Médicas (PPGCM);
  3. Programa de Pós-Graduação em Medicina: Ciências Cirúrgicas (PPGCIRUR);
  4. Programa de Pós-Graduação em Ciências Médicas: Endocrinologia (PPGENDO);
  5. Programa de Pós-Graduação em Ensino na Saúde (PPGENSAU);
  6. Programa de Pós-Graduação em Epidemiologia (PPGEPID);
  7. Programa de Pós-Graduação Ciências em Gastroenterologia e Hepatologia (PPGGASTRO);
  8. Programa de Pós-Graduação em Ciências da Saúde: Ginecologia e Obstetrícia (PPGGO);
  9. Programa de Pós-Graduação em Ciências Pneumológicas (PPGPNEUMO);
  10. Programa de Pós-Graduação em Psiquiatria e Ciências do Comportamento (PPGPSIQ);
  11. Programa de Pós-Graduação em Saúde da Criança e do Adolescente (PPGSCA);
  12. Programa de Pós-Graduação em Alimentação, Nutrição e Saúde (PPGANS);
- *Lato Sensu:*
- 1) Especialização em Saúde Pública.

### 5.3.2 IDENTIFICAR OS GASTOS DA INSTITUIÇÃO

Através das respostas dos entrevistados, verificou-se que os dados referentes aos gastos da organização não são claramente disponibilizados, visto que não há uma cultura referente a este quesito. Percebeu-se que os servidores não souberam identificar todos os gastos da IES.

Com o intuito de identificar os gastos da Unidade foram considerados alguns itens de custos que consomem os recursos financeiros da FAMED, de acordo com seus centros de custos, para o desenvolvimento das atividades. A seguir podem ser identificados os gastos da IES em geral e da COMPG em particular, obtidos a partir das entrevistas realizadas com os gestores da organização e das consultas realizadas no plano de contas da UFRGS:

1. Depreciação de equipamentos;
2. Salários dos servidores;
3. Água;

4. Energia elétrica;
5. Informática;
6. Material de consumo e de expediente;
7. Serviços terceirizados;
8. Manutenção de prédios e equipamentos;
9. Outros.

Estes gastos podem ser divididos em **fixos e variáveis**. O gestor possui dificuldades em perceber os gastos fixos, visto que ele tem o domínio apenas dos recursos palpáveis, ao qual possui acesso, mas o gasto total é muito maior. Para obter os gastos com maior clareza é necessário saber quanto custa o que a Unidade gasta e quanto custa a estrutura que é utilizada pela mesma, por exemplo, os salários dos professores, a manutenção dos prédios, a estrutura administrativa da reitoria que presta suporte.

Quadro 8: Participação relativa dos itens de custos do valor global

<b>PARTICIPAÇÃO RELATIVA - UFRGS</b>	
<b>ITENS DE CUSTO</b>	<b>%</b>
1 - Depreciação de equipamentos	
2 - Salários dos servidores	
3 - Água	
4 - Energia elétrica	
5 - Informática	
6 - Material de consumo e de expediente	
7 - Serviços terceirizados	
8 - Manutenção de prédios e equipamentos	
9 - Outros	
<b>GASTO TOTAL DA UFRGS</b>	<b>0%</b>

Fonte: IES pesquisada.

As informações existentes referentes aos gastos da instituição são informados pelo plano de contas da UFRGS e estão disponíveis na base de dados da PROPLAN (Pró-Reitoria de Planejamento e Administração) conforme consta no Anexo A. Este trabalho não possui objetivo apenas em saber quanto a FAMED gasta, mas também onde ela gasta. Nas próximas etapas serão discutidos quanto de cada item destes custos correspondem a cada um dos Centros de Custos.



### 5.3.2.1 NÍVEL REAL DO DETALHAMENTO DOS ITENS DE CUSTOS EXISTENTES NA UFRGS

Com o intuito de realizar uma análise crítica da aplicabilidade da sistemática proposta, buscaram-se os dados e as informações que estão disponibilizados no banco de dados da PROPLAN da UFRGS, e a maneira em que eles se encontram. Para padronizar as informações referentes aos itens de custos encontrados na organização estabeleceu-se a legenda disposta no Quadro 9.

Quadro 9: Disposição das informações sobre os custos da UFRGS

INFORMAÇÕES DISPONÍVEIS SOBRE OS CUSTOS	
1	Não existe
2	Existe, mas não está sistematizada
3	Existe, e está sistematizada

Fonte: elaborado pelo autor.

Pode-se estabelecer que os dados dos custos da organização encontram-se sob a forma não organizada e outras que estão agregadas, podem ser fechadas e globais, existem de forma sistematizada ou não. Há a matriz e o objetivo é entender os itens de custo e a forma como estes valores serão alocados para a FAMED, além de quais destes itens são ou não atribuídos para os departamentos e de que forma.

Quadro 10: Nível de detalhamento das informações sobre os itens de custos encontrados na PROPLAN

ITENS DE CUSTO	DISPONIBILIDADE DOS DADOS
1. Depreciação de equipamentos	1
2. Salários dos servidores	2
3. Água	1
4. Energia elétrica	1
5. Informática	2
6. Material de consumo e de expediente	2
7. Serviços terceirizados	2
8. Manutenção de prédios e equipamentos	2
9. Outros	2

Fonte: elaborado pelo autor.

O nível de detalhamento dos dados e informações mencionam que os mesmos existem, mas não estão sistematizados. A seguir serão caracterizados os itens de custos e a forma como foram encontrados na Universidade. O valor pago pela **energia elétrica** é global. Não existe medidor em todas as unidades da UFRGS de forma que os gastos

possam ser analisados de forma individualizada; a mesma situação ocorre com a **água** que possui apenas um valor fechado, sem rateios para as Unidades. Para se obter os dados desses itens é necessário buscar as informações, manualmente, através dos processos de pagamento existentes no SEI (Sistema Eletrônico de Informações). Para verificar o valor total gasto com energia elétrica e com a água pela Universidade, deve-se pesquisar 24 processos de pagamentos, 12 de cada, num período de 1 ano.

Quanto aos gastos com os **serviços terceirizados** e a **manutenção dos prédios e equipamentos** é necessário buscar as informações, manualmente, através dos processos de pagamento existentes no SEI, através da efetividade de cada colaborador que esteve prestando serviços na FAMED. Um árduo trabalho, que exige tempo para desenvolver o levantamento, e, mesmo assim, suscetível a equívocos, visto que são procedimentos puramente operacionais. Por exemplo, deve-se buscar 12 processos de pagamento referente apenas à informação da segurança, mais 12 processos referentes ao serviço terceirizado da limpeza e 12 processos da efetividade da mão de obra referente aos técnicos de manutenção, e assim com todos os demais serviços terceirizados e as diversas manutenções contratadas, dezenas de processos a serem pesquisados, de forma operacional.

Referente aos **salários dos servidores**, os dados que constam no Portal de Custos do Governo Federal não estão atualizados. Na FAMED existem 340 servidores lotados, mas neste site constam apenas 152, ou seja, dados distorcidos. A situação da UFRGS no Sistema SIORG está em construção, conseqüentemente não ajustado ainda no SIAPE, sendo necessário buscar esse dado em outras fontes internas, como a PROGESP.

Para os **materiais de consumo e de expediente, depreciação dos equipamentos** e a **informática**, os sistemas utilizados foram criados pelo CPD da UFRGS e não possuem vínculo com os sistemas do Governo Federal, e internamente, entre eles, também não ocorre o compartilhamento das informações, entre o Sistema de Almojarifado (SAM), o Sistema de Patrimônio (SAP) e o Sistema de Planejamento e Administração (SPA/UFRGS – “Sist. PROPLAN”), dificultando a busca dos dados de forma rápida e eficaz. Ou seja, não tem como detalhar os custos envolvidos na COMPGFAMED, como também, os centros de custos que à compõe. O item **outros** fazem referência aos demais gastos, indiretos, que não foram abordados neste estudo.

O Quadro 11 apresenta os valores dos gastos totais existentes na Universidade, de forma globalizada, generalista. Os dados estão agrupados em quatro categorias, sendo Pessoal, Benefícios, Custeio e Capital, portanto não há a discretização em itens de custo como o trabalho aqui desenvolvido exigiu.

Quadro 11: Distribuição dos Custos da Universidade por grupo de despesa

<b>PARTICIPAÇÃO RELATIVA - GASTO ANUAL DA UFRGS</b>		
<b>GRUPO DE DESPESA</b>	<b>GASTO TOTAL 2018</b>	<b>%</b>
1. Pessoal (ativos, inativos, pensionistas, encargos)	R\$ 1.598.324.783,89	87,65%
2. Benefícios (auxílio alimentação, aux. creche, aux. transporte, aux. assist. médica)	R\$ 50.147.098,18	2,75%
3. Custeio (manutenção em geral)	R\$ 166.123.659,80	9,11%
4. Capital (equipamentos)	R\$ 8.935.301,13	0,49%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.823.530.843,00</b>	<b>100%</b>

Fonte: DPO/UFRGS 2018c.

### **5.3.2.2 NÍVEL DESEJADO DO DETALHAMENTO DOS ITENS DE CUSTOS QUE A UFRGS DEVERIA TER PARA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA**

Após a constatação da insuficiência dos dados disponíveis, de forma organizada e sistematizada, propôs-se que haja uma readequação no nível de detalhamento no levantamento dos gastos da Universidade como um todo, e da FAMED em específico. Essas informações devem ser melhor discretizadas, por critérios de rateio, por campus, unidades ou departamentos. A seguir discorreu-se sobre como deveriam ser disponibilizados estes itens de custos.

1. Depreciação de equipamentos: os equipamentos devem estar lotados por departamento e através do inventário seria então possível definir a depreciação;
2. Salários dos servidores: criar um mecanismo que gere a individualização dos servidores e dos seus salários, para que haja a locação. Quanto à questão de alguns atuarem em vários setores, como os docentes que ministram várias disciplinas entre os departamentos deve haver critérios de rateio considerando o tempo despendido entre cada atividade. Atualmente o sistema da UFRGS é fechado, tem o salário de todos os servidores, mas não há o rateio; deve-se trabalhar com a base de dados para atualizar a lotação e checar as pessoas. Inclui-se aqui a análise de custos que possuem rateio terciário; neste caso o verdadeiro custo da FAMED é o valor total que ela gasta, menos o que ela compartilha com outras unidades e mais

o que ela recebe das outras faculdades. Existem unidades prestadoras de serviços, ministram aula para outras unidades e recebem isso também. Para encontrar estes custos indiretos, deve-se subtrair os serviços prestados para outras unidades, e ainda adicionar os cursos que se recebe dos outros. Ou seja, quando houver um sistema fechado, deve-se considerar esse problema da redistribuição terciária para encontrar os verdadeiros valores dos salários dos servidores.

3. Água: instalar hidrômetros em todas as unidades a fim de haver um controle mais localizado. Nas unidades é possível estabelecer o m<sup>3</sup> como critério de rateio.
4. Energia elétrica: fixar medidores de energia elétrica em todas as Unidades; assim será possível discretizar por campus, por exemplo, por área de localização, se é do centro ou campus saúde. O rateio interno nas unidades deve ocorrer através da potência instalada naquele espaço.
5. Informática: os equipamentos devem estar lotados por departamento; através do inventário é possível definir os valores envolvidos.
6. Material de consumo e de expediente: atualmente é discretizado por Unidade. Teria que ter uma rotina que capture as informações e as individualize. Ela até existe, via requisições, mas não é discretizada por departamentos e não são disponibilizadas de forma a serem analisadas especificamente. Por exemplo, quando se solicita material de expediente, folha de papel A4, solicita-se apenas o quantitativo como sendo da Unidade, mas poderia ser criado um campo para indicar o CC ou departamento. Embora a Unidade tenha controle de quem tenha utilizado o material, a informação existe, mas não da forma adequada.
7. Serviços terceirizados: fazer uma informatização da rotina, de forma eletrônica, que capture as informações dos serviços terceirizados e individualize sendo lançado no sistema. Quando eles são contratados não sabem o local de trabalho, quando for operacionalizar deve-se estabelecer os critérios de rateio. A informação existe, mas não é discretizada de forma eficiente.
8. Manutenção em prédios e equipamentos: teria que haver uma rotina que capture as informações das manutenções e as individualizasse. A informação até existe através das ordens de serviço, mas não é discretizada com base em fatores econômicos.

O Quadro 12 estabelece o resumo do nível de detalhamento em que as informações deveriam ser apresentadas para que ocorresse a aplicação parcial, conforme estipulado neste estudo.

Quadro 12: Ferramentas necessárias para alcançar o nível desejado do detalhamento dos dados dos itens de custo

ITENS DE CUSTO	NÍVEL DE DETALHAMENTO NECESSÁRIO
1. Depreciação de equipamentos	Através do inventário da UFRGS
2. Salários dos servidores	Ajustar a base de dados e criar rateios internos entre departamentos
3. Água	Disponibilizar hidrômetro para as Unidades
4. Energia elétrica	Disponibilizar medidor de energia elétrica para as Unidades
5. Informática	Através do inventário da UFRGS e rotinas de acompanhamento
6. Material de consumo e de expediente	Através de rotinas de acompanhamento
7. Serviços terceirizados	Através de rotinas de acompanhamento
8. Manutenção de prédios e equipamentos	Através de rotinas de acompanhamento

Fonte: elaborado pelo autor.

Desta forma, definiu-se os CCs e os itens de custo, e neste passo avaliou-se os dados que a UFRGS tem e como a UFRGS deveria ter essas informações. Percebe-se que algumas informações existem, mas não estão sistematizadas e que deveriam ser criadas rotinas e melhorias de captura, pois alguns dados não estão disponibilizados da maneira adequada. Para melhorar a gestão da estrutura, deve-se melhorar os critérios de alocação.

Com esse conhecimento dos dados globais e genéricos não se obteve sucesso na aplicação da sistemática, porém ocorreu a demonstração de como deveria ser, o que deveria ser feito para melhorar. Desta forma, este estudo pode ser aplicado em qualquer IES, visto que possui característica estrutural e demonstra os dados necessários para torná-lo efetivo; enfim, mostrou-se o que deveria ser feito para torná-lo operacional.

### 5.3.3 OBTER OS DADOS REFERENTES AOS GASTOS

Para obter os dados referentes aos gastos, buscaram-se informações na base orçamentária da UFRGS. Existem os **gastos indiretos** da superestrutura que apoiam a IES, como o HCPA, e os próprios setores da UFRGS, como a Reitoria, que prestam suporte para as Unidades. Devido a esta complexidade de fatores, os gastos indiretos não foram considerados neste estudo.

Referente aos **gastos diretos** ocorreu maior facilidade para a sua obtenção, pois elas são diretamente relacionados, visto que aparecem nos centros de custos específicos, conforme relacionado no Quadro 7 e, portanto, são dados fechados, sem rateio e outros necessitam ser estimados ou se buscar um critério para o rateio. Para alguns itens de custos não foi possível realizar a individualização, podendo-se citar, o consumo de

energia elétrica pela FAMED e consequentemente pela COMPG, visto que não existem medidores de energia elétrica distribuídos pelas Unidades.

Desta forma, não houve um valor preciso, e alguns dados foram objeto de algum critério de rateio ou simplesmente estimados, visto que esta dissertação possui um fundamento estrutural e qualitativo. Para atender a esse passo utilizaram-se as matrizes executadas através do *software* Excel.

### 5.3.4 ESTABELECEM OS CRITÉRIOS DE ATRIBUIÇÃO DE GASTOS AOS CENTROS DE CUSTOS

A atribuição dos gastos referentes aos CCs deve seguir alguns parâmetros preestabelecidos, como área física utilizada, disponibilidade de mão de obra (docentes, técnicos administrativos ou alunos). Os valores encontrados referem-se à distribuição do consumo, através destes critérios de atribuição de gastos referentes aos centros de custos, como o número de servidores existentes no local, a área do ‘setor’, pontos de energia elétrica instalados, número de luminárias e equipamentos, conforme pode-se visualizar no Quadro 13.

Quadro 13: Distribuição Primária dos Custos

ITENS DE CUSTO	VALOR (R\$)	CENTROS DE CUSTOS COMPG - FAMED													BASES DE RATEIO
		PPGCARDIO	PPGCM	PPGCIRUR	PPGENDO	PPGENSAU	PPGEPI	PPGGASTRO	PPGGGO	PPGPNEU	PPGPSIQ	PPGSCA	PPGANS	ESPECIAL	
Depreciação de equipamentos															Valor dos equipamentos
Salários dos servidores															Horas trabalhadas, dedicações
Água															M³ consumido
Energia elétrica															Potência instalada
Infomática															Aquisições/manutenção
Material de consumo e expediente															Requisições SAM
Serviços terceirizados															Utilização, nº funcionários
Manutenção de prédios e equipamentos															Ordens de serviço
TOTAL															

Fonte: elaborado pelo autor.

## 5.4 ETAPA 3 – PRODUTOS/SERVIÇOS DA IES

Uma organização possui ‘clientes’ que adquirem serviços/produtos. Nesta etapa identificaram-se os principais ‘produtos’ fornecidos pela IES na área do conhecimento, que são disponibilizados à comunidade acadêmica em geral. A FAMED possui dois cursos de Graduação Medicina e Nutrição, possibilitando que os ‘clientes’ interessados nestas áreas possam adquirir os seus serviços/produtos.

Após a análise das entrevistas resumiram-se os principais produtos/serviços descritos sob a ótica dos ‘gestores’, conforme a seguir:

➤ **Básicos:**

1. Formação de alunos de graduação;
2. Formação de alunos de pós-graduação;
3. Capacitações profissionais;
4. Atividades de Extensão;
5. Atividades de Pesquisa.

➤ **De apoio:**

6. Atendimento aos discentes e docentes;
7. Gestão Acadêmica;
8. Gestão Administrativa;
9. Gestão do patrimônio.

### 5.4.1 ENTENDER OS PRODUTOS/SERVIÇOS DA UNIDADE

O produto principal é o aluno egresso que se forma e vai prestar serviços à sociedade, a fim de devolver parte do investimento que a mesma investiu com a formação destes alunos.

O Quadro 14 possui um resumo do quantitativo de alunos formados na Faculdade, resultado dos diversos setores envolvidos na prestação dos serviços de conhecimento para a sociedade, especialmente no ramo da educação referente à área da saúde.

Quadro 14: Composição dos Produtos/Serviços da Unidade

FAMED					
PRODUTOS/SERVIÇOS		Cursos		Alunos Matriculados	Alunos Formados 2018
Ensino	Graduação	Medicina		748	174
		Nutrição		299	51
	Pós-Graduação ( <i>Strictu Sensu</i> )	Nutri.	PPGANS	33	0
		Med.	PPGCARDI	92	22
		Med.	PPGCIR	80	34
		Med.	PPGCM	167	60
		Med.	PPGENDO	88	26
		Med.	PPGENSAU	50	0
		Med.	PPGEPI	100	21
		Med.	PPGGASTRO	46	14
		Med.	PPGGO	86	30
		Med.	PPGPNEU	94	26
		Med.	PPGPSIQ	130	6
	Med.	PPGSCA	127	38	
<i>Latu Sensu</i>	Med.	Saúde Pública	35	19	
<b>TOTAL</b>				<b>2175</b>	<b>521</b>
Extensão		Ações		<b>80</b>	
Pesquisa		Projetos		<b>105</b>	

Fonte: Instituição pesquisada.

Os alunos da FAMED, sejam eles de graduação ou de pós-graduação, utilizam a estrutura organizacional de forma diferenciada, dependendo das disciplinas que cursam e/ou das atividades acadêmicas que desenvolvem. Da mesma forma, os demais produtos/serviços também utilizam os recursos da FAMED, exigindo com intensidades variadas atividades que acontecem nos CC. A compreensão dessas relações proporcionará elementos para ajudar no dimensionamento dos recursos e na sua correta atribuição aos produtos/serviços.

Para que haja a formação de um aluno, existem diversas atividades que são diretas na Unidade, e outras atividades que acontecem na Reitoria, caracterizando custos indiretos, como o registro de aluno até a emissão do diploma; desta forma, para que ocorra o custo final do aluno, estes gastos indiretos e externos a FAMED também deveriam ser redistribuídos para se obter o custo final total daquele aluno formado.



#### 5.4.2 IDENTIFICAR COMO OS PRODUTOS/SERVIÇOS USAM A ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Este passo busca entender como os produtos/serviços usam a estrutura organizacional, isto é, como esses produtos usam os setores e como foram atribuídos os gastos da estrutura para os produtos, visto que os produtos compram o trabalho e a estrutura. Buscou-se entender com que taxa cada produto/serviço se utiliza dos recursos disponibilizados pela estrutura organizacional da FAMED.

O Quadro 15 estabelece uma exemplificação da distribuição final dos custos dos centros diretos aos produtos ‘oferecidos’ pela unidade. Na base de rateio utilizada para a definição dos valores dos custos para definir quanto cada PPG utilizou da estrutura organizacional, podem ser citados horas/aula, ações de extensão, projetos de pesquisa, número de atendimentos acadêmico, administrativas e de patrimônio e número de alunos.

Quadro 15: Distribuição Final - custos dos centros diretos aos produtos

PRODUTOS	CENTROS DE CUSTOS COMPG - FAMED													BASE DE RATEIO
	PPGCARDIO	PPGCM	PPGCIRUR	PPGENDO	PPGENSAU	PPGEPI	PPGGASTRO	PPGGGO	PPGPNEU	PPGPSIQ	PPGSCA	PPGANS	ESPECIAL.	
<b>BÁSICOS</b>														
Formação de alunos de graduação	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Formação de alunos de pós-graduação	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Capacitações profissionais	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	0%
Atividades de Extensão	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	5%
Atividades de Pesquisa	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%
<b>DE APOIO</b>														
Atendimento aos discentes e docentes	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	nº atendiment.
Gestão Acadêmica	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	nº atendiment.
Gestão Administrativa	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	nº atendiment.
Gestão patrimônio	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	nº atendiment.
<b>TOTAL</b>	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: elaborado pelo autor.

Os produtos/serviços de apoio, uma vez quantificados, deverão ser redistribuídos aos produtos básicos, através dos critérios de rateio. Por exemplo, a FAMED gasta com a Gestão Acadêmica, que é um produto, e esse gasto deve ser redistribuído para a graduação e pós-graduação, através de um rateio secundário.

#### 5.5 ETAPA 4 – RELAÇÃO BENEFÍCIO *versus* CUSTO

Nesta etapa deve-se analisar a relação existente entre o benefício e o custo para que ocorra o desenvolvimento das atividades nesta organização. Embora as informações sejam muito subjetivas, elas são de suma importância pois, na medida em que se sabe

quanto custa e os benefícios auferidos, pode-se avaliar o resultado para poder negociar financiamentos, por exemplo. Com os dados referentes a isso, podem-se estipular os valores necessários para formar certa quantidade de alunos, e desta forma obter elementos para concretizar a negociação.

O Benefício que se está tendo pode ser uma faculdade reconhecida, melhores currículos, visto que ocorre a migração dos melhores discentes para a IES. Também haverá uma sociedade melhor atendida, menos pessoas doentes, ou melhores atendimentos, mas quanto que vale isso?

O trabalho busca identificar os custos, mas não necessariamente os benefícios (intangíveis e externos). Entretanto, pode-se comparar quanto se gasta com um aluno da FAMED ou da própria UFRGS em relação aos resultados encontrados com outras Instituições de Ensino Superior através da aplicação de um **benchmarking externo**. Com essa comparação pode-se perceber, por exemplo, que a UFRGS gasta menos recursos para formar um aluno. Em outro caso, a UFRGS pode estar gastando o dobro dos recursos que outra universidade, mas como resultado percebe-se que talvez os alunos da UFRGS tenham o triplo do valor, obtido através de comparações dos produtos e serviços desenvolvidos internamente percebidos através do **benchmarking interno**.

Então, através desta modalidade de gestão – **benchmarking** - pode-se comparar os produtos/serviços interna e externamente entre as Instituições prestadoras de serviços de educação, a fim de obter os resultados de quanto que custa um aluno da UFRGS comparado com um aluno externo, mas para isso deve-se também **parametrizar os benefícios**. Em muitas ocasiões opta-se pela qualidade mesmo pagando um valor elevado, ou seja, o aluno da UFRGS pode ser mais caro, porém quando for egresso possui maiores qualificações proporcionados pela disponibilidade que há na estrutura da organização, podendo desempenhar as atividades profissionais de forma mais eficiente atendendo aos anseios da sociedade. Para isso, é necessário desenvolver o próximo passo do estudo, que se refere à identificação dos benefícios dos produtos/serviços oferecidos pela unidade.

### **5.5.1 IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DOS SERVIÇOS**

Este passo teve como objetivo identificar os benefícios dos serviços prestados pela unidade. Os mesmos foram obtidos por meio das entrevistas realizadas com os gestores da Instituição. Embora possuam características intangíveis, subjetivos e até mesmo

externos, devem ser levantados pelo impacto que causam na sociedade ou, em outros casos, estes benefícios podem ser identificados pela sua negação, por exemplo, como que a não prestação destes serviços acarretaria consequências negativas na comunidade. A seguir serão citados alguns benefícios. O Quadro 16 possui a identificação de diversos benefícios referentes à formação dos alunos através da FAMED.

Quadro 16: Benefícios oriundos dos serviços da Unidade

<b>BENEFÍCIO COM A FORMAÇÃO DO ALUNO DA FAMED</b>
<b>CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL ARÉA SAÚDE</b>
Devido aos cursos disponibilizados pelos PPGs os alunos não se deslocam para outras regiões em busca de capacitação profissional, a mão de obra especializada fica na região prestando atendimento;
Capacitações dos profissionais da saúde.
<b>CONHECIMENTO</b>
Uma IES em determinada região significa uma junção de conhecimentos em todas as áreas possibilitando uma sociedade mais culta e desenvolvida;
Ocorre o surgimento de um conhecimento implícito na região na qual os benefícios são muito maiores que o número de alunos que se formam, sendo um dado imensurável, subjetivo;
Ocorrem grandes eventos e palestras com pessoas de diversas categorias, que disseminam o conhecimento sobre diversos assuntos, o que gera ganhos intangíveis para a região na qual os benefícios extrapolam os custos;
Criação de um polo cultural que dissemina o conhecimento e a cultura em vários outros ramos da sociedade, formando pessoas com grande pensamento crítico referente aos diversos temas e assuntos da população.
<b>DESENVOLVIMENTO INTELECTUAL</b>
Acontece uma movimentação intelectual na região, proporcionando benefícios que extrapolam a formação de pessoas;
<b>DESENVOLVIMENTO REGIONAL</b>
Mais empregos, compartilhamento do conhecimento, interação social, desenvolvimento e aprimoramento das tecnologias utilizadas.
<b>EDUCAÇÃO</b>
Formação de pessoas para ministrarem aulas em outras universidades;
Médicos de bom nível de conhecimento para o mercado de trabalho;
Número de alunos formados que foram entregues para a sociedade;
Formação de alunos de pós-graduação que serão docentes em outras instituições: a FAMED é um centro de pesquisa que forma grande parte dos docentes da área da saúde no estado do RS.
<b>TRABALHO</b>
Ocupação de mão de obra brasileira, ao invés de 'importar' profissionais da saúde;
Criação de novos empregos devido ao surgimento de novas clínicas e laboratórios que, por conseguinte consomem produtos e equipamentos, apoiando o crescimento das empresas e dos fornecedores da região.
<b>SAÚDE</b>
Prevenção de doenças;
Devido aos programas desenvolvidos na região ocorre a longevidade da população.

Fonte: elaborado pelo autor.

### 5.5.2 DETERMINAÇÃO DA RELAÇÃO BENEFÍCIO *versus* CUSTO

Embora este passo faça parte da estrutura da sistemática, não foi suficientemente aprofundado, visto que deveria haver mais tempo e as informações com os valores não estão disponíveis de forma sistematizada. Caso houvesse valores estabelecidos nas seções 5.3 e 5.4 poderia ser analisado e obter-se-ia a relação dos custos dos cursos *versus* os benefícios causados pelos mesmos, ou seja, seria possível identificar qual o curso que possui maior benefício e qual é o mais dispendioso para a estrutura organizacional.

Procedendo a análise dos custos *versus* benefícios, podem-se obter as informações referentes ao custo por aluno e o custo por curso, ou seja, os gastos despendidos pela organização para que ocorresse a entrega desse ‘produto’ para a sociedade.

Na sequência, podem-se realizar comparações, e verificar a evolução dos custos envolvidos no decorrer do tempo. Ou seja, com essa base de dados estruturada analisa-se como estes índices estão avançando ou se desenvolvendo nos períodos analisados.

Após pode-se realizar o cruzamento destes dados e, assim, estaria se analisando quanto que a IES gasta e, em paralelo, quanto a organização estaria gerando para a sociedade. Como o número de palestras que os professores ministram, mais artigos publicados, abertura de mais cursos superiores conforme a necessidade da região, fundações de apoio, desenvolvimento de projetos de extensão e de pesquisa, se estes benefícios que a sociedade recebe estão em ordem crescente ou decrescente no tempo analisado. São dados subjetivos, de difícil mensuração, que não estão disponíveis no momento.

### 5.5.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Uma vez implementada a sistemática, a mesma não se encerra quando se gera um valor, mas termina quando ocorre a próxima etapa, que é analisar os resultados encontrados buscando-se um referencial externo.

Como essa dissertação não vai ter uma implementação efetiva, nesta etapa deverá ser feito uma análise dos resultados buscando *gaps*, distorções, fazendo uma análise da evolução relativa no tempo, analisando esse item quanto a outro externo à UFRGS, em outra universidade.

A inserção das planilhas incrementadas na pesquisa proporcionou o conhecimento da organização quanto aos produtos gerados, a definição dos Centros de Custos existentes na estrutura organizacional que possibilitam o desenvolvimento das atividades e o consumo dos recursos; também através desta matriz, identificaram-se os itens de custos distribuídos na Unidade.

Através da segunda matriz, conheceram-se os produtos/serviços derivados da utilização da estrutura da organização. Estas informações podem ser otimizadas com a utilização da ferramenta de gestão *benchmarking*, para comparar tanto internamente, como em comparação com instituições externas, a fim de obter a relação benefícios *versus* custos.

A sistemática proposta pode fornecer o valor dos gastos ocorridos nos CC da COMPG/FAMED, possibilitando uma análise dos custos envolvidos em cada CC para o desenvolvimento das atividades. Com a aplicação parcial, pode-se verificar as informações sobre quais CC estão ociosos ou quais necessitam ser repensados quanto à estrutura existente atualmente, e os procedimentos para que ocorra a otimização dos processos e procedimentos.

## **5.6 ETAPA 5 – AÇÕES DE MELHORIAS**

O desenvolvimento desta sistemática visa proporcionar aos gestores uma ideia dos recursos financeiros envolvidos para a formação dos alunos de graduação e pós-graduação. Para isso, é sugerido a implantação de ferramentas que auxiliam no levantamento dos custos, que haja indicadores de desempenho de cunho econômico, para que os relatórios gerenciais possam ser completos, com dados técnicos e econômicos referentes aos produtos/serviços disponibilizados pela COMPG/FAMED, alguns fatores devem ser readequados e inseridos na implementação da sistemática proposta.

### **5.6.1 DISCUSSÕES E *FEEDBACK***

Na **Etapa 1**, compreendeu-se a IES através da análise da estrutura organizacional pelo organograma da instituição pesquisada, bem como compreendeu-se a estratégia da

mesma. As entrevistas semiestruturadas divididas em blocos proporcionaram o conhecimento geral de como é a visão dos gestores da IES frente à Gestão de Custos.

Para o levantamento dos custos da IES, **Etapa 2**, definiram-se os CC da organização diretamente relacionado com os itens de custo que são os consumidores dos recursos da FAMED, custos diretos. Porém, não obteve-se as informações necessárias, visto que a UFRGS não possui o detalhamento de dados disponíveis no nível que este trabalho exige. Também se estabeleceu os critérios de rateio, para os custos existentes na IES. Na segunda matriz utilizada, os CC estavam relacionados com os produtos disponibilizados pela unidade.

Na **Etapa 3**, conheceram-se os produtos/serviços da IES, através da identificação dos mesmos e a forma como eles utilizam a estrutura organizacional. A **Etapa 4** foi responsável pela identificação dos benefícios dos serviços e a possível determinação da relação benefício *versus* custos.

Para que ocorra um *feedback* crítico e conseqüentemente possa gerar efeitos positivos na sistemática, é necessário considerar e atentar para os envolvidos na ferramenta aplicada. São os servidores que dominam e operacionalizam a sistemática, sendo, portanto, os autores principais para indicarem as deficiências a serem adequadas e os pontos positivos que devem ser mantidos.

### 5.6.2 SUGESTÃO DE APLICAÇÃO DE MELHORIAS

Houve a proposição da sistemática com o intuito de se levantar dados e informações referentes ao custo total da Unidade a fim de se comparar os benefícios advindos desse gasto com o valor consumido.

Para obter o máximo de informações através da aplicação desta sistemática, sugere-se o levantamento completo dos dados citados na pesquisa, como os custos fixos, custos variáveis, diretos e indiretos, os critérios de rateio mais próximos possíveis da realidade encontrada nos CCs. Também a definição e obtenção fidedigna e tempestiva das informações referentes aos itens de custo: Depreciação de equipamentos; Salários dos servidores; Água; Energia elétrica; Informática; Material de consumo e de expediente; Serviços terceirizados e Manutenção de prédios e equipamentos, visto que são os principais consumidores dos recursos financeiros na Unidade.

Desta forma, sugere-se o aprimoramento no levantamento dos dados para que se possa utilizar à sistemática, com um nível de detalhamento adequado aos gastos ocorridos na estrutura pesquisada. Também a integração entre os diversos sistemas de dados da UFRGS, para viabilizar os estudos relacionados com o assunto abordado neste trabalho.

## **6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS**

Conforme o que já foi explanado no decorrer da pesquisa, nesta seção são apresentadas as conclusões desta dissertação frente aos objetivos traçados, assim como são apresentadas algumas recomendações para trabalhos futuros. Os “problemas que ficaram sem solução serão apontados, a fim de que no futuro possam ser estudados pelo próprio autor ou por outros” (MARCONI; LAKATOS, 2017, pag. 187).

### **6.1 CONCLUSÕES**

A IES possui diversos produtos/serviços que são mandatórios e outros opcionais. Independente de qual for a opção escolhida, há uma restrição orçamentária que deve ser levada em consideração, sendo necessário ocorrer uma Gestão Econômica para auxiliar nas decisões a médio e longo prazos. O objetivo geral da pesquisa foi desenvolver uma sistemática que permitisse avaliar a eficiência econômica da IES, tendo como objetivos específicos entender a gestão destas instituições, revisar os conceitos da Gestão de Custos e analisar de forma crítica uma possível operacionalização da sistemática proposta na IES.

Conforme o que foi pesquisado e analisado nesta dissertação, na revisão teórica podem-se verificar importantes aspectos referentes às Instituições de Ensino Superior no Brasil, a Gestão de Custos e como estes assuntos estão alinhados nestas organizações de prestação de serviços de conhecimento.

As Instituições de Ensino Superior oferecem ao mercado os seus produtos/serviços. Existe a entrada de recursos e o consumo pela sua estrutura organizacional. Em épocas de restrição orçamentária do Governo Federal, é necessária uma gestão eficiente, técnica e econômica. Mesmo sendo complexas e diversificadas,



devem buscar a perenidade através do auxílio das ferramentas da Gestão de Custos para as tomadas de decisões pelos gestores.

Percebeu-se uma lacuna na gestão das IES, pois não há indicadores para mensurar a eficiência econômica destas organizações. Buscou-se então a revisão desse assunto a fim de alcançar algo que preenchesse essa lacuna.

A Gestão de Custos é uma ferramenta de controle que fornece informações para auxiliar os gestores nas tomadas das decisões. Os relatórios de Custos devem gerar informações confiáveis referentes à organização, para que os mesmos possam ser usados pelos gestores. Não se encontrou literatura consistente referente a lacuna percebida, então elaborou-se uma sistemática a fim de possibilitar o levantamento dos custos, com indicadores econômicos, visto que a organização já possui indicadores técnicos coletados e tabulados.

Para o desenvolvimento desta dissertação realizaram-se os seguintes procedimentos metodológicos: Pesquisa Aplicada, que abordou a problemática encontrada nesta pesquisa buscando a solução de um problema específico e uma discussão sobre a gestão econômica em uma IES, com embasamento na Gestão de Custos. Quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se a Pesquisa Bibliográfica. Através da entrevista semiestruturada, analisaram-se as informações através da Pesquisa Qualitativa.

As entrevistas foram fundamentais para a compreensão da organização que serviu de base para este estudo. Por meio delas conheceu-se as habilidades dos gestores da IES quanto ao assunto abordado - Gestão de Custos. Compreendeu-se o que a Universidade possui sobre o controle gerencial dos custos e o que seria necessário ter. Percebeu-se que, como os gestores não dominam o assunto, muitos não souberam opinar sobre quais ferramentas seriam necessárias para um controle efetivo dos Custos na organização. Entendeu-se que os servidores estão descontentes com as informações que possuem sobre os custos da IES.

Para que ocorra a implementação da sistemática proposta existem cinco macro etapas: (i) Compreender a IES, (ii) Levantamento de Custos, (iii) Produtos/Serviços da IES, (iv) Relação Benefício *versus* Custo e (v) Ações de Melhorias.

Quanto ao Formulário aplicado através da Entrevista Semiestruturada, os resultados encontrados condizem com a revisão bibliográfica. Percebeu-se que os gestores da IES estão insatisfeitos com as informações gerenciais disponíveis quando o assunto se refere aos Custos da organização. Todos concordam que o entendimento e o acesso aos dados econômicos são primordiais para que ocorra uma gestão eficiente da

organização sob o aspecto econômico. Grande parte vê os Custos como instrumento para uma gestão eficiente e racional dos recursos embora possuam pouco conhecimento sobre os conceitos que envolvem essa gestão. Alguns perceberam como ferramenta para mudanças de pensamento e de cultura para a redução e otimização dos recursos na IES.

Quanto aos Princípios de Custeio adotados nesta dissertação, de acordo com a organização base deste estudo, primeiramente optou-se pela utilização do Princípio do Custeio por Absorção Total, pois, os custos fixos e variáveis foram distribuídos para a 'produção', inclusive as perdas, as instituições de ensino possuem uma grande defasagem entre quem começa um curso e quem conclui os seus estudos, fator este que deve ser analisado sob a ótica dos Princípios de Custeio. A médio prazo, recomenda-se que se busque a Absorção Parcial, para possibilitar essa análise entre os custos fixos e as perdas normais. Também o Custeio por Absorção Ideal, visto que neste princípio, apenas uma parcela ideal (normal) dos custos fixos é distribuída à 'produção'.

O método de custeio adotado para possível utilização da sistemática proposta na FAMED, em específico na COMPG, levou em consideração a facilidade na aplicação, operacionalização e no entendimento dos procedimentos quanto a sua execução. Visto que a FAMED possui 120 anos e não há utilização da Gestão de Custos na unidade, então se optou pelo Método de Custeio baseado nos Centros de Custos. O CC é uma ferramenta que desempenha função de grande importância nas organizações para a Gestão dos negócios, visto que auxilia no processo de tomada de decisão, pois os mercados estão cada vez mais competitivos e a concorrência acirrada exige maior eficiência econômica dessas empresas. Ou seja, o controle dos seus processos, bem como o conhecimento das entradas e o consumo dos seus recursos, são fatores fundamentais para sobrevivência das organizações.

Percebeu-se também que a parametrização dos benefícios dos produtos/serviços entregues para a sociedade é complexa. Os resultados provenientes do controle dos gastos e dos custos em uma organização ocasionam as mudanças em médio e longo prazos, e esse fator acarreta no desânimo dos seus colaboradores em adotar tais medidas sendo, portanto, uma questão cultural impactante para que a eficiência econômica nas Instituições de Ensino pública aconteça de forma aplausível.

Logo, toda discussão que se faz sobre a gestão das IESs foca apenas nos aspectos técnicos e pedagógicos com pouca ênfase sobre as discussões nos aspectos econômicos e sociais, em relação tanto em termos de quanto foi gasto como aos benefícios proporcionados por eles, com deficiências para a obtenção da relação benefícios *versus*

custos dos produtos/serviços oriundos das Universidades. Portanto, para que haja a análise sob o aspecto econômico, é necessário estruturar e/ou reestruturar as bases de dados da organização para disponibilizar as informações de forma adequada.

Então apontaram-se algumas ações a serem executadas para haver um nível de detalhamento necessário para que a sistemática possa ser aplicada na IES. Deve-se melhorar a atribuição dos professores e dos técnicos administrativos na faculdade, criando rateios internos entre os departamentos, visto que os salários dos servidores é o item de custo com maior impacto no orçamento da Universidade, também ajustando a base de dados sobre a lotação dos mesmos visto haver grande discrepância entre o sistema SIORG com a realidade. Para mensurar os custos com material de consumo e de expediente, serviços terceirizados e com a manutenção de prédios e equipamentos, deve-se criar rotinas de acompanhamento. Referente à obtenção das informações mais discretizadas sobre os custos de água e energia elétrica, deve-se disponibilizar hidrômetro e medidor de energia elétrica em todas as unidades da organização, respectivamente. Para o item de custo referente a depreciação dos equipamentos, deve-se utilizar e aperfeiçoar o inventário da UFRGS.

Por fim, embora tenha ocorrido a estruturação da sistemática, ao se verificar a IES base do estudo para aplicação, percebeu-se que não há condições de ocorrer a operacionalização da sistemática proposta. Desta forma, embora tenha sido fundamentada e estruturada sob a literatura utilizada, é insustentável a aplicação devido à ausência de dados disponíveis no nível exigido pelo estudo em questão.

## **6.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS**

Por último, apresentam-se as recomendações para trabalhos futuros. Pela Pesquisa Exploratória obteve-se uma visão geral da Gestão de Custos, sob a ótica dos entrevistados na organização. As informações recebidas podem apresentar limitações, visto que há a manifestação de opiniões e visões pessoais, porém não a tornam nula ou tendenciosa. Para futuras pesquisas, sugere-se explorar, com maior nível de detalhamento, os seguintes fatores:

- A viabilidade desta sistemática em uma IES de igual tamanho e posteriormente comparar os achados, a fim de comprovar a sua utilização;
- Analisar a efetividade da sistemática na Unidade;

- Aplicação efetiva da sistemática em uma Unidade Acadêmica da UFRGS;
- Aplicação dos Centros de Custos para uma Universidade Pública Federal utilizando esta sistemática;
- Avaliação criteriosa e fidedigna das informações coletadas, a fim de evitar distorções nos relatórios gerenciais gerados;
- Implantação e utilização dos métodos de custeio ABC/ABM e o TDABC a fim de avaliar as atividades desenvolvidas;
- Utilizar o Método de Custeio Custo-Padrão para o levantamento e padronização dos materiais utilizados na IES, oportunizando a redução dos custos.

Também recomenda-se a revisão do PDI da organização, para que a mesma possa inserir em suas diretrizes a pauta referente a Gestão de Custos com a aplicação de uma Sistemática de Custos em suas Unidades de Ensino, conforme apresentado neste estudo, a fim de que sejam disponibilizados os relatórios gerenciais aos seus gestores. Ainda se recomenda o desenvolvimento e a implementação de um *software* para que auxilie na operacionalização e na divulgação das informações referentes à Gestão de Custos na IES.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A.; ROCHA P. *Sincronismo organizacional: como alinhar a estratégia, os processos e as pessoas*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ALONSO, M. *Custos no serviço público*. **Revista do serviço público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ANDRADE, M. M. de. *Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação*. 9<sup>o</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. *Implantando a administração estratégica*. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ARGUIN, G. *O planejamento estratégico no meio universitário*; trad. Valdemar Cadó. Brasília, 1988.

Associação Brasileira de Normas Técnicas. *NBR 14724: informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação*. 3<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro, 2011.

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. São Paulo: Atlas, 2015.

BEBER, S. J. N. et al. *Princípios de Custeio: uma nova abordagem*. In: Anais do XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Florianópolis, nov. 2004.

BLANK, L.; TARQUIN, A. *Engenharia Econômica*. 6º ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 2º ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

\_\_\_\_\_. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. São Paulo: Atlas, 2010.

BOWEN, H. R. *The Costs of Higher Education: How Much do Colleges and Universities Spend per Student and How Much Should They Spend?* San Francisco: Jossey Bass Publishers, 1980.

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.320/1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRASIL. Ministério da Educação. *Lei nº 9.394. Lei de diretrizes e bases da educação nacional*, de 20 de dezembro de 1996. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 23 dez. 1996. p. 27833. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/ldb.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

CAMPAGNOLO, R. R.; SOUZA, J. S. de; KLIEMANN NETO, F. J. *Seria mesmo o time-driven ABC (TDABC) um método de custeio inovativo? Uma análise comparativa entre o TDABC e o método da unidade de esforço de produção (UEP)*. In: XI CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION, 11, 2009, Trelew. Anais. Trelew: Congresso de Professores Universitários de Custos, 2009.

CAROLYN-DUNG T. T. T.; VILLANO, R. A. *Measuring efficiency of Vietnamese public colleges: an application of the DEA-based dynamic network approach*. *International Transactions in Operational Research* 25:2, pages 683-703, 2018.

CERDEIRA, L. *et al.* ***Transfer investment on education on a free cost basis: some evidence from Portugal, Spain, Greece and Italy.*** Ensaio: aval.pol.públ.Educ., Rio de Janeiro, v. 24, n. 93, p. 777-803, dez. 2016. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40362016000400001>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. ***Metodologia científica.*** 6° ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLOMBO, S. S.; CARDIM, P. A. G. *et al.*. ***Nos bastidores da educação brasileira: a gestão vista por dentro.*** Porto Alegre: Artmed, 2010.

COLOMBO, S. S.; RODRIGUES, G. M. *et al.*. ***Desafios da gestão universitária contemporânea.*** Porto Alegre: Artmed, 2011.

COSTA, M. A. F. da; COSTA, M. de F. B. da. ***Metodologia da pesquisa: conceitos e técnicas.*** Rio de Janeiro: Interciência, 2001.

CREPALDI, S. A., ***Curso básico de contabilidade de custos.*** 4° ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CRESWELL, J. W., ***Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto.*** 3° ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CUNHA, J. L. V. da. ***Proposição de uma Estrutura de Indicadores para Apoiar a Gestão dos Ativos Intangíveis de Capital em IFES.*** 129 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Engenharia, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Porto Alegre, BR-RS, 2018.

WANG D. D. ***Performance-based resource allocation for higher education institutions in China.*** *Socio-Economic Planning Sciences*, Elsevier, vol. 65 (C), p 66-75. 2019.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. ***Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson.*** *Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 11-34, abr./jun., 2007.

DOURADO, L. F., CATANI A. M., OLIVEIRA J. F. de. *Políticas e gestão da educação superior: transformações recentes e debates atuais*. São Paulo: Edit. Alternativa, 2003.

FERREIRA, J. A. S., *Contabilidade de custos*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GIL, A. C., *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOKSU, A.; GUNGOR, G. *A Comparative Analysis of Higher Education Financing in Different Countries*. **Procedia. Economics and Finance**, 26, 1152-1158, 2015.

GONÇALVES, M. A. *et al.* Modelo de gestão FHEMIG e o uso da meta-informação custo. In: **XII Congresso Internacional de Custos e V Congresso da Associação Uruguaia de Custos (AURCO)**. Punta del Este. Anais..., p. 160-161, 2011.

GONÇALVES, M. A; ALEMÃO, M. M. Ministério da Saúde. *Introdução à Gestão de Custos em Saúde*. Brasília. Editora do Ministério da Saúde, 2013.

GREENWALD, D. *et al.* **The McGraw-Hill Dictionary of modern economics**. New York: McGraw-Hill, 1965.

GUIMARÃES, L. S., *Instituições de ensino superior: marcas para a vida*. **Revista de Educação do Cogeime**, v. 13, n. 24, pp. 95-105, jun. 2004.

HENDRIKSEN, E. S; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; RAJAN, M. V.; *Cost accounting: a managerial emphasis*. 15th ed. Boston: Pearson Prentice Hall, 2015.

HIRSCHFELD, H., *Engenharia Econômica e Análise de Custos*. São Paulo: Atlas, 1998.

INTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS. *Índice Geral de Cursos (2017)*. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/indicegeral-de-cursos-igc>- Acesso em: 19 out. 2018.

IUDÍCIBUS, S. de, *Teoria da contabilidade*. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2009.



JOHNES, G.; JOHNES, J. and THANASSOULIS, E. *An analysis of costs in institutions of higher education in England*. **Studies in Higher Education**, 33 (5). pp. 527-549. ISSN 0307-5079, 2008.

KLIEMANN NETO, F. J. *Análise Gerencial de Custos*. (2017) Apostila da Disciplina de Análise Gerencial de Custos, Porto Alegre: PPGEP/UFRGS.

KAPLAN, R.; ANDERSON, S. **Custeio Baseado em Atividade e Tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KOSHAL, R. K.; KOSHAL, M. *Economies of scale and scope in higher education: a case of comprehensive universities*. **Economics of Education Review**, Elsevier, v. 18, p. 269-277, 1999.

LEONE, G S. G. *Custos, planejamento, implantação e controle*. 3° ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, L. A. M. de; CUNHA, G. R. *Gestão de custos e performance empresarial: a visão dos gestores de instituições de ensino superior*. **Revista Gestão Universitária na América Latina - GUAL** [en linea] 2016, 9 (Setiembre-Sin mes) : [Fecha de consulta: 20 de julio de 2018] Disponible em <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=319348349002> ISSN

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M., *Fundamentos de metodologia científica*. 8° ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 10° ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUSS, C. V; SOUZA, M. A. de. *Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental*. São Paulo: Atlas, 2008.

MEC – **Ministério da Educação**. Disponível em: <http://www.mec.gov.br/>. Acesso em: 19 out. 2018.

- MEGLIORINI, E. *Custos – Análise e Gestão*. 3<sup>o</sup> ed. São Paulo: Pearson, 2012.
- MIRANDA FILHO, C. R. *Sistema de Custos na Administração pública: uma análise das Proposições Teóricas Atuais à Luz da Realidade Institucional: o caso da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.
- MORTON, P. G., *Higher Education – Is the Value Worth the Cost?* **Journal of professional Nursing**, Vol. 34, Issue 5, pp. 327–328. Published in issue: September-October, 2018.
- MÜLLER, C. J. *Planejamento estratégico, indicadores e processos: uma integração necessária*. São Paulo: Atlas, 2014.
- MUNTEANU, V.; ANDREI-COMAN. *Modern methods for underlying the revenue and expenses budget in higher education institutions from Romania based on the criteria of cost-efficiency*, **Procedia – Social and Behavioral Sciences** 15: 2445–2448, 2011.
- NAKAGAWA, M. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- PEREIRA, C. A. *Ambiente, empresa, gestão e eficácia*. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- PETER, M. G. A, et al. *Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing*. Anais da XXVII Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.
- PORTER, M. E. *Competitive strategy*. New York: Free Press, 1980.
- REINERT, J. N.; REINERT, C.; *Método ABCd – Universidade para apuração de custos de ensino em Instituições Federais de Ensino Superior*. Inc: IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis/SC, 2005.
- ROBST, J. *Cost Efficiency in Public Higher Education Institutions*. **The Journal of Higher Education**. 72. 730. 10.2307/2672901, 2001.

ROTHSCHILD, M.; WHITE, L.J. *The analytics of the pricing of higher education and other services in which the customers are inputs*. **Journal of Political Economy**, v. 103, n.3, 1995.

SANTOS, J. L. dos, *et al.*. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, L. P. G. dos. *Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior: uma abordagem da gestão econômica*. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 13, n. 28, p. 86-99, Apr. 2002. Available from <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S15190772002000100006&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S15190772002000100006&lng=en&nrm=iso)>. access on 04 Nov. 2018. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000100006>.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vender em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

SILVA, L. *Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública*. Brasília: ESAF, 1997.

SILVA, S. L. da. *Um instrumento de avaliação de desempenho de recursos humanos com o uso do sistema de custeio baseado em atividades – ABC*. 1999. 162 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: [www.ufsc.br](http://www.ufsc.br). Acesso em: 9 out. 2018.

SOBRINHO, Z. A.; ZAINKO, M. A. S.; *Gestão universitária contemporânea: planejamento e avaliação como elementos de mudança institucional*. Florianópolis: NUPEAU/UFSC-Anais do IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004.

**TESOURO NACIONAL:** <http://www.stn.fazenda.gov.br/web/stn/-/sistema-de-informacoes-de-custos-do-governo-federal-%E2%80%93-sic>. Acesso em: 18 jun. 2019.

UFRGS – Faculdade de Medicina. <<https://www.ufrgs.br/famed/>>. Acesso 14 out. 2018a.

UFRGS - <http://www.ufrgs.br/ufrgs/arquivos/relatorios-de-gestao/relatorio-de-gestao-2016>. Acesso 11 nov. 2018b.

UFRGS - [https://www1.ufrgs.br/painelledados/ufrgs\\_numeros.html#Unidout](https://www1.ufrgs.br/painelledados/ufrgs_numeros.html#Unidout)>. Acesso 13 nov. 2018c.

UFRGS. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. A UFRGS em números. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/proplan/servicos/ufrgs-em-numeros#EnsGrad>. Acesso 20 nov. 2018d.

UFRGS. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. **Organograma e Estrutura**. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/ufrgs/a-ufrgs/organograma>. Acesso 23 nov. 2018e.

UFRGS. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2016-2026**. Disponível em: [http://www.ufrgs.br/pdi/PDI\\_2016a2026\\_UFRGS.pdf](http://www.ufrgs.br/pdi/PDI_2016a2026_UFRGS.pdf). Acesso 24 nov. 2018f.

URBANEK P., Walińska E. *Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej, "Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu"*, vol. 289, p. 546-555, 2013.

VIANNA, I. O. A. *Planejamento estratégico e participativo: elaboração, fatores, facilitadores e dificultadores de sua implantação na Universidade*. Florianópolis: NUPEAU/UFSC-Anais do IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, 2004.

VICECONTI, P.; NEVES, S. das. *Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo*. 11° Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

\_\_\_\_\_. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2° ed. 2013. Disponível em <http://www.faatensino.com.br/wp-content/uploads/2014/11/2.1-E-book-Metodologia-do-Trabalho-Cientifico-2.pdf>.

Acesso em: 7 out. 2017.

\_\_\_\_\_*Denominações das Instituições de Ensino Superior (IES)*. Disponível em [http://www.dce.mre.gov.br/nomenclatura\\_cursos.html](http://www.dce.mre.gov.br/nomenclatura_cursos.html). Acesso em: 07 out. 2017.

\_\_\_\_\_*Manual de contabilidade aplicada ao setor público 7ª edição*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/MCASP/2017>. Acesso em: 20 mai. 2018.

\_\_\_\_\_*Novo modelo de gestão faz renascer as IES*. In: **Educação em revista** (Porto Alegre). Porto Alegre, RS Vol. 11, n/ 77 (nov./dez. 2009), pp. 23-24:il.

\_\_\_\_\_[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1495741&filename=Tramitacao-PEC+241/2016](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1495741&filename=Tramitacao-PEC+241/2016). Acesso em: 25 agos. 2018.

\_\_\_\_\_<http://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2018/06/>. Acesso em: 21 agost. 2018.

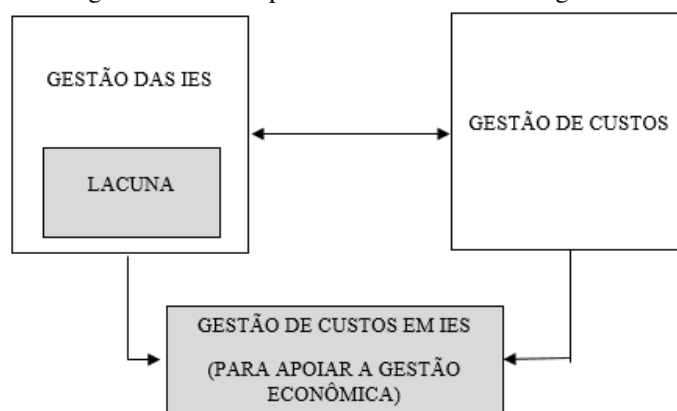
\_\_\_\_\_<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/servicos.html>. Acesso em: 21 agost. 2018.

## APÊNDICE A

### APRESENTAÇÃO DA SISTEMÁTICA PARA APOIAR A GESTÃO DE CUSTOS NAS IES

Na revisão bibliográfica sobre a Gestão das IES percebeu-se uma lacuna na literatura referente à abordagem econômica das mesmas. Buscou-se, então desenvolver a Gestão de Custos, propondo uma sistemática que auxilie os gestores na análise da relação Benefício x Custo dessas organizações. A Figura 01 ilustra esse problema.

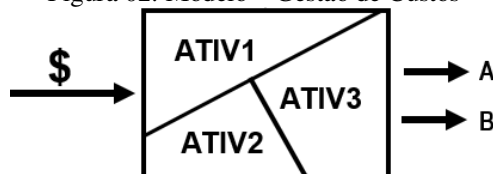
Figura 01: Lacuna percebida na revisão bibliográfica.



Fonte: elaborado pelo autor.

Referente a Gestão de Custos, a Figura 02 demonstra o que acontece nas organizações. A Instituição recebe recursos, através da sua estrutura, desenvolve as atividades, consumindo os valores recebidos e entrega para a sociedade os seus produtos/serviços. Ou seja, transforma os recursos, entregando o produto para o mercado. Com a utilização deste modelo pode-se questionar o que é gasto, onde é gasto e por quem são gastos os recursos financeiros.

Figura 02: Modelo – Gestão de Custos

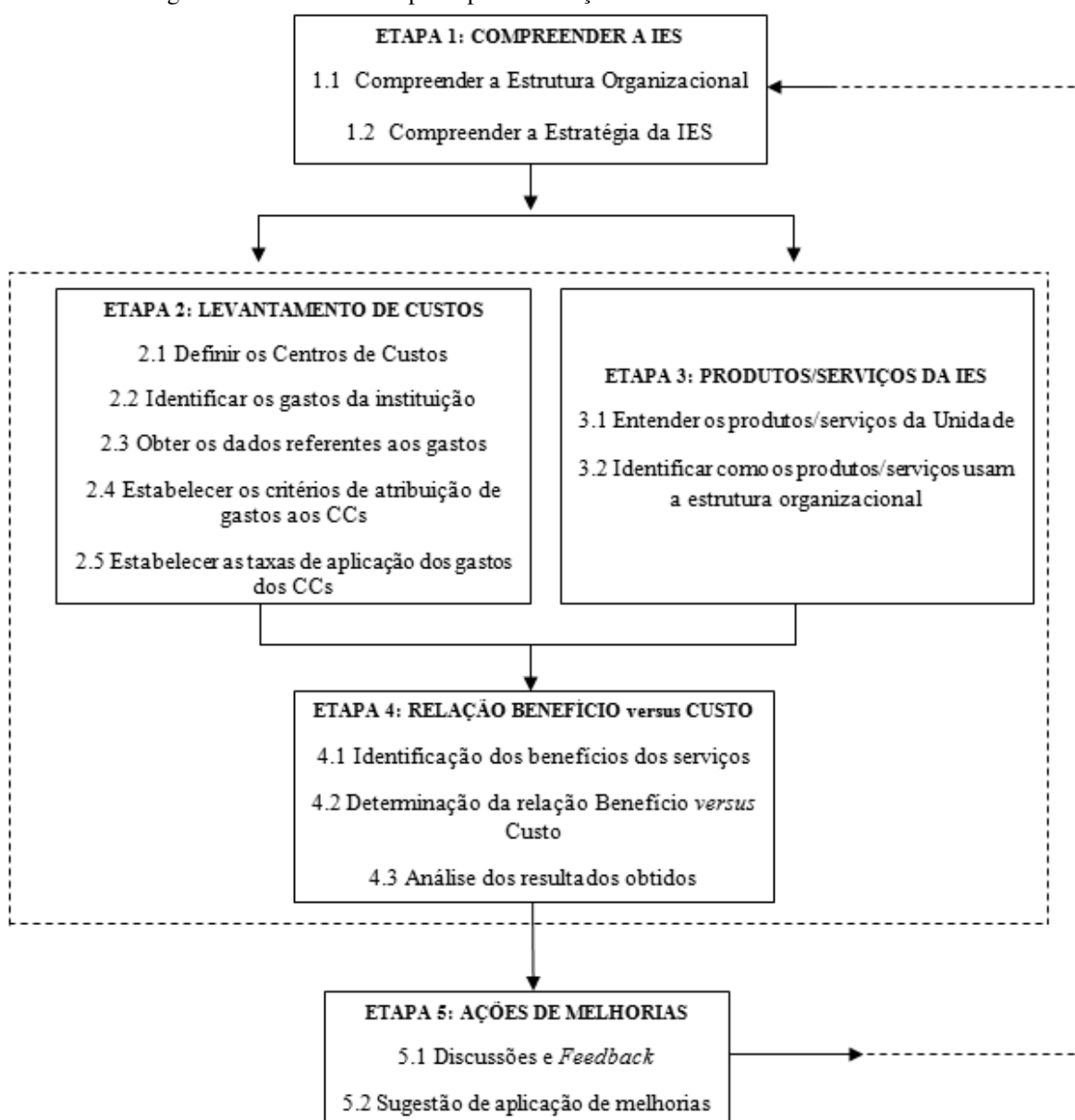


Fonte: Kliemann Neto (2017).

Desta forma, esta dissertação busca elaborar uma proposta de trabalho para melhorar a avaliação e apoiar a gestão econômica das IESs. Ou seja, fazer uma leitura mais econômica dos produtos que elas geram.

A Figura 03 demonstra a estrutura geral do trabalho com as macros etapas para a implantação e análise da sistemática proposta, para que o modelo possa realmente ser executado através de uma aplicação parcial. Ou seja, uma proposição de uma sistemática para apoiar a gestão de custos através da relação *Benefício versus Custos* na IES pesquisada.

Figura 03: Sistemática Proposta para Avaliação da Eficiência Econômica de uma IES



Fonte: Elaborado pelo autor.

## **APÊNDICE B**

### **QUESTIONÁRIO - ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA**

#### **PROPOSIÇÃO DE UMA SISTEMÁTICA PARA APOIAR A GESTÃO DE CUSTOS EM IES**

##### **VISÃO GERAL PARA IMPLEMENTAÇÃO**

##### **PESQUISA QUALITATIVA**

O questionário semiestruturado, a seguir, faz parte do estudo desenvolvido, a fim de contribuir com a dissertação de Mestrado Acadêmico “Gestão Econômica da Estrutura Administrativa de uma Unidade de Ensino Superior Pública: uma Abordagem Fundamentada na Análise de Custos”. Este procedimento contribui para o atendimento dos objetivos geral e específicos propostos neste trabalho de pesquisa.

Em hipótese alguma haverá a divulgação nominal dos entrevistados, a menos que haja autorização por escrito dos mesmos. Não se trata de avaliação pessoal, mas sim, de entendimento da Gestão da Organização, em específico neste estudo, a Análise Gerencial de Custos. Como forma de compartilhar os dados e resultados obtidos com sua ajuda, você receberá por e-mail, ao final de toda a pesquisa, um link que lhe dará acesso à dissertação na íntegra.

##### **PERGUNTAS ABERTAS**

Nome:

Data:

Cargo/função:

Departamento:

Formação:

##### **BLOCO 1 - VISÃO GERAL**

1.1 Que produtos/serviços seu Departamento desenvolve? (atendimento ao aluno, lançamento de notas, aquisições, ministrar aula, etc.)

1.2 Você consegue avaliar a eficiência econômica do seu departamento? Se sim, como? Se não, por quê?



- 1.3 Você sabe que recursos são consumidos? Se sim, exemplifique. (pessoal, equipamentos, telefone, etc.)
- 1.4 Em épocas de restrição orçamentária, está sendo aplicada uma redução de gastos e despesas no seu Departamento? Se sim, detalhar. Se não, qual a sugestão?
- 1.5 Como uma adequada Gestão de Custos poderia auxiliar na tomada de decisão?
- 1.6 O controle dos custos na IES obedece a regras de eficiência e eficácia? Essa regra é seguida no seu departamento? (Eficiência = atividade realizada/capacidade total, eficácia = atividade realizada/ capacidade utilizada).

## **BLOCO 2 – GESTÃO DE CUSTOS ATUAL**

- 2.1 Como ocorre a gestão de custos na sua organização?
- 2.2 Como são alocados os custos na Instituição?
- 2.3 As informações referentes a custos são disponibilizadas aos servidores? Se sim, quais?
- 2.4 Há padrões de referência quanto aos custos do seu departamento? (Referente ao limite orçamentário, padrão de gastos, limite máximo de consumo, etc).
- 2.5 A IES possui indicadores de desempenho (técnicos e econômicos)? Se sim, cite-os? (Exemplos: Técnico: ingresso e egresso de discentes, créditos para formatura, número de dissertações e teses defendidas, etc. Econômico: custo por aluno formado, custo da ociosidade alunos desistentes, gasto geral da faculdade, despesas operacionais, gasto com material de expediente, gasto com equipamentos, etc.).

## **BLOCO 3 - VISÃO OPERACIONAL**

- 3.1 Que Método de Custeio é utilizado para alocar custos na organização? (Custo padrão, ABC/ABM, TDABC, etc).
- 3.2 O método Centro de Custos é utilizado para alocar custos. Esta ferramenta é usada em seu departamento? Se não, consideras necessário tê-lo? Por quê?
- 3.3 Você considera este método importante para quantificar os custos do seu departamento?
- 3.4 As informações deste método podem ser usadas para a tomada de decisões? Se sim, exemplifique.

#### **BLOCO 4 – AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

4.1 A IES possui indicadores de desempenho para analisar a gestão? Se sim, quais? Eles são técnicos ou financeiros?

4.2 Estes indicadores de desempenho podem ser fundamentais para auxiliar a gestão da Instituição? Se sim, exemplifique.

4.3 A UFRGS deveria avaliar, além do custo total de seus alunos/serviços, o benefício (mais conhecimento, melhoria das organizações, desenvolvimento regional, etc.) que eles proporcionam à Sociedade. Apesar de subjetivo, seria necessário. Concordas com essa afirmação? E como as medições dos benefícios poderiam ser feitas?

#### **BLOCO 5 – INFORMAÇÕES GERENCIAIS**

5.1 A IES possui um sistema integrado de informações gerenciais de Custos?

5.2 A contabilidade disponibiliza aos gerentes, dados como os custos unitários e gerais dos serviços prestados?

5.3 A organização deve possuir e utilizar relatórios gerenciais para otimizar a sua gestão de custos. Por quê?

5.4 A relação Benefício x Custo é importante para o planejamento estratégico da organização. Por quê?

#### **BLOCO 6 – PROPOSIÇÃO DE MELHORIAS**

6.1 Na atual gestão dos custos, que deficiências você sinalizaria?

6.2 Quais mudanças ou melhorias deveriam acontecer referente à Gestão dos Custos na Unidade?

#### **BLOCO 7 - PERGUNTA ABERTA**

7.1 Observações.

7.2 Considerações finais.

### APÊNDICE C – Tabulação Entrevistas - Chefes, Gerência e Direção da Unidade

BLOCO	PERGUNTAS	RESPOSTAS - ENTREVISTAS			
		CHEFE		ORGÃO SUPERIOR	
		A1	A2	B1	B2
1 - VISÃO GERAL	1.1 Que produtos/serviços seu Departamento desenvolve?	Formação graduação, pós-graduação ( <i>Strictu Sensu</i> ), projetos de pesquisa e extensão.	Formação de alunos por intermédio de atividades teóricas (aulas, seminários) e práticas (atendimento de pacientes).	Gestão Acadêmica e Administrativa da Unidade. NGP: progressão funcional, férias, aposentadoria, concursos. Nfinf: compras, almoxarifado, empenhos e manutenção e gestão do patrimônio.	Serviços Administrativos.
	1.2 Você consegue avaliar a eficiência econômica do seu departamento? Se sim, como? Se não, por quê?	Não. O gasto é por terceiros, não há acesso. Apenas de maneira informal.	Não. Por que não existem recursos direcionados para o Departamento.	Não. Por que não temos dados financeiros.	Não. Visto que não é a função.
	1.3 Você sabe que recursos são consumidos? Se sim, exemplifique.	Não.	De forma indireta.	Parcialmente. Sim para valores arrecadados na fonte 0250 mais os recursos provenientes da UFRGS. 50 TAEs, 287 docentes, 5.000 m <sup>2</sup> área física, estacionamento para 20 carros, 150 computadores, 2 bibliotecas.	Luz, água, telefone, salário, salários postos de limpeza, postos de vigilância.
	1.4 Em épocas de restrição orçamentária, está sendo aplicada uma redução de gastos e despesas no seu Departamento? Se sim, detalhar. Se não, qual a sugestão?	Não. Devido a FAMED possuir várias fontes de recursos.	Sim. Existe orientação para que nos diversos cenários de ensino se diminua o consumo, luz, papel, etc.	Sim. Com o uso de material digital, luz, copos, economia materiais.	Verificar com a Proplan.
	1.5 Como uma adequada Gestão de Custos poderia auxiliar na tomada de decisão?	Seria transparente com o futuro.	Certamente haverá melhores decisões.	A posse de dados confiáveis com estabelecimento de custos, permitem foco nas medidas mais eficazes, comprometimento com a formação acadêmica.	Verificar com a Proplan.
	1.6 O controle dos custos na IES obedece a regras de eficiência e eficácia?	Não.	Acredita que não.	Desconhece. Visto que não há controle de custos por falta de dados.	Verificar com a Proplan.
2 - GESTÃO DE CUSTOS ATUAL	2.1 Como ocorre a gestão de custos na sua organização?	Desconhece.	Acredita que seja o Núcleo Financeiro.	Sem controle. Centralizado na PROPLAN	Verificar com a Proplan.

	2.2 Como são alocados os custos na Instituição?	Desconhece.	Conforme as demandas e planejamentos das Unidades solicitantes.	Por demanda, proporcional à verba disponível.	Verificar com a Proplan.
	2.3 As informações referentes a custos são disponibilizadas aos servidores? Se sim, quais?	Apenas via on line, salários dos servidores.	Não há acesso a estas informações.	Não. Não dispomos dos custos.	Verificar com a Proplan.
	2.4 Há padrões de referência quanto aos custos do seu departamento?	Não.	Não.	Não	Verificar com a Proplan.
	2.5 A IES possui indicadores de desempenho (técnicos e econômicos)? Se sim, cite-os?	Existem, mas não são copiladas. A Unidade não executa, não são de fácil acesso. Apenas informal.	Sim, técnicos. Número de alunos ingressantes e egressos, percentual de reprovações, tempo médio para colação de grau, avaliação das disciplinas, dos docentes e Departamentos.	Apenas em relação aos produtos - técnicos: avaliação de gestão de desempenho. Taxa de evasão, candidatos para formatura, notas do ENADE aos PPGs, material expedido/almojarifado.	Verificar com a Proplan.
3 - VISÃO OPERACIONAL	3.1 Que Método de Custeio é utilizado para alocar custos na organização?	Desconhece.	Desconhece.	Desconhece.	Verificar com a Proplan.
	3.2 O método CC é utilizado para alocar custos. Esta ferramenta é usada em seu departamento? Se não, consideras necessário tê-lo? Por quê?	Não é usado e não é necessário para alcançar os objetivos.	Desconhece.	Desconhece.	Proplan faz esse trabalho.
	3.3 Você considera este método importante para quantificar os custos do seu departamento?	Sim. Mas a estrutura existente é precária, falta espaço e mão de obra qualificada para isso.	Desconhece.	Desconhece.	Proplan tem os dados e a competência técnica para gerir os dados
	3.4 As informações deste método podem ser usadas para a tomada de decisões? Se sim, exemplifique.	Sim, para planejar o futuro.	Desconhece.	Desconhece.	Verificar com a Proplan.
4 - AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	4.1 A IES possui indicadores de desempenho para analisar a gestão? Se sim, quais? Eles são técnicos ou financeiros?	Desconhece.	Sim. Existem diversos indicadores técnicos. Avaliações externas demonstram um desempenho satisfatório para a UFRGS.	Sim - técnicos. Financeiro desconhece.	Proplan informaria

	4.2 Estes indicadores de desempenho podem ser fundamentais para auxiliar a gestão da Instituição? Se sim, exemplifique.	Bem possível que a gestão ficasse mais eficiente caso soubesse seus indicadores.	Sim. São fundamentais no processo de avaliação e aprimoramento institucional.	Sim. Conforme o desempenho dos alunos deve-se focar investimento nas áreas problemáticas.	Proplan
	4.3 A UFRGS deveria avaliar, além do custo total de seus alunos/serviços, o benefício (mais conhecimento, melhoria das organizações, desenvolvimento regional, etc.) que eles proporcionam à Sociedade. Apesar de subjetivo, seria necessário. Concordas com essa afirmação? E como as medições dos benefícios poderiam ser feitas?	Sim. Porém complexo, difícil ter critérios objetivos, prestígio social, demanda social, ferramentas indiretas. Por exemplo, quando faz uma extensão, para sociedade pode não ser relevante, mas para o aluno amplia o conhecimento, visão de mundo.	Sim. Mais que necessário, talvez devesse ser compulsório. Avaliar o "produto" formado e sua inserção no mercado de trabalho e seu retorno social e comunitário são medidas fundamentais para um feedback institucional. Neste sentido, o acompanhamento de egressos observando-se sua inserção profissional e o seguimento de seu desempenho pelo Lattes, por exemplo, poderiam ser medições que trariam benefícios.	Sim. Taxa de aprovação na residência, taxa de emprego, melhora das condições de saúde da população, % de alunos dos PPGs com emprego, % de alunos formados que atuam no SUS.	Não é necessário, visto que tem fim social.
5 - INFORMAÇÕES GERENCIAIS	5.1 A IES possui um sistema integrado de informações gerenciais de Custos?	Não.	Proplan.	Desconhece.	Proplan com o MEC.
	5.2 A contabilidade disponibiliza aos gerentes, dados como os custos unitários e gerais dos serviços prestados?	Não.	Proplan.	Não.	A Proplan cria diretrizes que toda a UFRGS segue.
	5.3 A organização deve possuir e utilizar relatórios gerenciais para otimizar a sua gestão de custos. Por quê?	Não. Pouca melhora. Precisa ter mão de obra e isso gera custos.	Sim. A avaliação de processos é fundamental no crescimento e sustentabilidade da Unidade.	Sim. Sem relatório gerencial não se faz gestão eficiente (não se tem pensamento de acompanhamento da gestão).	Proplan
	5.4 A relação Benefício x Custo é importante para o planejamento estratégico da organização. Por quê?	Talvez fosse importante se tivesse como testar antes. Custo difícil de calcular devido ao sistema de gestão. Benefício subjetivo para calcular.	Sim. Porque conforme o resultado da equação pode-se modificar, eliminar ou incorporar novas variáveis para melhorar o processo e o produto.	Sim, por que temos obrigação social de devolver à sociedade um profissional bem formado. Somos pagos pela sociedade (verba pública) e temos de retornar.	Proplan - Escritório de Processos.

6 - PROPOSIÇÃO DE MELHORIAS	6.1 Na atual gestão dos custos, que deficiências você sinalizaria?	Não tem gestão de custos, nem planejamento e indicadores, visto que a gestão é centralizada.	Inserir de forma gradual o conhecimento da gestão de custos para os diversos setores da UFRGS. Também a construção e compreensão dos indicadores financeiros poderiam ser muito úteis no aprimoramento de todo processo.	Ausência de disponibilização de dados consolidados.	Não vê, visto que é a Proplan que faz, não sendo competência da Unidade.
	6.2 Quais mudanças ou melhorias deveriam acontecer referente a Gestão dos Custos na Unidade?	Teria que ter servidor qualificado para fazer a gestão, coletando os dados, os custos, a produção, não tem como planejar a questão financeira se não tem equipe.	Divulgação e socialização destas informações para as chefias e segmentos envolvidos em planejamento.	Fornecimento de dados em tempo real e clareza das informações sendo compreensíveis para os gestores não formados nas áreas administrativas e financeiras.	Investimento em Núcleo com mão de obra competente na Proplan que possa fornecer a comunidade maior transparência nos custos da UFRGS e na sua eficiência e eficácia.
7 -ABERTA	7.1 Observações.				
	7.2 Considerações finais.		A ideia da pesquisa é ótima e na área da saúde ainda estamos distantes para o desenvolvimento de uma adequada gestão de custos. Existem diversos motivos, um deles é que se trabalha muito com questões subjetivas, as quais são de difícil mensuração.	Realmente se gostaria de ter mais dados de custos.	Não existe uma gestão de custos na Unidade devido o TCU, visto que é ilegal, não tem como fazer grandes contratações de forma descentralizada.

## APÊNDICE D – Tabulação Entrevistas - Coordenadores

BLOCO	PERGUNTAS	RESPOSTAS - ENTREVISTAS				
		COORDENADOR				
		C1	C2	C3	C4	C5
1 - VISÃO GERAL	1.1 Que produtos/serviços seu Departamento desenvolve?	Ensino da Pós-Graduação, capacitação dos profissionais da saúde para melhor desempenho nos seus locais de trabalho, manuais técnicos, cursos para o ambiente de trabalho, disciplinas passando por todo gerenciamento das Pós-Graduação.	Atendimento aos docentes quanto a sua vida funcional.	Atendimento ao aluno, lançamento de notas, aquisições, ministrar aula. Aquisições de gêneros alimentícios para as aulas, suporte às pesquisas, TCCs e oficinas que ocorrem no laboratório.	Planejamento e organização de horários de pós-graduação <i>strictu sensu</i> , oferta de disciplinas, atendimento a alunos e prof. de PG, aquisição de bens e serviços (diárias e passagens áreas, material de pesquisa).	Ensino de Graduação e Pós, atividades de extensão universitária, realização de pesquisas e atividades administ. relacionadas.
	1.2 Você consegue avaliar a eficiência econômica do seu departamento? Se sim, como? Se não, por quê?	Não possui recursos próprios. Eficiência positiva.	Não. Visto que não trabalha com valores financeiros	Sim. Observando o aporte de recursos recebidos e o gasto para manutenção do setor e suporte a pesquisa e ensino. Há uma plataforma na UFGRS que dá acesso a essas informações.	Não. Não possui acesso as informações necessárias para tal.	Não. Não conseguimos avaliar a eficiência econ. porque não temos elementos sobre custo no nível departamental.
	1.3 Você sabe que recursos são consumidos? Se sim, exemplifique.	Sim. Salários dos secretários, bolsistas e dos docentes, infraestrutura, luz, telefone, manutenção, apoio externo da prefeitura universitária...	Sim. Pessoas, telefone, celular, equipamentos de informática, materiais de escritório...	Sim, insumo para pesquisa, passagens e diárias para pesquisadores externos e para os docentes e discentes do departamento. Gêneros alimentícios, eletrodomésticos, utensílios de cozinha...	Pouco conhecimento, visto que não se tem as informações.	Sim. Pessoal civil (remuneração docente), material de consumo, serviços de terceiros pessoa jurídica (como água, luz, telefone, limpeza, segurança, manutenção, internet), equipamentos (computadores, projetor multimídia), móveis (mesas, cadeiras, quadro negro, etc)

	1.4 Em épocas de restrição orçamentária, está sendo aplicada uma redução de gastos e despesas no seu Departamento? Se sim, detalhar. Se não, qual a sugestão?	Sim. Os gastos são selecionados de maneira seletiva e racionalizada.	Sim. Principalmente em materiais de limpeza, de escritório.	Sim, visto que os recursos são oriundos da CAPES, que foram restringidos. Foi necessário dividir os recursos entre os demandantes, não tendo sido possível atender a todas.	Sim. Restringiu-se emprego de recursos para banca externas somente àquelas de doutorado (e somente 1 prof.) um evento e no máximo 3 diárias por prof. Por ano e valores empregados na publicação de artigos científicos também estão restritos a 1 valor menor por unidade.	Sim, controle da distribuição de material de consumo, revisão das lâmpadas acesas/apagadas ao final do expediente.
	1.5 Como uma adequada Gestão de Custos poderia auxiliar na tomada de decisão?	Unificação das secretárias em longo prazo, a fim de racionalizar os recursos humanos, unificar ações semelhantes.	Poderia auxiliar no consumo de energia, de materiais e de tempo.	Conforme descrito acima.	Racionalizando o uso destes e aplicando onde fosse mais necessário, além de evitar que se empregue recursos em atividades semelhantes, na própria Unidade.	Permitiria decisões que gerassem mais eficiência.
	1.6 O controle dos custos na IES obedece a regras de eficiência e eficácia?	Se aplica parcialmente, visto que tradicionalmente não segue. Ocorre uma resistência da comunidade de forma geral.	Ocorre a tentativa, mas sem êxito.	Leva-se em consideração o efetivo uso do recurso por cada pesquisador contemplado, visando a distribuição do mesmo em período subsequente. Mesmo sem orçamento, procura-se seguir estas regras. Principalmente para não desperdiçar os poucos recursos disponíveis.	Desconhece.	O Departamento tem pouca autonomia quanto à utilização de recursos, portanto, não tem discricionariedade suficiente para alocar mais ou menos recursos nas atividades que desenvolve.
<b>2 - GESTÃO DE CUSTOS ATUAL</b>	2.1 Como ocorre a gestão de custos na sua organização?	Através da demanda	Desconhece	Faz-se um planejamento, levando em consideração as prováveis demandas, controla-se o uso dos mesmos e analisam-se demandas posteriores.	Desconhece.	Desconhece.



	2.2 Como são alocados os custos na Instituição?	Desconhece.	Desconhece	Faz-se um planejamento, dividindo o aporte de \$ em rubricas variadas. As mesmas podem ser flexibilizadas, conforme o uso ao longo do período (anual). A flexibilização se faz mediante apresentação de proposta a Pro Reitoria.	Desconhece.	Desconhece.
	2.3 As informações referentes a custos são disponibilizadas aos servidores? Se sim, quais?	Não	Não.	Não, a menos que haja solicitação. Nunca houve.	Desconhece.	Desconhece.
	2.4 Há padrões de referência quanto aos custos do seu departamento?	Não	Não.	A referência é o padrão de uso no ano anterior, de onde se tira uma proposta de gastos.	Não.	Não.
	2.5 A IES possui indicadores de desempenho (técnicos e econômicos)? Se sim, cite-os?	Apenas em relação aos produtos – técnicos	Apenas indicadores técnicos, como dados de ingressantes, graduandos, servidores.	Indicadores técnicos: produção acadêmica, incluindo dissertações e teses e formação de recursos humanos, principalmente.	Desconhece.	Sim. Técnico: ingresso e egresso de discentes, créditos para formatura, número de dissertações e teses defendidas...
3 - VISÃO OPERACIONAL	3.1 Que Método de Custeio é utilizado para alocar custos na organização?	Desconhece.	Desconhece	Desconhece.	Desconhece.	Desconhece.
	3.2 O método CC é utilizado para alocar custos. Esta ferramenta é usada em seu departamento? Se	Não. Sem conhecimento.	Desconhece	Desconhece.	Desconhece.	Não usa. Não considera tê-lo se não vier acompanhado de autonomia para gerenciamento de recursos.

	não, consideras necessário tê-lo? Por quê?					
	3.3 Você considera este método importante para quantificar os custos do seu departamento?	Sim.	Desconhece.	Desconhece.	Desconhece.	Não. O custo-benefício de implantar o método tomando por base o Departamento Acadêmico, que não gera receita seria elevado.
	3.4 As informações deste método podem ser usadas para a tomada de decisões? Se sim, exemplifique.	Sim. Para atingir as metas.	Desconhece	Desconhece.	Desconhece.	Sim. Se em outro âmbito de análise que não o Departamental, poderia contribuir para melhor distribuir a força de trabalho na UFRGS.
4 - AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	4.1 A IES possui indicadores de desempenho para analisar a gestão? Se sim, quais? Eles são técnicos ou financeiros?	Apenas em relação aos produtos - técnicos: publicações, alunos formados, manuais técnicos disponibilizados.	Técnicos, como a avaliação da Unidade, dos gestores e dos servidores.	Basicamente técnicos, ingresso e egresso de discentes, créditos para formatura, número de dissertações e teses defendidas.	Desconhece.	Apenas técnicos, exigidos pelo TCU.
	4.2 Estes indicadores de desempenho podem ser fundamentais para auxiliar a gestão da Instituição? Se sim, exemplifique.	Sim. Pode-se alocar os recursos de maneira racional.	Sim, pois a partir deles se pode melhorar a gestão da Unidade.	Ficam muito na esfera de preencher os critérios valorizados pela CAPES para boa pontuação do Programa.	Desconhece.	Sim.

	<p>4.3 A UFRGS deveria avaliar, além do custo total de seus alunos/serviços, o benefício (mais conhecimento, melhoria das organizações, desenvolvimento regional, etc.) que eles proporcionam à Sociedade. Apesar de subjetivo, seria necessário. Concordas com essa afirmação? E como as medições dos benefícios poderiam ser feitas?</p>	<p>Sim. Acompanhamento do desempenho dos egressos, postos assumidos em esferas públicas para aplicar o conhecimento adquirido.</p>	<p>Sim, através da colocação do formando no mercado de trabalho.</p>	<p>Sim. Faz-se essa avaliação anualmente procurando averiguar o perfil de nossos egressos, e quantos estão sendo aproveitados com docentes de IESs ou pesquisadores. Também mantendo o cadastro de egressos atualizado para periodicamente avaliar se estão trabalhando na área e o quanto estão contribuindo com os conhecimentos adquiridos na academia.</p>	<p>Concordo, mas não observa indicativo de seguir neste caminho por parte das IES.</p>	<p>Sim. Complexo.</p>
5 - INFORMAÇÕES GERENCIAIS	<p>5.1 A IES possui um sistema integrado de informações gerenciais de Custos?</p>	<p>Não.</p>	<p>Desconhece</p>	<p>Não</p>	<p>Desconhece.</p>	<p>Desconhece.</p>
	<p>5.2 A contabilidade disponibiliza aos gerentes, dados como os custos unitários e gerais dos serviços prestados?</p>	<p>Não.</p>	<p>Desconhece</p>	<p>Não.</p>	<p>Desconhece.</p>	<p>Desconhece.</p>

	5.3 A organização deve possuir e utilizar relatórios gerenciais para otimizar a sua gestão de custos. Por quê?	Sim. Socializar os conhecimentos sobre custos leva a uma racionalização dos gastos em cada nível da organização.	Sim, para desenvolver uma melhor gestão deve fazer uma boa avaliação.	Com certeza. Não consegue-se imaginar como gerenciar sem saber o que está acontecendo.	Desconhece.	Sim
	5.4 A relação Benefício x Custo é importante para o planejamento estratégico da organização. Por quê?	Sim. Os recursos são limitados, quanto melhor for essa relação, maior será a produção.	Sim, deve-se sempre avaliar o benefício que algo traz, se o custo compensa.	Sim, para haver adequada gestão de recursos. É uma forma de otimizar a utilização de recursos.	Sim. É importante avaliar.	sim
6 – PROPOSIÇÃO DE MELHORIAS	6.1 Na atual gestão dos custos, que deficiências você sinalizaria?	A lacuna existente entre os níveis superior, visto que sabe-se que deve-se realizar uma racionalização dos recursos, mas não se possui ideia dos valores envolvidos.	Desconhece	Não há profissional com essa formação. É toda feita intuitivamente por um Professor e TAEs.	Não possui dados para avaliar.	Desconhece.
	6.2 Quais mudanças ou melhorias deveriam acontecer referente a Gestão dos Custos na Unidade?	Transparência na utilização dos recursos.	Desconhece	Profissionais da área atuando junto aos departamentos. Seria interessante destinar CC para cada departamento e deixar que os mesmos gerenciassem os recursos.	Ampliação da transparência das informações a fim de que todos tenham acesso a todos os dados financeiros e contábeis de toda IES, de todo tipo de recurso que circule por esta.	Mudança na cultura, visto que em curto prazo os resultados são mínimos. Visto que as mudanças ocorrem em longo prazo.
7 - PERGUNTA ABERTA	7.1 Observações.					
	7.2 Considerações finais.	Existe a responsabilidade social de fornecer produtos para a sociedade, sendo necessário um aporte de recursos para apoiar isso, associado a autonomia, gestão sendo regrado pelas regras da eficiência e da eficácia.	Em minha área de trabalho há pouco conhecimento sobre custos da Unidade.	Fazer gestão por uma pessoa que é médico de formação e depois pesquisador e professor é muito difícil.		

**ANEXO A - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) – UFRGS – Balancete Pré-encerramento do Exercício 2018**

ORGAO : 26244 SUPERIOR: N  
 SUBORGAO : \_\_\_\_\_  
 TIPO DE ADMINISTRACAO: \_ GOVERNO CENTRAL(S/N): \_  
 UNIDADE GESTORA : \_\_\_\_\_ ( \_ ) COMO SETORIAL  
 GESTAO : \_\_\_\_\_  
 TOTAIS POR CLASSE : N  
 MES : 013  
 CONTA CONTABIL : 100000000 NIVEL DE DESDOBRAMENTO: 5 ESCRITURACAO : N  
 CONTA CORRENTE :

---

ISF : \_  
 AMPLITUDE : 4  
 DEMONSTRACAO  
 ( 1 ) 1.POR CONTA CONTABIL 2.POR CONTA CORRENTE  
 ( 1 ) 1.ATE O MES 2.NO MES  
 ( 2 ) 1.SALDO E MOVIMENTO 2.SOMENTE SALDOS  
 MOSTRAR SALDOS  
 ( 1 ) 1.DIFERENTE DE ZERO 2.SOMENTE INVERTIDOS 3.TODOS  
 SALDO ATUAL R\$  
 -----GLOBAL(PAIS + EXTERIOR) EM REAL

1.1.1.1.1.00.00 CAIXA E EQUIVALENTES EM MOEDA NACI	8.275.403,80 D
1.1.1.1.2.00.00 CAIXA E EQUIVALENTES EM MOEDA NACI	113.887.381,22 D
1.1.3.1.1.00.00 ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS - CONSOLI	7.781.252,30 D
1.1.3.8.1.00.00 OUTROS CRED A REC E VALORES A CURT	5.269.684,64 D
1.1.3.8.2.00.00 OUTROS CRED A REC E VALORES A CP -	47.053,77 D
1.1.3.9.1.00.00 AJUSTE PERDAS DEMAIS CREDITOS E VA	4.831.099,65 C
1.1.5.6.1.00.00 ALMOXARIFADO - CONSOLIDACAO	5.863.220,00 D
1.1.5.8.1.00.00 OUTROS ESTOQUES - CONSOLIDACAO	1.788.293,45 D

1.1.9.1.1.00.00	PREMIOS DE SEGUROS A APROPRIAR - C	11.743,04 D
1.1.9.3.1.00.00	ASSINATURAS E ANUIDADES A APROPRIA	803.699,02 D
1.1.9.4.1.00.00	ALUGUEIS PAGOS A APROPRIAR - CONSO	2.708,19 D
1.1.9.5.5.00.00	TRIBUTOS PAGOS A APROPRIAR - INTER	161.244,69 D
1.2.1.1.1.00.00	CREDITOS A LONGO PRAZO - CONSOLIDA	298.417,37 D
1.2.2.1.1.00.00	PARTICIPACOES PERMANENTES - CONSOL	140.022,75 D
1.2.3.1.1.00.00	BENS MOVEIS - CONSOLIDACAO	366.149.125,60 D
1.2.3.2.1.00.00	BENS IMOVEIS - CONSOLIDACAO	206.202.596,99 D
1.2.3.8.1.00.00	DEPREC, EXAUSTAO E AMORTIZ ACUMULA	130.615.417,74 C
1.2.4.1.1.00.00	SOFTWARES - CONSOLIDACAO	1.361.213,25 D
1.2.4.2.1.00.00	MARCAS, DIREITOS E PATENTES INDUST	1.309.977,05 D
1.2.4.8.1.00.00	AMORTIZACAO ACUMULADA - CONSOLIDAC	370.586,52 C
2.1.1.1.1.00.00	PESSOAL A PAGAR - CONSOLIDACAO	142.541.476,79 C
2.1.1.2.1.00.00	BENEFICIOS PREVIDENCIARIOS A PAGAR	5.315,81 C
2.1.1.4.1.00.00	ENCARGOS SOCIAIS A PAGAR - CONSOLI	192.367,92 C
2.1.3.1.1.00.00	FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR NACI	20.666.920,51 C
2.1.8.8.1.00.00	VALORES RESTITUIVEIS - CONSOLIDACA	8.909.729,00 C
2.1.8.9.1.00.00	OUTRAS OBRIGACOES A CURTO PRAZO-CO	23.863.063,69 C
2.2.8.9.1.00.00	OUTRAS OBRIGACOES A LONGO PRAZO-CO	3.675.632,69 C
2.3.7.1.1.00.00	SUPERAVITS OU DEFICITS ACUMULADOS	383.681.426,81 C
5.1.2.2.1.00.00	PLOA INICIAL DA DESPESA	1.778.593.981,00 D
5.2.1.1.0.00.00	PREVISAO INICIAL DA RECEITA	23.999.844,00 D
5.2.2.1.1.00.00	DOTACAO INICIAL	1.784.268.056,00 D
5.2.2.1.2.00.00	DOTACAO ADICIONAL POR TIPO DE CRED	105.751.070,00 D
5.2.2.1.9.00.00	CANCELAMENTO/REMANEJAMENTO DE DOTA	9.885.807,00 C
5.2.2.2.2.00.00	DESCENTRALIZACAO EXTERNA DE CREDIT	48.353.099,13 D
5.2.2.9.2.00.00	EMPENHOS POR EMISSAO	3.745.702.102,56 D
5.3.1.1.1.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	31.885.569,07 D
5.3.1.2.1.00.00	REINSCRICAO RPNP A LIQUIDAR/BLOQUE	11.691.052,35 D
5.3.1.2.2.00.00	REINSCRICAO RP NAO PROCESSADO EM L	3.866.501,12 D

5.3.1.7.1.00.00	RPNP A LIQUIDAR POR NE + SUBITEM	23.024.268,96 D
5.3.1.7.2.00.00	RPNP EM LIQUIDACAO POR NE + SUBITE	69.836,39 D
5.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRITOS	5.634.639,07 D
5.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS - EXERCICIOS ANTERI	4.324.833,74 D
5.3.2.7.1.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO	114.633.811,99 D
6.1.2.2.1.00.00	PROJETO INICIAL DA LOA - FIXACAO D	1.778.593.981,00 C
6.2.1.1.0.00.00	RECEITA A REALIZAR	9.827.446,05 D
6.2.1.2.0.00.00	RECEITA REALIZADA	36.498.956,46 C
6.2.1.3.1.00.00	RESTITUICOES	245.834,69 D
6.2.1.3.2.00.00	RETIFICACOES	2.425.268,75 D
6.2.1.3.9.00.00	OUTRAS DEDUCOES DA RECEITA ORCAMEN	562,97 D
6.2.2.1.1.00.00	CREDITO DISPONIVEL	12.447.974,23 C
6.2.2.1.3.00.00	CREDITO UTILIZADO	1.896.886.455,10 C
6.2.2.2.2.00.00	DESCENTRALIZACAO EXTERNA DE CREDIT	19.151.988,80 C
6.2.2.9.2.00.00	EMISSAO DE EMPENHO	3.745.702.102,56 C
6.3.1.1.0.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	3.988.483,93 C
6.3.1.2.0.00.00	RP NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR EM L	15.475,42 C
6.3.1.3.0.00.00	RP NAO PROCESSADOS LIQUIDADOS A PA	212.354,75 C
6.3.1.4.0.00.00	RP NAO PROCESSADOS PAGO	40.084.313,32 C
6.3.1.7.1.00.00	RPNP A LIQUIDAR - INSCRIÇÃO NO EXE	23.024.268,96 C
6.3.1.7.2.00.00	RPNP EM LIQUIDAÇÃO - INSCRIÇÃO NO	69.836,39 C
6.3.1.9.8.00.00	OUTROS CANCELAMENTOS DE RPNP	3.092.028,46 C
6.3.1.9.9.00.00	OUTROS CANCELAMENTOS DE RPNP EM LI	50.466,66 C
6.3.2.1.0.00.00	RP PROCESSADOS A PAGAR	4.831.432,55 C
6.3.2.2.0.00.00	RP PROCESSADOS PAGOS	5.118.711,52 C
6.3.2.7.1.00.00	RP PROCESSADOS - INSCRICAO	114.633.811,99 C
6.3.2.9.1.00.00	POR VALORES E/OU INSCRICOES INDEVI	9.328,74 C
7.1.1.1.1.00.00	GARANTIAS E CONTRAGARANTIAS RECEBI	9.895.561,27 D
7.1.1.2.1.00.00	DIREITOS CONVENIADOS E OUTROS INST	410.348.727,47 D
7.1.1.3.1.00.00	DIREITOS CONTRATUAIS	13.786.716,66 D

7.1.2.2.1.00.00	OBRIGACOES CONVENIADAS E OUTROS IN	350.086.564,51 D
7.1.2.3.1.00.00	OBRIGACOES CONTRATUAIS - CONSOLIDA	329.120.039,67 D
7.2.1.1.1.00.00	DISPONIBILIDADE DE RECURSOS	1.928.148.627,86 D
7.2.2.1.2.00.00	CONCESSAO DE REPASSES	290.502,80 D
7.2.2.1.4.00.00	RESTOS A PAGAR	30.347,01 D
7.2.2.2.2.00.00	RECEBIMENTO DE REPASSES	1.843.589.126,13 D
7.2.2.2.4.00.00	RESTOS A PAGAR	132.830.662,55 D
7.2.4.2.1.00.00	CONTROLES DE GRU POR CODIGO DE REC	29.319.794,37 D
7.2.4.2.2.00.00	CONTROLES DE GRU POR COD DE DEST P	28.965.143,16 D
7.2.4.2.3.00.00	CONTROLES DE GRU POR COD DE DEST S	28.965.143,16 D
7.3.1.1.3.00.00	DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA	3.070.294,04 D
7.9.1.1.0.00.00	PAGAMENTOS EFETUADOS	1.817.891.454,16 D
7.9.1.2.0.00.00	PGTO DE RESTITUICAO E COMPENSACAO	245.884,09 D
7.9.2.1.1.00.00	EMISSAO DE DARF	473.205.466,16 D
7.9.2.1.2.00.00	EMISSAO DE GPS	13.543.673,31 D
7.9.2.1.3.00.00	EMISSAO DE DAR	3.924.649,67 D
7.9.2.1.5.00.00	EMISSAO DE GRU	14.716.134,77 D
7.9.4.2.2.00.00	DISPONIBILIDADE DE REPASSE DIFERID	50.571.983,51 D
7.9.4.3.1.00.00	DISPONIBILIDADE DE RECURSOS POR TE	25.577,54 D
7.9.4.3.2.00.00	DISPONIBILIDADE DE RECURSOS POR TED	70.752.834,88 D
7.9.7.1.1.00.00	RESPONSABILIDADES DE TERCEIROS	4.947.530,36 D
7.9.7.2.1.00.00	RESPONSABILIDADE COM TERCEIROS	104.774.378,64 D
7.9.9.9.1.00.00	CONTROLE DE BENS E VALORES	2.788.139.251,72 D
7.9.9.9.3.00.00	IMPORTACOES EM ANDAMENTO	2.470.467,56 D
7.9.9.9.6.00.00	CREDORES - COMPRAS CENTRALIZADAS	64.310,29 D
8.1.1.1.1.00.00	EXEC. DE GARANTIAS E CONTRAG. RECE	9.895.561,27 C
8.1.1.2.1.00.00	EXECUCAO DE DIREITOS CONVENIADOS E	410.348.727,47 C
8.1.1.3.1.00.00	EXECUCAO DE DIREITOS CONTRATUAIS -	13.786.716,66 C
8.1.2.2.1.00.00	EXECUCAO DE OBRIG. CONV. E OUTR. I	350.086.564,51 C
8.1.2.3.1.00.00	EXECUCAO DE OBRIGACOES CONTRATUAIS	329.120.039,67 C



8.2.1.1.1.00.00	DISP. POR DESTINACAO DE RECURSOS A	29.131.606,61 D
8.2.1.1.2.00.00	DDR COMPROMETIDA POR EMPENHO E NAO	27.098.064,70 C
8.2.1.1.3.00.00	DDR COMPROMETIDA P/LIQU. E ENT. CO	124.196.326,93 C
8.2.1.1.4.00.00	DDR UTILIZADAS POR PGTO. DESP. ORC	1.805.985.842,84 C
8.2.2.1.2.00.00	LIBERACAO DE REPASSES	290.502,80 C
8.2.2.1.4.00.00	RESTOS A PAGAR - RECURSOS A LIBERA	30.347,01 C
8.2.2.2.2.00.00	RECEBIMENTO DE REPASSES	1.843.589.126,13 C
8.2.2.2.4.00.00	RESTOS A PAGAR - RECURSOS A RECEBE	132.830.662,55 C
8.2.4.2.1.00.00	CONTROLES DE GRU POR CODIGO DE REC	29.319.794,37 C
8.2.4.2.2.00.00	CONTROLES DE GRU POR CODIGO DE DES	28.965.143,16 C
8.2.4.2.3.00.00	CONTROLES DE GRU POR COD DE DEST S	28.965.143,16 C
8.3.1.2.3.00.00	DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA	2.441.352,35 C
8.3.1.3.3.00.00	DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA	170.833,37 C
8.3.1.4.3.00.00	DIVIDA ATIVA NAO TRIBUTARIA	458.108,32 C
8.9.1.1.0.00.00	EXECUCAO DE PAGAMENTOS EFETUADOS	1.817.891.454,16 C
8.9.1.2.1.00.00	CONTROLE NA UG PAGADORA	245.884,09 C
8.9.2.1.1.00.00	EXECUCAO DE EMISSAO DE DARF	473.205.466,16 C
8.9.2.1.2.00.00	EXECUCAO DE EMISSAO DE GPS	13.543.673,31 C
8.9.2.1.3.00.00	EXECUCAO DE EMISSAO DE DAR	3.924.649,67 C
8.9.2.1.5.00.00	EXECUCAO DE EMISSAO DE GRU	14.716.134,77 C
8.9.4.2.2.00.00	DISPONIBILIDADE DE REPASSE DIFERID	50.571.983,51 C
8.9.4.3.1.00.00	DISPONIBILIDADE DE RECURSOS POR TED	25.577,54 C
8.9.4.3.2.00.00	DISPONIBILIDADE DE RECURSOS POR TE	70.752.834,88 C
8.9.7.1.1.00.00	RESPONSABILIDADES DE TERCEIROS	4.947.530,36 C
8.9.7.2.1.00.00	EXECUCAO DE RESPONSABILIDADES COM	104.774.378,64 C
8.9.9.9.1.00.00	EXECUCAO DO CONTROLE DE BENS E VAL	2.788.139.251,72 C
8.9.9.9.3.00.00	IMPORTACOES EM ANDAMENTO	2.470.467,56 C
8.9.9.9.6.00.00	CREDORES - COMPRAS CENTRALIZADAS	64.310,29 C

QUANTIDADE DE REGISTROS ENCONTRADOS : 126