

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM POLÍTICAS PÚBLICAS**  
**E GESTÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR**

**ROGEANE MORAIS RIBEIRO**

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE NA GESTÃO DE UMA INSTITUIÇÃO**  
**PRESTADORA DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS**

**FORTALEZA-CE**

**2011**

**ROGEANE MORAIS RIBEIRO**

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE NA GESTÃO DE UMA INSTITUIÇÃO  
PRESTADORA DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS**

Dissertação submetida ao Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior - POLEDUC, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Orientador: Professor Doutor Maxweel Veras Rodrigues.

FORTALEZA-CE

2011

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca de Ciências Humanas

---

R372c

Ribeiro, Rogeane Moraes.

Custeio baseado em atividade na gestão de uma instituição prestadora de serviços educacionais /  
Rogeane Moraes Ribeiro. – 2011.  
198 f. : il. color., enc. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Superintendência de Recursos Humanos,  
Curso de Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior, Fortaleza (CE),  
2011.

Orientação: Prof. Dr. Maxweel Veras Rodrigues.

1. Custeio baseado em atividades. 2. Sistema de custos. I. Título.

---

CDD 657.42

**ROGEANE MORAIS RIBEIRO**

**UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE NA GESTÃO DE UMA  
INSTITUIÇÃO PRESTADORA DE SERVIÇOS EDUCACIONAIS**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior da Universidade Federal do Ceará, como requisito para a obtenção do Título de Mestre.

Aprovada em \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Maxweel Rodrigues Veras (Orientador)

Universidade Federal do Ceará

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria Elias Soares

Universidade Federal do Ceará

---

Prof. Dr. Samuel Façanha Câmara

Universidade Estadual do Ceará

Ao meu pai, Rogério Linhares (*in memoriam*),  
exemplo de trabalho e honestidade.

## AGRADECIMENTOS

Este trabalho é a realização de um sonho, constituído com base num esforço pessoal, mas com a valiosa colaboração de diversas pessoas.

Agradeço:

a Deus, que me guia em todos os momentos de minha vida e por ter permitido vencer mais este desafio;

à minha mãe, por seu amor e admiração incondicionais;

ao meu marido, Marcelo, e minha filha, Vitória Ivete, razão dos meus dias;

aos meus irmãos: Dina, Cláudia, Rosa, Thaisinha, Júnior e João Gabriel, pelo carinho e por acreditarem que sou sempre capaz.

ao Prof. Dr. Maxweel, por quem tenho grande admiração, por suas sábias orientações e pela dedicação ao meu trabalho;

ao amigo Igor Pimentel, por abrir os caminhos para alcançar essa etapa em minha vida e por acreditar na realização deste projeto;

ao professor Gouveia, pelo apoio integral ao mestrado;

ao professor Teodoro, pioneiro da proposta de inclusão na educação superior;

aos colaboradores do Instituto de Estudos e Pesquisas do Vale do Acaraú (IVA), que se disponibilizaram a participar desta pesquisa;

à professora Benedita Marta Costa, pela solidariedade e disponibilidade em fornecer suporte metodológico;

aos amigos do Mestrado POLEDUC, das três primeiras turmas, pelos valiosos momentos de parceria;

aos meus amigos Cristiane, Márcia, Keila, Conceição, Socorro Mesquita, Denyse, Carol, Rafael, Júnior, Vinicius, Ruvens, Liliane e Jane, pelo apoio e confiança na minha capacidade de superar desafios;

Aos membros da banca examinadora desta dissertação - Prof. Dr. Samuel Façanha Câmara e a Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria Elias Soares, por suas participações e colaborações.

## RESUMO

Com as constantes transformações no cenário das instituições de educação superior, este trabalho tem como objetivo geral propor um modelo de apuração e gestão de custos para instituições de educação superior, gerenciado por uma controladoria focada no estratégico, que possibilite a visualização de cenários prospectivos, contribuindo para melhoria de seu desempenho ante os desafios que surgem com a expansão da educação. Em adição, pretende-se identificar, mediante levantamento bibliográfico, os principais métodos de custeamento utilizados; apresentar um modelo de identificação e controle de custos que seja simultâneo com as atividades dessa instituição; averiguar a possibilidade de execução do modelo, mediante aplicação no Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense (IEPS), e prospectar cenários para os próximos cinco anos da instituição. Para atingir os objetivos propostos, tomam-se como referência dados do MEC/INEP (2008), que mostram a aceleração do crescimento no período de 1997 a 2006, com a promulgação da LDB, e a relação entre as universidades e os institutos de apoio, o chamado terceiro setor, sendo o modelo de Custeio Baseado em Atividade(ABC), proposto por Peter (2001), adaptado para implantação no IEPS. Em complemento, embasou-se na teoria de prospecção de cenários argumentada por Carneiro (2010) e Souza (2009). A metodologia da pesquisa é de abordagem descritiva, classificada como bibliográfica, documental e de campo, com natureza qualitativa e quantitativa. O universo selecionado como respondentes foram os gestores que exercem funções gerenciais, administrativas, pedagógicas e de assessorias. A ferramenta para coleta de dados deu-se por meio de questionários semiestruturados com abordagem específica para cada respondente. A interpretação e o tratamento dos dados foram realizados por meio de análise de conteúdo e tratamento estatístico. Os resultados indicaram a necessidade de reorganização nos processos gerenciais do IEPS, a partir de um planejamento estratégico e, conseqüentemente, da implantação de um sistema de custeio, o qual auxiliará a direção geral e as coordenadorias do instituto no acompanhamento das atividades da sede e das unidades de extensão, que encontra-se em posicionamento pouco representativo no mercado educacional, deixando a desejar no sentido de uma real apresentação coerente entre a missão e os serviços ofertados à sociedade. Diante da análise dos cenários de 2006-2010 e 2011-2015, visualizou-se que a instituição, apesar de uma evasão de 10% ano, manteve uma receita considerável, mas veem utilizando-se de estratégias pouco, ou seja, que não proporcionam diferencial competitivo e sustentável em busca de crescimento e posição superior. Afere-se que este trabalho responde parcialmente à questão formulada, tendo em vista as limitações identificadas no percurso da elaboração metodológica.

**Palavras-chave:** Métodos de Custeamento. Ensino Superior. Cenários.

## ABSTRACT

With the constant transformations in the scene of the institutions of higher education the present work has as general objective to consider a model of verification and management of costs for institutions of higher education (IHE), managed for a focus control in the strategy itself, that makes possible the visualization of future scenes, contributing for the improvement of its performance front to the challenges that appear with the expansion of the education. In addition to identify, by means of bibliographical survey, the main used methods of costings; to present a model of identification and control of costs that are simultaneous with the activities of this institution; to inquire the possibility of execution of the model, through the application in the Institute of Studies and Pesquisas Sobralense (IEPS) and to scenes for the next the five years to the institutions. To reach the considered objectives, they are overcome for reference given by the data from MEC/INEP (2008), that show the acceleration of the growth in the period of 1997 the 2006, from the promulgation of the LDB, and the relation between the universities and the support institutes, the so called third sector, being the model of Expenditure Based on Activity (ABC) considered by Peter (2001), adapted for implantation in the IEPS. In complement it was based in the theory of prospection of scenes argued by Sheep (2010) and Fort (2001). The methodology of the research is of descriptive, classified boarding as bibliographical, documentary and of field, with qualitative and quantitative nature. The selected universe as respondent had been the managers who exert management functions, administrative, pedagogical and of assessorship. The tools for the data collection were given by means of questionnaires half-structuralized with specific boarding for each respondent. The interpretation and treatment of the data were carried through by means of analysis of content and statistical treatment. The results had indicated the necessity of reorganization in the managerial processes of the IEPS, through a strategical planning and consequently the implantation of an costing system, which will assist the general direction and the coordenadorias of the institute in the accompaniment of the activities of the headquarters and the units of extension, that meets in little representative positioning in the educational market, leaving to desire in the direction of one real coherent presentation between the mission and the offered services the society. Ahead of the analysis of the scenes of 2006-2010 and 2011-2015, it was visualized that the institution although a 10% evasion a year, kept a considerable prescription, but they see using itself of strategies little, that is, that they do not provide to competitive and sustainable differential in search of growth and superior position. It is surveyed that this work answers partially to the formulated question, in view of the limitations identified in the passage of the metodologic elaboration.

Keywords: Costing Methods. Higher Education. Scenarios.

## LISTA DE TABELAS

1 Tipos de instituições de ensino superior, por categoria administrativa ( Brasil 2008) .....	52
2 Valores dos recursos consumidos pelas atividades primárias por grupo de recursos (Exercício 2010) .....	106
3 Valores dos recursos consumidos pelas atividades secundárias por grupo de recursos (Exercício 2010).....	107
4 Custo total das atividades secundárias do IEPS (Exercício 2010).....	108

## LISTA DE GRÁFICOS

1 Recursos Humanos do IEPS .....	80
2 Custo das atividades primárias e secundárias do IEPS ( Exercício 2010) .....	107
3 Atividades de apoio as atividades primárias (Exercício 2010) .....	110
4 Custo das atividades primárias e secundárias do IEPS (Exercício 2010) .....	111
5 Percentual dos custos totais dos objetos de custos .....	113
6 Número de alunos por ano (2006-2010) .....	115
7 Variação do número de alunos por ano (2006-2010).....	116
8 Receita média por aluno por ano (2006-2010).....	117
9 Cenários prospectivos (2011-2015) .....	117

## LISTA DE FIGURAS

1 As duas visões do ABC .....	37
2 Modelo do ABC .....	43
3 Método de Custeio Tradicional .....	45
4 Fluxo de Consumo dos Recursos .....	46
5 Mudança de comportamento nos custos de produção .....	57
6 Mudança de comportamento nos custos de produção.....	57
7 Abordagem projetiva .....	62
8 Abordagem prospectiva .....	62
9 Metodologia proposta para a seleção dos direcionadores de custos na implantação do ABC .....	72
10 Custeio Baseado em Atividades as fundações de apoio às universidades públicas .....	77
11 Organograma do IEPS .....	81
12 Modelo do fluxo de custos .....	92
13 Processos identificados no IEPS .....	111

## LISTA DE QUADROS

1 Vantagens e desvantagens do Custeio ABC .....	40
2 Análise estratégica de custos e o ABC .....	43
3 Comparativos entre os custeios.....	43
4 Critérios de avaliação de abordagens de implementação do ABC.....	86
5 Blocos de perguntas (assuntos versus objetivos).....	88
6 Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Direção Geral.....	95
7 Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria Administrativa.....	95
8 Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria Acadêmica.....	95
9 Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria de Área.....	96

10 Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria Financeira.....	96
11 Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos das Coordenações.....	96
12 Levantamento dos direcionados das atividades primárias das Unidades de Extensão.....	97
13 Gastos Totais das Unidades Organizacionais do IEPS Exercício Financeiro de 2010.....	100
14 Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Direção Geral.....	101
15 Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Coordenadoria Administrativa.....	102
16 Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Coordenadoria Acadêmica.....	102
17 Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Coordenadoria Financeira.....	102
18 Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias das Coordenações de Área.....	103
19 Consumo dos recursos pelas atividades.....	105
20 Classificação das Atividades.....	198

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Cost*)  
ABM - *Active Based Management*  
BPA - Análise de Processo Empresarial (*Business Process Analysis*)  
CIF - Custo Indireto de Fabricação  
CEC - Conselho de Educação do Ceará  
CMV - Custo de Mercadoria Vendida  
FIES - Financiamento Estudantil  
IES - Instituição de Ensino Superior  
IEPS - Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense  
IFES - Instituições Federais de Ensino Superior  
INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira  
IVA - Instituto de Estudos e Pesquisas do Vale do Acaraú  
LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional  
MEC - Ministério da Educação e Cultura  
PDI - Plano de Desenvolvimento Institucional  
PFC - Princípios Fundamentais de Contabilidade  
ProUni - Programa de Universidade para Todos  
RKW - Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit  
SAC - Sistema de Apuração de Custos  
SESu/MEC - Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação  
SIG - Sistema de Informação Gerencial  
SRE - Sistema Relacional Empírico  
SRN - Sistema Relacional Numérico  
UFC - Universidade Federal do Ceará  
UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais  
USP - Universidade de São Paulo  
UVA - Universidade Estadual do Vale do Acaraú  
WWW - *World Wide Web*

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>1.1 Contextualização do tema</b> .....	15
<b>1.2 Objetivos do trabalho</b> .....	18
1.2.1 Objetivo geral .....	18
1.2.2 Objetivos específicos .....	18
<b>1.3 Estrutura da Dissertação</b> .....	18
<b>2 MÉTODOS DE CUSTEAMENTO</b> .....	20
<b>2.1 Evolução da Contabilidade de Custos</b> .....	20
2.1.1 Conceito de custos e suas terminologias.....	22
<b>2.2 Sistemas de custeamento</b> .....	24
2.2.1 Custeio por absorção .....	26
2.2.2 Custeio direto ou variável .....	27
2.2.2.1 Características do custeio direto ou variável .....	29
2.2.3 Custeio baseado em atividades (ABC) .....	31
2.2.3.1 Direcionadores de custos .....	35
2.2.3.2 Importância e utilização do custeio ABC .....	38
2.2.3.3 Vantagens e desvantagens da aplicação do custeio ABC .....	39
2.2.3.4 O sistema de custeio ABC como apoio à gestão das instituições prestadora de serviços educacionais .....	40
<b>2.3 Comparativo dos métodos de custeamento</b> .....	42
<b>2.4 Limitações dos sistemas de custeios tradicionais</b> .....	44
<b>2.5 Custos nas instituições gerenciadoras de serviços educacionais</b> .....	47
2.5.1 Proposta de Peter (2001) .....	49
<b>3 AS INSTITUIÇÕES DE APOIO ÀS UNIVERSIDADES PÚBLICAS</b> .....	51
<b>3.1 Desafios da gestão estratégica de custos nas instituições gerenciadoras de prestações de serviços educacionais</b> .....	57
<b>3.2 Cenários prospectivos</b> .....	61
<b>3.3 Contribuição dos cenários estratégicos na gestão das instituições de prestações de serviços</b> .....	64
<b>4 METODOLOGIA</b> .....	66
<b>4.1 Procedimentos metodológicos</b> .....	66
4.1.1 Natureza da pesquisa .....	66

4.1.2 Instrumentos para coleta de dados .....	67
4.1.3 Etapas do desenvolvimento da pesquisa .....	68
4.1.4 Perfil dos respondentes .....	69
4.1.5 Técnica de coleta de opiniões .....	69
4.1.6 Delimitação do estudo .....	69
4.1.7 Limitações da pesquisa .....	70
<b>5 PROPOSTA DE UM MODELO DA GESTÃO DE CUSTOS PARA FUNDAÇÕES DE APOIO ÀS UNIVERSIDADES PÚBLICAS.....</b>	<b>71</b>
<b>5.1 Definição do escopo .....</b>	<b>73</b>
<b>5.2 Definição de objetivos e resultados esperados .....</b>	<b>73</b>
<b>5.3 Definição do objeto de custeio .....</b>	<b>74</b>
<b>5.4 Identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma dessas unidades .....</b>	<b>75</b>
<b>5.5 Identificação e seleção dos fatores de consumo dos recursos pelas atividades, ou direcionadores de custos .....</b>	<b>75</b>
<b>5.6 Cálculo do custo das atividades .....</b>	<b>76</b>
<b>5.7 Cálculo dos volumes referentes aos direcionadores de custos .....</b>	<b>78</b>
<b>5.8 Cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividade .....</b>	<b>78</b>
<b>6 APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO .....</b>	<b>79</b>
<b>6.1 Caracterização da Instituição.....</b>	<b>79</b>
<b>6.2 Aplicação do método.....</b>	<b>83</b>
<b>7 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>104</b>
<b>7.1 Cenários .....</b>	<b>115</b>
<b>8 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>119</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>124</b>
<b>APÊNDICES</b>	
Apêndice A - Entrevista aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS.....	133
Apêndice B - Entrevista aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS.....	134
Apêndice C - Entrevista aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS.....	135
Apêndice D - Desenvolver visão estratégia da IEPS.....	136
Apêndice E - Formular a política geral da IEPS.....	137

Apêndice F - Traçar diretrizes e normas técnicas gerais.....	138
Apêndice G - Superintender os negócios da IEPS e a estratégia de sua organização.....	139
Apêndice H - Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.....	140
Apêndice I - Analisar processos sobre questões jurídicas.....	141
Apêndice J - Criar e gerenciar estratégia de RH.....	142
Apêndice K - Gerenciar recursos de informações e de RH.....	143
Apêndice L - Gerenciar distribuição de pessoal.....	144
Apêndice M - Desenvolver e treinar funcionários.....	145
Apêndice N - Gerenciar recursos físicos.....	146
Apêndice O - Medir desempenho organizacional.....	147
Apêndice P - Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.....	148
Apêndice Q - Administrar compras.....	149
Apêndice R - Implementar segurança e controle de sistema.....	150
Apêndice S - Gerenciar o armazenamento e acesso das informações.....	151
Apêndice T - Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.....	152
Apêndice U - Manutenção, conservação e limpeza da infraestrutura.....	153
Apêndice V - Suprir com recursos humanos e tecnológicos de todos os departamentos	154
Apêndice X - Supervisionar as atividades de ensino e graduação.....	155
Apêndice Y - Gerenciar o setor de registro acadêmico.....	156
Apêndice Z - Superintender os órgãos de apoio acadêmico .....	157
Apêndice AA - Supervisionar as atividade de pesquisa e extensão .....	158
Apêndice BB - Gerenciar as coordenações de área.....	159
Apêndice CC - Gerenciar a Célula de Avaliação de Docentes .....	160
Apêndice DD - Gerenciar a Célula de Registros e Entrega de Diplomas .....	161
Apêndice EE - Realizar planejamento acadêmico .....	162
Apêndice FF - Administrar as unidades de extensão.....	163
Apêndice GG - Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e extensão.....	164
Apêndice HH - Prestar assessoria educacional .....	165
Apêndice II - Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis .....	166
Apêndice JJ - Conduzir o controle interno .....	167
Apêndice KK - Análise financeira de alunos.....	168
Apêndice LL - Gerenciar recursos financeiros.....	169
Apêndice NN - Atendimento de alunos e articuladores.....	170

Apêndice OO - Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão .....	171
Apêndice PP - Realizar ensino .....	172
Apêndice QQ - Realizar pesquisa.....	174
Apêndice RR - Realizar extensão .....	175
Apêndice SS - Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e extensão.....	176
Apêndice TT - Estimativa do tempo aplicado pela Diretora Geral.....	177
Apêndice UU - Estimativa do tempo aplicado pela Coordenadoria Administrativa.....	178
Apêndice VV - Estimativa de tempo aplicado pela Coordenadoria Acadêmica.....	179
Apêndice WW - Estimativa de tempo aplicado pela Coordenadoria Financeira.....	180
Apêndice XX - Estimativa de tempo aplicado pela Coordenação de Área.....	181
Apêndice ZZ - Estimativa de tempo aplicado pela Coordenação de Unidade de Extensão .....	182
Apêndice AAA - Volume dos direcionadores de atividades secundárias alocados em atividades secundárias .....	183
Apêndice BBB - Volume de direcionadores das atividades .....	189
Apêndice CCC - Custo das atividades secundárias, por atividade, por recurso consumido, por custo absorvido e por custo transferido para atividades secundárias....	191
Apêndice DDD - Total dos Objetos de Custos.....	194

## **ANEXO**

Anexo I - Classificação das Atividades.....	197
---	-----

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização do tema

O mercado educacional no Brasil está em constante crescimento e atrai estudiosos, a razão da sua importância em nosso cenário, fato esse que pode ser comprovado na divulgação dos dados apresentados pelo censo, anualmente realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), o qual demonstra o desenvolvimento tanto qualitativo, como quantitativo. Souza (2009, p. 13) relata que, no Brasil, observa-se uma evolução no número de instituições educacionais e alunos matriculados no ensino superior. Dados do MEC/INEP (2008) apontam que no período pós-LDB, de 1997 a 2006, houve uma variação de 152% no total de IES (de 900 em 1997 para 2.270 em 2006) e de 140% no total de alunos matriculados (de 1.945.615 em 1997 para 4.676.646, em 2006).

Nesse âmbito, há o crescimento de universidades, faculdades, centros universitários, entre outros, e as organizações privadas, sem fins lucrativos, denominadas como “terceiro setor”, que proliferam substancialmente, sem se tratar de uma criação recente. O intuito dessas fundações é a oferta de serviços coletivos com fins sociais, pela luta em defesa dos direitos, interesses da população e inclusão social.

Independente da classificação da organização, essas instituições que ofertam serviços educacionais superiores conscientizam-se da necessidade de possuírem instrumentos modernos de administração para enfrentar a acirrada concorrência nesse segmento de mercado, no qual poderão viabilizar determinadas ações úteis à tomada de decisões dentro do seu processo da gestão, tendo, ainda, que visualizar a ideia de que, em mercados altamente competitivos, é essencial que as organizações estejam atentas às necessidades de seus colaboradores internos e externos. Descobrir essa necessidade, porém, é uma virtude que poucas empresas conseguem alcançar. Essa inovação resume-se no alinhamento de expansão com maior visibilidade de suas ações presentes com relação ao futuro.

Para Souza (2009, p. 14), as instituições se veem obrigadas a se manterem em contínuo alerta, adaptação e ajuste às mudanças ambientais, tendo que contar, cada vez mais, com o mais alto nível de confiabilidade das informações, para definir seus posicionamentos estratégicos com base nos seus recursos e competências ou capacidades, visando à manutenção ou ampliação das suas vantagens competitivas para o futuro.

O debate sobre as atuais condições de competitividade faz com que as organizações implantem modernas estratégias de custo, obrigando seus gestores a repensarem suas práticas de administração de estratégias de visão de futuro. A globalização exige que essas instituições estejam comprometidas com a contínua e a completa qualidade de seus produtos e processos, como também da proatividade de seus funcionários em relação às constantes mudanças do ambiente e suas variáveis relevantes.

Os elementos que compõem os custos na produção ou serviço devem ser percebidos pelas empresas como um considerável instrumento para os vários níveis de planejamento, tomada de decisões e controle.

Com efeito, a questão relativa a custos passou a ser de enorme importância no setor educacional, um ambiente bastante concorrido e que conduz os gestores a buscar uma série de recursos que possam auxiliá-los no seguimento dos negócios. A probabilidade de geração de lucro depende da forma como a empresa é administrada, ou seja, sua aptidão, pois, desde sua cadeia de valor, pode formular e implementar estratégias que criem vantagens competitivas. Segundo Porter (1986 apud SHAK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 60), “uma unidade empresarial pode desenvolver uma vantagem competitiva sustentável com base no custo”.

De acordo com Johnson e Kaplan (1998), a análise de custo deixa de ser vista como processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais e assume maior amplitude como elemento de informações consistente para o desenvolvimento de estratégias superiores a fim de conseguir vantagens competitivas sustentáveis.

Ante a abrangência do tema, os pilares ora citados auxiliam na percepção de que os sistemas de Contabilidade Gerencial são inadequados para o contexto competitivo vivenciado pelas organizações contemporâneas, notando-se que não existe a mesma preocupação entre a oferta de cursos que o mercado requer com a de controlar fluxo de valores que asseguram a própria existência. E os controles existentes são falhos por não conseguirem definir com precisão a relação entre o custo dos funcionários, professores, equipamentos, instalações dos cursos e os clientes atendidos.

As metodologias de custeio são utilizadas há muitos anos pelas organizações como ferramenta fundamental de controle de custos e no auxílio da tomada de decisões, mas desde a Revolução Industrial essas ferramentas de custos passaram a ser aplicadas não somente pelas indústrias, mas também pelos gestores, com o intuito de controle e planejamento.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), implantar um modelo de custos em instituições de ensino apresenta vários desafios. Poucos membros da administração possuem experiências em custos e normalmente essas organizações utilizam orçamento para controlar gastos departamentais, mas raramente vinculam seus gastos a resultados.

Diante do contexto, percebe-se que um sistema de custo por si só não resolve o problema, as fundações de apoio às universidades necessitam de controles de gestão profissional, os quais demonstrem que a atividade-meio tem igual importância à atividade-fim, deixando claro que uma não existe sem a outra.

Dentre as várias metodologias para apuração e controle de custos, o *Activity Based Cost* – ABC (Custeio Baseado em Atividades) destaca-se no meio acadêmico e empresarial. A identificação dos custos com as atividades da organização é uma boa maneira de medir o desempenho, pois possibilita reconhecer e distinguir as atividades que reúnem valor aos clientes.

De acordo com Giansi e Correa (1994), não é estranho entender por que as organizações de serviços buscam na tecnologia novas formas de atendimento, em substituição de mão de obra humana, valendo-se de terminais de auto atendimento, computadores e *internet* em atividades como prestação de serviços.

Por tal razão, os problemas a resolver surgem com a seguinte indagação: como desenvolver um sistema de custos fundamentado no Custeio Baseado em Atividades, que propicie aos gestores condições para tomar decisões que possam efetivamente conduzir a instituição à obtenção de resultados favoráveis ante os desafios que surgem com a expansão de fundações de apoio às universidades e conhecer o impacto desses resultados no desempenho futuro da empresa?

O modelo proposto deverá considerar todos os custos desenvolvidos pela organização, sendo considerado como ponto fundamental para a análise da funcionalidade da gestão, envolvendo eficácia e eficiência da produção dos serviços ofertados. Após a utilização de um modelo de apuração de custos baseado no *Activity Based Cost*, que propicie aos gestores condições de tomar decisões que possam efetivamente conduzir o IEPS a passar por mudanças organizacionais mais complexas e, conseqüentemente, à obtenção de resultados favoráveis ante a geração de cenários estratégicos e, por conseguinte, a permanência da instituição no mercado.

Pretende-se que a finalização deste trabalho auxilie os administradores de instituições que possuem as mesmas características da instituição em estudo uma reflexão quanto ao manuseio de ferramentas que possibilitem a visualização de futuros prováveis.

Melhor explicando, de cenários que possam redirecionar, prospectar e potencializar suas estratégias e recursos para satisfazer e atender às necessidades de seus clientes e da sociedade, que esperam inovações sobre o próprio papel dessas organizações.

## **1.2 Objetivos do Trabalho**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Propor um modelo de apuração e gestão de custos para as instituições de apoio às universidades que possibilite a visualização de cenários, contribuindo para a melhoria de seu desempenho perante os desafios que surgem com a expansão educacional.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- apresentar um modelo de identificação e controle de custos baseado nas atividades dessa instituição;
- averiguar a aplicação no Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense (IEPS);
- visualizar cenários para os próximos cinco anos do IEPS e o impacto em seus custos.

## **1.3 Estrutura da Dissertação**

Este estudo foi dividido em oito capítulos, sendo o primeiro a própria introdução, a qual fornece a visão geral do objeto do estudo por meio da explanação dos objetivos, da relevância e da organização estrutural da pesquisa.

O segundo capítulo dispõe sobre a revisão bibliográfica, responsável pelo embasamento teórico que serve de suporte para o desenvolvimento da pesquisa, enfatizando um breve histórico da Contabilidade; os métodos de custeamento, conceito, finalidades, características, vantagens, desvantagens e a fundamentação teórica necessárias para o desenvolvimento do método, baseado na proposta de Peter (2001). Embora resumidamente, mostrou-se a importância da aplicação de sistemas de custeios nas organizações.

No terceiro segmento, faz-se uma análise das organizações prestadoras de serviços educacionais, como fundações de apoio à universidade pública, procurando abordar temas de

expansão e interiorização do ensino superior, discorrendo, também, sobre a contribuição de cenários estratégicos nessas instituições.

O quarto módulo é composto da metodologia, que cumpre seu papel de descrever os métodos e técnicas utilizadas em todas as etapas percorridas para o desenvolvimento do trabalho. Começa por descrever a natureza da pesquisa, os instrumentos para coleta de dados, as etapas de seu desenvolvimento, o perfil dos respondentes e, por fim, a técnica de coleta de opiniões.

O quinto capítulo é a apresentação da proposta de um modelo da gestão de custos para fundações de apoio a universidades públicas a ser aplicado no capítulo seguinte.

O sexto capítulo compõe-se da aplicação do método proposto, com suas etapas e o desenvolvimento de cada uma.

O sétimo segmento traz a discussão dos resultados obtidos na pesquisa, enquanto a última parte expõe as considerações e recomendações para futuros estudos, fazendo o fechamento das ideias e dos resultados encontrados, acompanhados da discussão e das referências.

## 2 MÉTODOS DE CUSTEAMENTO

### 2.1 Evolução da Contabilidade de Custos

A preocupação com custos teve início, basicamente, na Revolução Industrial, durante a qual surgiu a necessidade de avaliar os inventários, sejam eles de matérias primas, de produtos acabados ou de produtos em processo, e até de serviços prestados. Na verdade, a contabilidade de custos teve seu processo evolutivo juntamente com o segmento industrial, onde exigiu-se mais precisão da contabilidade.

A contabilidade de custos surgiu com o advento do sistemas produtivo, ou seja, com a Revolução Industrial, na Inglaterra, no final do século XVIII, reconhecendo que muitas práticas e teorias contábeis são muito antigas, aproximadamente no século XIV, quando pequenas empresas industriais foram fundadas do progresso comercial da Itália, Inglaterra e Alemanha. (BEUREN, 1993, p. 63).

Depois de algum tempo, percebeu-se a necessidade de contadores e da Contabilidade de custos para o reconhecimento da sistemática dos registros contábeis, trazendo aos gestores vantagens competitivas, pois a sobrevivência das empresas dependem cada vez mais das práticas gerenciais de apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção dos bens ou serviços ofertados, principalmente no atual quadro de enorme competitividade.

Em todas as empresas, independentemente do ramo de atividade, o componente Contabilidade de Custos, deve ficar subordinado a uma controladoria ou a uma diretoria financeira, e terá, nesse caso, uma integração ímpar, ou seja, deverá trabalhar em sintonia com a Contabilidade e com os princípios que a regem, aprovados pela Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

De acordo com as necessidades da administração de uma organização apresentadas pelos diversos níveis gerenciais, a Contabilidade de Custos organiza-se em termos de sistema de acumulação de dados, critérios de avaliação e apropriação dos custos aos seus produtos/serviços para produzir relatórios que satisfaçam as exigências dos diversos usuários.

Conforme Ferreira (1982, p. 1223), o usuário pode ser definido como aquele que frui alguma coisa alheia por direito de aproveitamento temporário de suas utilidade, a título oneroso ou gratuito, na medida de suas próprias necessidades.

Isto demonstra claramente o conceito de usuário, tratando das suas “necessidades”, que atualmente são consideradas muitas, pois existe uma constante preocupação dos administradores responsáveis pelo destino das organizações, justificando-se pela busca contínua de um bom posicionamento no mercado, e em suas diversas fases do ambiente empresarial, das exigências da sociedade e dos cenários futuros.

No século XX, com a crescente complexidade do mundo empresarial, essa mesma Contabilidade passou a ser uma arma de controle e decisão gerencial, sendo utilizada no planejamento, controle e na tomada de decisões.

Leone (1991) diz que a Contabilidade de Custos é parte integrante da Contabilidade, sendo um instrumento disponível e poderoso porque utiliza, em seu desenvolvimento, os princípios, critérios e procedimentos fundamentais da Ciência Contábil. Consegue resolver problemas e produzir informações vitais à contabilidade, porém, se não está coesa e articulada com os princípios fundamentais da Contabilidade (PFC), não terá utilidade nenhuma.

São vários os objetivos e as finalidades da Contabilidade de Custos. Primeiramente, formam um campo de aplicação de atuação, ou seja, serão fixados de acordo com as necessidades gerenciais apresentadas pelos diversos escalas gerenciais; já o segundo atua no setor de controle das operações dos próprios custos por departamento, unidade, centro, enfim, por componentes organizacionais.

De acordo com a exposição de ideias, percebe-se que a Contabilidade de Custos está estritamente ligada à gestão estratégica, à Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira, pois a tomada de decisões propostas nos relatórios gerenciais é fundamental nos sistemas de custos adotados pelas entidades.

O avanço acelerado da tecnologia da informação a Contabilidade deve desempenhar um papel estratégico, onde as variáveis externas necessitam ser monitoradas a seu impacto na entidade avaliado, tendo em vista sua continuidade e seu desenvolvimento, sejam quais forem a sua natureza jurídica e seus objetivos. O processo administrativo não pode mais ser tratado como um conjunto de decisões, refletindo papel passivo, que apenas reage a eventos externos e produz informações cuja preocupação são eventos passados. (PETER, 2001, p. 9).

A seguir, os conceitos fundamentais para um melhor entendimento dentro do trabalho proposto.

### 2.1.1 Conceito de custos e suas terminologias

A princípio, a Contabilidade de Custos surgiu para solucionar problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não como um instrumento da gestão, pela falta de interesse e visualização dos usuários internos e externos da Contabilidade, como também dos contadores. Somente ao longo do tempo ganhou espaço e melhor visualização como ferramenta administrativa.

Leone (2002) diz que a terminologia custo apresenta diversidade de concepções. As necessidades podem variar de uma situação para outra, assim como o tipo de linguagem utilizado e o que pretende alcançar.

O termo custo possui significado muito amplo, podendo ser utilizado para representar o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) em uma empresa comercial, o Custo dos Serviços Prestados em uma empresa de prestação de serviços, o Custo de Fabricação de um Produto, o Custo Direto de Fabricação, entre outros. Assim, é necessário ter consciência de que se poderá encontrar conceitos distintos de custo, analisando cada um deles de acordo com o enfoque que estiver sendo dado a cada caso em particular. Santos (2004) relata que, nas atividades comerciais, por exemplo, custo significa o quanto foi gasto para adquirir várias mercadorias; nas indústrias, o que foi despendido para fabricar determinado produto.

Independente da variação de significados, observa-se que os custos aparecem em todos os ramos de empresas, seja comercial, prestadoras de serviços, entre outras, mas com o mesmo intuito, ou seja, expor o produto/serviço pronto para ser comercializado.

Iudícibus (1998) considera custo o quanto foi gasto para vender determinado produto ou serviço. Além disso, os custos sociais para as instituições prestadoras de serviços representam o sacrifício com o qual a sociedade arca para fornecer educação superior anota Morgan (2004).

Temos diversas citações sobre *custo*. Assim, percebe-se, pelas definições, que todas levam ao entendimento de que são parcelas dos gastos ligados à produção ou serviço, mas, como entender os conceitos apresentados? A falta de convívio rotineiro dos indivíduos com os custos provoca versões errôneas a respeito de termos contábeis, fazendo-se necessário conhecer os significados e as diferenças das seguintes palavras: gastos, investimentos, custos, despesas, desembolsos, entre outros. Com o intento de deixar evitar dúvidas relativa aos termos usuais da Contabilidade, conceituam-se, a seguir, os mais utilizados.

Leone (1991) ressalta que *gastos* são transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida em troca da obtenção de algum bem ou serviço, ou

seja, correspondem ao valor pago com o intuito de obter a propriedade de um bem, o valor da aquisição de ensino de qualidade.

Para Ribeiro (2007), a ideia de *investimentos* compreende, geralmente, os gastos com a obtenção de bens de uso de uma empresa; *custos* significa os gastos com a obtenção de bens e serviços aplicados na produção ou prestação de serviços; *despesas* são os gastos decorrentes do consumo de bens e da utilização de serviços da área administrativa, comercial e financeira, que direta ou indiretamente visam à obtenção da receita; *desembolso* é a entrega de numerário antes, no momento ou depois da ocorrência dos *gastos*.

Segundo menciona Matos (2005), *Custos Diretos* são aqueles incorridos e que tenham identificação com o produto ou departamento. Este tipo de custos mostra uma relação direta com a produção ou prestação do serviço. Os *Custos Indiretos* não possuem referência com o produto ou departamento, e a apropriação faz-se com auxílio de algum critério de rateio. Este tipo de custos mostra uma relação direta com a produção ou prestação do serviço.

Matos (2005) advoga a noção de que *Custos Fixos* são todos aqueles que não variam conforme a quantidade produzida ou serviços prestados. Os *Custos Variáveis* são uniformes por unidade, mas flutuam no seu total na razão direta das variações de atividades totais (volume).

Conforme Leone (1991), *Custos Semivariáveis* e *Semifixos* são custos que, após serem analisados, verifica-se que possuem parte variável que se comporta como custo variável e uma parte fixa como se fixo fosse.

Os conceitos acima são de sublime importância, ao mesmo tempo amplos, e se aplicam a todos os produtos, bens e serviços adquiridos ou ofertados, conforme uso na organização. À vista dessas definições, a Contabilidade de Custos se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões, bem como para tornar possível a alocação mais criteriosos custos de produção aos produtos ou serviços prestados.

Analisando mais especificamente a Contabilidade de Custos, esta coleta, classifica, registra e controla os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos como também monetários e físicos, utilizando-se dos conceitos ora mencionados e por meio dos métodos de custeios, para elaboração de relatórios contábeis demonstrando o desempenho das diversas áreas da instituição, cuja grande fonte fornecedora é a Contabilidade.

Para um melhor entendimento da utilização desses conceitos na aplicação dos sistemas de custeios, serão discutidos os métodos a seguir.

## **2.2 Sistemas de custeamento**

A bibliografia sobre custos na área educacional ainda é resumida. Poucos são os trabalhos produzidos por pesquisadores das universidades, faculdades e centros universitários, mas os poucos existentes são realizados por discentes ou docentes de instituições de ensino público, sem, entretanto, conseguirem êxito de institucionalização de cada particularidade das organizações de ensino.

Peter (2001, p. 77) relata que a SESu/MEC desenvolveu uma metodologia que permite coletar dados referentes à avaliação gerencial dos institutos federais de ensino superior (IFES) e transformá-los em indicadores que apoiam a tomada de decisões.

O problema na determinação de custos na educação superior é discutido em diversas hierarquias por tratar-se de um assunto relevante na conjuntura de ensino; sendo as faculdades, fundações, centros e universidades bastante complexos, o grau de dificuldade que abrange o tema é vasto. Essa afirmação é comprovada pela SESu/MEC e, principalmente, pelos esforços despendidos pelas próprias organizações para se manterem no mercado por meio dos cálculos do custo na educação superior, seja em universidades ou em fundações de apoio a estas.

Apesar do avanço na demarcação dos custos, o Sistema de Apuração de Custos (SAC), sistema desenvolvido pela SESu/MEC, apresenta algumas dificuldades, pois segundo Peter (2001, p. 102), um dos principais problemas consiste em tratar-se de mais uma ferramenta de controle externo às instituições, uma vez que o sistema é alimentado em cada uma delas, mas consolidado pela SESu/MEC, embora não exista nenhum dispositivo que obrigue as IFES a repassarem as informações geradas pelo sistema.

Os sistemas de custos tem como uma das principais finalidades o conhecimento do que ocorre na entidade, e sua implantação pode gerar resistências. O sucesso de sua implantação depende de uma análise cuidadosa para uma implantação gradual, educação e conscientização do pessoal, a fim de que se consiga reduzir ao mínimo, esses tipos de reações. (PETER et al., 2003, p. 323).

Atualmente, existem algumas formas de transferir os custos para serviços ou produtos; denominam-se métodos de custeamento. Esses métodos direcionam a contabilização das despesas e dos custos para a visualização da valorização dos produtos e

serviços. De acordo com Martins (2008, p. 41), o termo custeio tem como significado “método de apropriação de custo” e cada profissional utiliza o que mais se adequar à sua área de atuação ou o que melhores informações gerar ao gestor da empresa, dependendo, assim, da necessidade de informações de cada organização, contanto que haja eficácia do processo decisório sobre o resultado da instituição, pelo reconhecimento dos custos envolvidos nesse processo.

Os sistemas de custeio fornecem informações imprescindíveis à tomada de decisões, porém estes devem estar fundamentados em princípios que venham a estabelecer um quadro geral dos custos de produção/serviços e assim detectar ineficiências existentes neste processo e viabilizar o aumento das receitas.

Sabe-se que a finalidade de qualquer empresa é maximizar seus lucros, pois é um indicador da eficiência e eficácia da gestão. Para Leone (2002, p. 29), o lucro é o máximo valor que alguém pode consumir durante uma semana e ainda continuar depois disso com a mesma riqueza com a qual começou a semana.

Partindo dessa citação e da evolução mencionada no item anterior, e sem acreditar na totalidade que a implantação de sistemas de custeio seja capaz de funcionar ao ponto de resolver todos os problemas administrativos, precisa-se ter um instrumento capaz de ser não somente um conjunto de normas, fluxos ou rotinas, mas um método que dependa primordialmente da qualidade das ações diárias da equipe com a finalidade de produzir serviços/produtos de boa qualidade, como também maximizar o lucro.

Segundo Leone (2002, p. 342), esses critérios têm um ponto em comum: eles se preocupam com a administração dos custos indiretos. E, ao mesmo tempo, apresentam uma diferença fundamental: cada um deles fornece informações gerenciais exclusivas, ou seja, a Contabilidade de Custos pretende, com a aplicação de cada um deles, produzir diferentes informações que vão atender a necessidades distintas.

Na concepção de Peter *apud* Guerreiro (2001, p. 119), independente de qual método de custeamento implantado, o mesmo deverá seguir uma estrutura básica, de acordo com os elementos a seguir: Sistema de Acumulação de Custos, Sistema de Custeio e Modalidade ou Método de Custeio.

O Sistema de Acumulação de Custos corresponde ao ambiente básico no qual operam o Sistema e o Método de Custeio, devendo ser orientado pelo sistema de produção da entidade: se por ordem ou contínua. Já o Sistema de Custeio independe do sistema produtivo, devendo atender ao tipo de informação e de controle que se pretende obter a partir do Sistema a ser implantado, se baseado em dados reais, atuais e históricos, ou em dados estimados ou predeterminados. No entanto

Modalidades ou Métodos de Custeio do Produto compreende o processo de identificar o custo do objeto que está sendo custeado, seja um produto, serviço, ou outro, partindo dos custos diretos ou indiretos. (PETER *apud* GUEREIRO, 2001, p.120)

Apesar das rígidas opiniões aos métodos de custeio no processo decisório, que na maiorias das vezes não são construtivas, eles podem ser considerados como ferramentas que contribuam com o processo para identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Basicamente, há três métodos de custeamento, baseados na classificação e comportamento dos custos e despesas. Os métodos de custeio mais conhecidos são: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades.

### 2.2.1 Custeio por absorção

A metodologia do Custeio por Absorção apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século XX, conhecido como RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Outros critérios tem surgido através do tempo, mas este é o ainda adotado e válido para fins de demonstrações contábeis/financeiras, e a legislação do imposto de renda o tem como base, ressaltando que não existe impedimento de aplicar os demais métodos.

De acordo com Martins (2008, p. 37)

O Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios Contábeis geralmente aceitos, editados pela resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, que consiste na apropriação de todos os bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Dessa forma, o Custeio por Absorção distribui ao produto ou serviço somente os custos de produção, tais como; matéria-prima, mão de obra, energia elétrica, manutenção, entre outros, não alocando produtos/serviços às despesas da administração. Nesse sentido, percebe-se o motivo pelo qual é aceito pela fiscalização brasileira, pois reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de modo mais apropriado a confrontação da receita com a despesa, na apuração do resultado.

Por outro lado, temos como desvantagem na utilização do Custeio por Absorção dois fatores: apresenta pouca quantidade de informações para fins gerenciais, atendendo

basicamente à valorização dos estoques e das despesas com mercadorias/serviços prestados; e considera a alocação de todos os custos aos bens/produtos/serviços, havendo necessidade de rateio dos custos indiretos, o que traduz informações de custos sujeitos a erros, na concepção de que rateios estão sujeitos ao subjetivismo da ação humana.

Para Florentino (1983, p. 37), no custeamento por absorção procura-se descarregar ao máximo toda a gama de custos das empresa, mas, assim mesmo, em certos casos os gastos de caráter tipicamente de administração geral poderão ficar fora da absorção e serem levados ao resultado.

O nome do critério revela sua particularidade, cujo procedimento é fazer com que cada produto/serviço absorva parcela dos custos diretos e indiretos, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são rateados para todos os produtos feitos ou serviços ofertados.

Nesse custeio, é imprescindível a distinção entre custos e despesas. Essa divisão faz-se necessária, pois as despesas são incorporadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto apenas os custos ligados aos produtos vendidos obterão o mesmo tratamento. Conforme Leone (1991, p. 341), as principais vantagens estão no fato de que os resultados pelo custeio por absorção sejam aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo; e para obtenção de soluções de longo prazo, normalmente são recomendadas as informações do custeio por absorção.

Deve-se fazer sempre ressalvas: apesar da nomenclatura, alguns gastos potenciais não fazem parte desse custeamento para fins tributários simplesmente porque não são reconhecidos tributariamente como encargos, entre eles, o imposto de renda do exercício, que é um gasto em potencial que não será rateado pelo Custo Indireto de Fabricação (CIF), nem classificado como despesa operacional.

Entre as vantagens, Padoveze (2000, p. 50) considera como a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção a de que está de acordo com os princípios fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias, entretanto, como desvantagens, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisão.

### 2.2.2 Custeio direto ou variável

Esse sistema de custeio procura amenizar as distorções nos critérios de rateios exigidos no custeio por absorção. O custeio direto ou variável consiste em considerar como

custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Já os fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção/serviços, não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Megliorini (2001, p. 137), afirma que enquanto no custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente às despesas.

Florentino corrobora com Megliorini (2001), ressaltando que a técnica do custeio direto segue o princípio de não ratear e não distribuir, aos custos dos produtos, as parcelas de custos fixos. Na técnica do custeio direto todos os custos diretos variáveis são imputados aos custos dos produtos ou serviços mediante sistemas de apuração e medição.

Kraemer (2000) ressalta que:

[...] os defensores do custeio variável afirmam que os custos fixos estão mais estreitamente relacionados com a capacidade de produzir do que com o volume de produção, e que qualquer rateio destes aos produtos (ou as atividades) é subjetivo e altamente questionável.

Desse modo, o custo dos produtos/serviços vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e acabados só conterão custos variáveis. Os métodos de Custeio atribuem para cada custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis. Muller (1996) considera que os custos fixos não devem ser inseridos no custo dos produtos ou serviços ofertados, considerando que apenas os custos variáveis incidem na elaboração do produto. Neste caso, os custos fixos são tratados como despesas do período, podendo receber outras nomenclaturas, tais como custeio direto ou marginal.

Esse método de custeamento fundamenta-se na separação dos gastos em fixos e variáveis, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/serviço/vendas e os gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/serviços/venda oscilantes dentro de certos limites.

De acordo com Martins (2008, p. 216),

[...] no custeio direto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.

Esse sistema produz informações importantes, como a margem de contribuição conhecida também como contribuição marginal, sendo o sistema que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas. Esse método de custeio, no entanto, não

é aceito para demonstrativos externos, pois fere os princípios contábeis aceitos no Brasil e também não é admitido perante a legislação do imposto de renda.

Para Koliver (2000), o custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram.

O sistema de custeio direto destina-se a suprir os gestores com informações para a tomada de decisão. Oferecem também claras possibilidades de análise do comportamento dos custos diante das diversas atividades, decisões sobre preços em capacidade ociosa e equações do mix dos produtos e serviços, visando a melhoria da rentabilidade (MATOS, 2005).

Concluindo o pensamento de Matos (2005):

[...] uma outra análise de extrema relevância no âmbito dessa abordagem é a conceituação do ponto de equilíbrio, cuja informação é fundamental ao planejamento das atividades que venham assegurar a viabilidade econômica e financeira da empresa.

Nesse âmbito, observa-se que o custeio variável é indicado para controles gerenciais, consiste na apropriação somente dos custos variáveis aos produtos, sendo aqueles que variam proporcionalmente à produção, por exemplo: matérias-primas. Se empregaram duas unidades de matéria-prima para produzir uma unidade de produto, utilizar-se-ão quatro unidades de matéria-prima para produzir duas unidades de produto. Os custos fixos não são rateados para os produtos, mas considerados como custo do período, pois não dependem do volume de produção.

#### 2.2.2.1 Características do custeio direto ou variável

O custeio direto ou variável não é aceito pelo fisco, pelos auditores independentes nem por contadores, embora do ponto de vista gerencial é o que melhor mostra as variações, por tratar os custos fixos como despesa, deixando os custos variáveis mais visíveis aos olhos dos gestores.

Este método não está de acordo com os princípios contábeis, pois apropria os custos fixos de produção como despesas dentro do período independentemente de sua venda

ou não, pois o princípio da competência prevê que se deve apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos na sua obtenção.

Portanto, presta os serviços hoje, acontece o custo hoje, porém a receita pode não ser de todos os produtos/serviços; pode-se vender boa parte da produção em outro período. Por tal motivo, o não aceite deste método pelo fisco, pois não seria correto lançar todo custo fixo contra as vendas de hoje se parte da produção ficou em estoque. Diante das explicações acerca do custeamento variável, seguem algumas características essenciais do método:

- divisão dos custos em dois grupos principais: fixos e variáveis (eventualmente pode ser necessário criar as categorias intermediárias de semifixos ou semivariáveis);
- atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos. A diferença do custo variável com a receita de vendas é a chamada margem de contribuição; e
- gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, o cálculo dos custos finais por produto/serviço computa somente os custos variáveis; já os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período. Por não serem considerados como elemento componente do custo dos produtos, obtém-se, pois, o custo final variável dos produtos, ainda que sobrecarregados. Este tipo de custeio, porém, não demonstra os custos com desperdícios, *setup*, gargalos e *layouts*. Estes deverão ser computados em planilhas para cada tipo de empresa.

Para Leone (1991, p. 341), as vantagens proporcionadas pelo custeio variável são basicamente com relação à produção de informações para a tomada de decisão, onde se extrai a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda e o custo do produto.

É evidente que a adoção dos métodos de custeio depende dos objetivos desejados pela organização. Caso a empresa tenha somente como meta respeitar os princípios fundamentais da Contabilidade (PFC) e a legislação fiscal, sem considerar as informações prestadas pela Contabilidade de Custos para a tomada de decisões, adotará o custeio por absorção. Se a instituição, entretanto, utiliza das informações prestadas pela Contabilidade Gerencial para a tomada de decisões, poderá adotar de forma complementar, o custeio variável.

A competitividade, no entanto, não permite que as empresas foquem apenas nos PFC e na legislação fiscal. Faz-se necessário obter informações gerenciais para os aspectos decisórios que refletem diretamente nos resultados.

Peter (2001, p. 127) menciona que os métodos tradicionais de custeio foram desenhados para épocas em que a mão de obra direta e os materiais diretos eram os fatores de produção predominantes, enquanto os custos e as despesas indiretas apoiavam apenas o processo produtivo.

A seguir, será abordado o Custeio Baseado em Atividades que, para muitos pesquisadores, foge do tradicionalismo e busca a inovação da Contabilidade Gerencial.

### 2.2.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

Em pesquisas realizadas no Brasil, o Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividade (ABC) teve início em 1989 na Universidade de São Paulo (USP), por Nakagawa (2009), no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, por ele, implantada. Esse custeio é uma metodologia que facilita a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam consumo de recursos de uma instituição.

O grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira *arte* do ABC está na escolha dos direcionadores de custos, que são os fatores que determinam a ocorrência de uma determinada atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. (PETER et al., 2003, p. 96).

Segundo Khoury e Ancelevick (2000, p. 56-62), o Sistema Tradicional de Custos foi desenhado para atender bem ao primeiro objetivo, que é fornecer relatórios auditáveis e atender aos princípios fundamentais da Contabilidade, pois automaticamente atendia aos usuários externos.

As distorções na sistemática de custeamento tradicional, principalmente nos mais utilizados, Custeio por Absorção e Custeio Direto, cooperaram para o aparecimento do Custeio Baseado em Atividades (ABC). Nakagawa (2009) relata que, para alguns autores, em outros países, aspectos das técnicas do ABC já eram utilizadas por volta de 1800 e início de 1900.

Com a exigência do mercado, os sistemas tradicionais ficaram ultrapassados e não mais atendendo a exigibilidade do mundo globalizado que requer um sistema que forneça respostas rápidas e que siga o processo que deseja controlar, sendo considerado, apesar de controvérsias não fundamentadas, o melhor em medidas de produtividade.

Embora os custeios sejam conhecidos há muito tempo, somente agora estão sendo reconhecidos por parte dos profissionais, acadêmicos e pesquisadores pelas possibilidades que essa ferramenta oferece de se aperfeiçoar a análise de custos tradicional.

Nesse sentido, para Kaplan e Cooper (1998), o Custeio Baseado em Atividades – *Activity Based Costing* (ABC) é um método poderoso aplicável a qualquer tipo de organização, mesmo tendo suas origens nas fábricas. Atualmente, muitas empresas que prestam serviços também estão obtendo benefícios com o seu uso.

O Custeio Baseado em Atividades, no cenário atual, torna-se cada vez mais popular, não sendo mais entretanto, considerado como mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, em relação aos já existentes. Alguns autores demonstram, porém que as organizações situadas em um mercado totalmente competitivo terão a necessidade de utilizar custos mais aperfeiçoados para precificar seus serviços/produtos, e o ABC constitui essa ferramenta estratégica que auxiliará para a permanência da empresa economicamente no mercado.

Os métodos tradicionais, citados anteriormente, possuem suas áreas específicas, podendo ser considerados eficientes e eficazes, entretanto, as pesquisas em plano conceitual ou práticas relacionadas ao ABC mostram que ele introduz relevantes mudanças para a sobrevivência das organizações no atual cenário.

Para Nakagawa (2009), a competitividade em percurso, bem como a busca acirrada pelo lucro, exige novas atitudes empresariais que incorporem ferramentas assertivas para tomada de decisões. Enquanto os métodos de custeio tradicionais ou clássicos se preocupam somente com exatidão e precisão dos números, o ABC busca, nesses mesmos números, as atribuições que lhes assegurem a acurácia necessária à gestão baseada em atividades

Diante da definição, pode-se avaliar que uma das características do sistema é fazer a identificação das atividades desenvolvidas dentro da empresa e, conseqüentemente, identificar o seu consumo pelos serviços prestados ou produção.

A ideia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da Instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos e essas atividades. Isso porque esse método “pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. (BORNIA, 2002, p. 122).

Para um melhor entendimento do referido custeio, faz-se necessário uma pequena introdução de alguns conceitos básicos que permitem uma melhor operacionalização do

sistema, pois possui sua origem atrelada à gestão. Seguem os conceitos de *Competitividade*, *Accountability*, *Mensuração*, *Exatidão*, *Acurácia*, *Rateio* e *Rastreamento*, na visão de Nakagawa (2009, p.16):

A *competitividade* é passível de ser aplicada a países, setores, empresas ou até mesmo a produtos. Nesse sentido, percebe-se que a competitividade está ligada a concorrência e clientes, ou seja, ao mercado, levando-se em conta a posição atual da empresa e sua capacidade de competir não só a curto prazo, mas principalmente a longo prazo, o que irá ao encontro de cenários estratégicos.

Na visão de Nakagawa (2009, p.19), a *Accountability* é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder, sendo considerada ainda de vital importância para a sobrevivência de qualquer organização, e nos últimos tempos sendo estudada em outras áreas de conhecimento humano.

Assim, com a utilização do ABC, pretende-se ter uma visão melhor das atividades e dos responsáveis pelas decisões. Para Martins (2008, p. 100), atividade é a combinação de recursos humanos para se produzirem bens ou serviços, e essa comunicação entre ambas poderá melhorar a eficácia na instituição.

Iudícibus (1998) considera a Contabilidade uma ciência que identifica, registra, mensura e realiza a troca de informações, com o intuito de permitir decisões e julgamentos assertivos por parte dos usuários das informações. Nesse sentido, a *mensuração* deve ter grande importância quando se pretende desenhar um Sistema Relacional Numérico (SRN), que no caso da contabilidade serve para mensurar eventos de um Sistema Relacional Empírico (SRE), que, segundo Peter (2001, p. 136), corresponde às operações diretamente relacionadas com as atividades da empresa.

É importante ressaltar que, para se alcançar os objetivos acima, deve-se, no contexto de gestão de custos, mensurar com exatidão as transações de uma empresa, preocupando-se com a acurácia, ou representatividade da informação gerada para o administrador, com a pretensão de mostrar que a mensuração pelo ABC pode trazer para a organização valor para os clientes e otimização de lucro, considerando-se sempre a acurácia que está diretamente relacionada a comunicação dentro das empresas.

De acordo com Nakagawa (2009, p. 22), o que se espera da *exatidão* dos números obtidos é a eficiência do processo decisório (mensuração); e a *acurácia* é a eficácia na comunicação dos mesmos processos.

Perante o contexto, é evidente que os desempenhos e resultados que se obtêm por meio desta análise e interpretação de números são totalmente diferentes, considerando-se ainda que em um sistema como o ABC são custeadas apenas as atividades relevantes.

Prosseguindo com as definições, veremos agora *rateio* e *rastreamento*. Existem inúmeras críticas sobre o termo *rateio*, que para Martins (2008, p.53) é a forma tradicionalmente utilizada para fazer a alocação dos custos indiretos de fabricação e amplamente aplicado nos tradicionais custeios.

Nas últimas décadas, surgiram críticas relacionadas ao rateio de custos, sob a justificativa de que é o maior causador das distorções provocando inúmeros erros nas tomadas de decisões, mas as críticas apontam motivos diferenciados, tais como:

- que os custos variam em função do volume da produção, ao mesmo tempo que em os relatórios financeiros para serem realizados utilizam-se o esquema em que os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) ficam “rateados” aos departamentos e esses aos produtos, esquema esse exigido pela legislação fiscal; e
- considera-se que os rateios são realizados com grande dose de arbitrariedade dos recursos humanos, prejudicando a acurácia dos números relacionados com os custos finais dos produtos, ao mesmo que tempo em que se considera que o mau uso representado pelas arbitrariedades é absolutamente necessário em alguns casos, pois não existe nada fora do comum do ponto de vista conceitual.

De modo geral, o uso do *rateio* é antigo, no Custeio Variável ou Direto, identificando que o “rateio” está relacionado apenas aos custos “diretamente identificáveis”. Segundo Nakagawa (2009, p. 27), eventualmente, o ABC pode-se utilizar do rateio, deixando claro que o mesmo faz essencialmente é o *rastreamento* do consumo dos recursos.

Para Nakagawa (2009, p. 28), *rastreamento* tem por definição o ato de identificar, classificar e mensurar a maneira como as atividades consomem os recursos e como os produtos consomem as atividades de uma organização. A exposição acima traduz que o dados desenvolvidos pelo *rastreamento* são considerado apenas um meio para se chegar ao fim, que reflete na resistência à competição do atual cenário.

Percebe-se com efeito, a relevância do *rastreamento* que o ABC realiza nas atividades mais importantes de uma organização, substancialmente as que consomem maiores parcela dos recursos localizadas nas áreas de engenharia, logística de armazenamento, movimentação, transporte e distribuição de materiais, produtos, entre outras. Portanto, o ABC é um proporcionador para a apropriação direta dos custos indiretos e o rateio deve ser usado só em última instância. Martins (2008, p. 87) informa que o Custeio Baseado em Atividades

“é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Segundo Cogan (2000, p.8), a implantação do método ABC possibilita a organização, melhoria nas decisões gerenciais, permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão, na redução de desperdícios e melhoria dos processos.

Para Amarante (2002), os custos dos produtos podem ser calculados com maior precisão por meio do método ABC, pois:

- identifica as reais fontes geradoras de custo em função dos geradores de custos, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e onde os recursos são consumidos [...];
- identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos [...]; e
- incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade.

Percebe-se no ABC uma nova metodologia que busca *rastrear* os gastos de uma empresa para analisar e monitorar os diversos caminhos dos recursos por meio dos direcionadores de custo. Nesse sentido, trataremos a seguir de um melhor entendimento de “direcionadores” para, conseqüentemente, uma melhor compreensão da implantação do ABC.

### 2.2.3.1 Direcionadores de custos

Direcionador de custos, também conhecido como *cost driver*, é um instrumento utilizado pelo método de custeio ABC para alocar custos às atividades e dessas para os produtos. Assim, Nakagawa (1994) define direcionador de custo como “[...] o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos, deduzindo-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos.”

Conforme entendimento dos direcionadores de custos, o Custeio Baseado em Atividade fornece um rebuscado auxílio à área contábil, possibilitando uma alocação de custos mais compreensível e verídica.

No que diz respeito à relação com as atividades, Martins (2008) corrobora Nakagawa (1994) quando afirma que direcionador de custos é o fator que determina a ocorrência de uma atividade, e que as mesmas exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. "A quantidade de direcionadores com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício"

(PETER et al., 2003, p. 104). Quanto maior a precisão pretendida, maior o número de direcionadores de custos a serem utilizados.

Dentro das definições de direcionadores e a fim de atender de forma eficiente às exigências do macroambiente político, educacional, econômico, social e tecnológico o custeio ABC é operacionalizado em duas etapas, conforme a seguir:

- 1ª etapa: recursos gastos na empresa são alocados às atividades que os consumiram, conhecidos como *direcionadores de recursos*;

- 2ª etapa: os custos das atividades são alocados aos objetos que consumiram essas atividades, conhecidos como *direcionadores de atividades*.

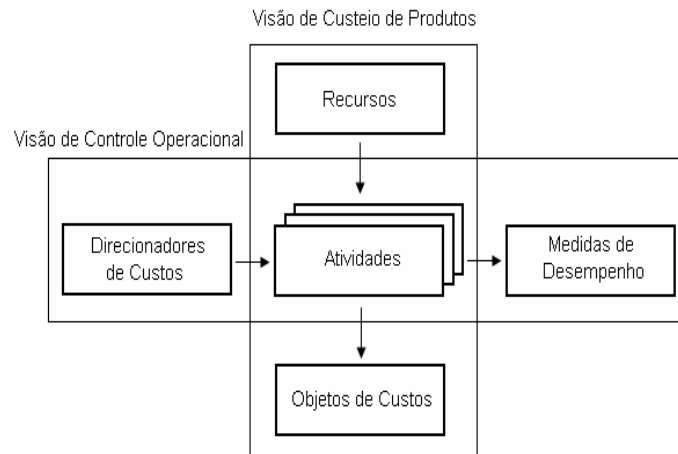
Bornia (2002) corrobora com Martins (2008), quando diz, que a ideia básica do ABC é tomar os custos das diversas atividades da instituição e entender seu comportamento, encontrando bases que relacionem os produtos e essas atividades. Isso porque esse método “pressupõe” que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos.

Para Pamplona (1997), tanto na primeira quanto na segunda etapa de alocação, é necessário agrupar recursos ou atividades e utilizar *cost drivers* comuns, de modo que possam ocorrer distorções também na primeira etapa de alocação, quando os custos dos recursos são apropriados às atividades que os consumiram, porém, na primeira etapa, o caminho percorrido pelos recursos até as atividades é mais facilmente identificável do que na segunda etapa, quando as atividades são associadas aos produtos ou a medidas de desempenho.

Os autores Gasparetto (1999) e Bornia (2002) mostram a decisão de quais e quantos direcionadores de atividades se deve utilizar no modelo ABC. Dependerá do nível de exatidão que a organização deseja obter de informações, da disponibilidade de recursos e esforços para implementar as ferramentas desses dados e dos efeitos comportamentais que poderão ser gerados com a utilização de determinados direcionadores de atividades.

A Figura 1, na página seguinte, mostra o sistema de custeamento ABC que, para Kaplan e Cooper (1998), pode fornecer informações para o controle operacional, cujo objetivo é a melhoria de processos, e para o custeio de produtos ou outros objetos de custos.

Na visão de Kaplan e Cooper (1998, p. 107), a figura abaixo traduz a ligação entre atividades e objetos de custeio por meio de direcionadores de custos da atividade. Um direcionador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.



**Figura 1- As duas visões do ABC**  
**Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998, p. 169)**

Nesse sentido, os critérios para seleção dos direcionadores de custos devem ser analisados dentro de diversas opções, observando os mais adequados para aproveitar as potencialidades do ABC.

De modo geral, não se pode afirmar a quantidade exata de direcionadores com que se deve trabalhar, pois os direcionadores variam de organização para organização, “depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício [...] de como e por que as atividades são executadas. (MARTINS, 2008, p. 96).

O ABC confirma que não foi projetado para levar a decisões automáticas, e sim para promover informações mais apuradas sobre as atividades da empresa, com o intuito de potencializar os lucros. Assim para o estudo desse custeamento deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção/serviço prestado, sendo necessário caracterizar-se a atividade, reduzindo-a a sua forma mais simples.

De acordo com Nakagawa (2009, p. 40), o rápido desenvolvimento de novas tecnologias e metodologias de produção e comercialização, bem como a globalização da economia fizeram com que as organizações desenvolvessem novas formas da visão e de gestão de negócios, dentre elas, o sistema de custeio ABC.

Portanto, o custeio baseado em atividades não pode ser restringido apenas a um sistema de Contabilidade Gerencial de custos, pois este tem grande utilidade na definição e relação entre os custos e suas causas fornecendo-lhes informações para que os gerentes possam atuar nestas causas tentando minimizá-las ou se possível eliminá-las. Por meio do ABC os gestores terão uma ferramenta poderosa para gestão de melhorias, a qual se trata do gerenciamento baseado em atividades ABM (*Activity-Based Management*).

### 2.2.3.2 Importância e utilização do custeio ABC

A importância que existe na utilização do método ABC é pelo fato de este não ser apenas um sistema em que se dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam na tomada de decisão, como, por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades a que responde por elas.

Moreira (2008) relata que, nos tempos atuais, é cada vez maior a competitividade a que as instituições estão expostas. Em razão desse fato, as informações de custos normalmente possuem importante fundamentação para a consecução da competitividade e não podem ser negligenciadas pelos administradores.

Habitualmente, as informações internas de uma empresa estão relacionadas a diversos aspectos importantes no que se refere à tomada de decisão, ou seja, rentabilidade, lucratividade, custeios, entre outros, tendo o ABC como um diferencial a exigibilidade de controles pormenorizados, proporcionando o acompanhamento, correções e implantações devidas nos processos de controle interno da organização.

No plano de aprimorar as informações de custos disponíveis nas organizações, desenvolveu-se o Custeio Baseado em Atividades. A relevância que se tem na utilização do sistema de custeio ABC é em virtude de este não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também proporciona informações gerenciais que auxiliam os tomadores de decisão, como, por exemplo, os custos das atividades, que proporcionam aos gestores atribuírem responsabilidades aos responsáveis por elas.

Segundo Nakagawa (2009, p. 30), o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes tragam paralelamente a otimização de lucros para os investidores e busquem a otimização do valor dos produtos para clientes internos e externos.

Um diferencial do sistema de custeio ABC é que a sua utilização, por exigir controles minuciosos, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

Não há intenção de substituir o uso dos controles e modelos de custos existentes, mas sim a incorporação de uma filosofia gerencial de custos, em que cada gestor em cada unidade de serviços e atividades possa ser de fato o responsável direto pelos resultados desta unidade ou atividade; é a total mudança no comportamento gerencial.

No método de Custeio Baseado em Atividades, tem-se como pressuposto o fato de que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

A implementação desse método de custeamento requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno da entidade. Sem este procedimento que contemple funções bem definidas e fluxo dos processos, torna-se inviável a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz.

O ABC, por ser também um sistema da gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa. Consoante Nakagawa (2009, p. 39) o termo fundamental do ABC prescreve que: “as atividades das áreas funcionais da empresa consomem recursos; os produtos consomem atividades”.

Em síntese, os custos são apropriados as atividades que, posteriormente são alocados aos bens ou serviços via direcionadores.

O método de custeio baseado em atividade é projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, os custos “fixos”. Assim o custo é projetado, de forma que não possa ser atribuído diretamente ao produto, logo é descarregado inicialmente nas atividades necessárias para a sua produção, para em seguida chegarem aos produtos. (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 5-13).

Para melhor entendimento, ressalta-se que a implementação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle da empresa, conhecendo as funções bem definidas do fluxo dos processos. Caso contrário, torna-se inviável a aplicação desse custeamento de forma eficaz e eficiente.

### 2.2.3.3 Vantagens e desvantagens da aplicação do custeio ABC

Métodos de custeios são formas de apuração dos valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas, tendo como função determinar o modo de como serão atribuídos custos aos produtos.

Faz-se necessário lembrar que o critério de custeio ideal é aquele capaz de fornecer informações úteis e fidedignas para que os usuários internos da organização possam

avaliar a empresa tanto no desempenho, como por departamento, para as tomadas de decisões. Por outro lado, não podendo ser tão sucinto, que não gere as informações necessárias para os processos decisórios.

Apesar da excelência exibida nos refinamentos de controle, os resultados ainda alocam mal as despesas gerais aos produtos. Fundamentalmente, cada componente das despesas gerais é causado por alguma atividade. Para melhor entendimento, apresentamos as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio ABC.

Na visão de Nakagawa (2009, p. 40):

[...] o ABC é um método e análise, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas horas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades relevantes, e destas para os produtos e serviços.

<b>VANTAGENS</b>	<b>DESVANTAGENS</b>
informações gerenciais mais fidedignas por meio da redução do rateio	gastos elevados para implantação
melhor adequação às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades	alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
menor necessidade de rateios arbitrários	necessidade de revisão constante
atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade	leva em consideração muitos dados
obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos	informações de difícil extração
identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos	dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa
identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade	necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação
pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais, de serviços, com ou sem fins lucrativos);	dificuldade na integração das informações entre departamentos
pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade	falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento
pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição	necessidade de formulação de procedimentos padrões
possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto	maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las

**Quadro 1 – Vantagens e desvantagens do Custeio ABC**

Fonte: Leone (2002)

#### 2.2.3.4 O sistema de custeio ABC como apoio à gestão das instituições prestadora de serviços educacionais

Essas organizações, teoricamente, devem seguir as mesmas regras de qualquer empresa, tais como comércio, indústria etc, sendo seu principal produto “vendido” o conhecimento/ensino. Também necessitam de gerenciamento, e de uma metodologia de custeio.

Pêgas e Manolescu, em seu artigo “Gerenciamento de custos para instituições de ensino”, apresentado no XI Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VII Encontro Latino Americano de Pós Graduação – Universidade do Vale do Paraíba, concluem que nas filosofias recentes de administração focadas na qualidade e competitividade com o objetivo da tomada de decisões, o método de custeio ABC é uma tentativa atraente de aprimoramento do sistema tradicional de custos.

De modo geral, as organizações, ao longo da história, foram evoluindo e adaptando-se às condições de mudança do ambiente, tanto na estrutura como em modelos da gestão. Muitas das práticas empresariais foram sendo adaptadas e incorporadas à gestão das instituições de ensino, sem maiores reorganizações. Estas, além da legislação social, também estão sujeitas à legislação educacional, incluindo-se os processos de avaliação aos quais são submetidas pelo MEC.

Diante da explanação, ressalta-se que a eficiência dos gestores educacionais pode ser melhorada com as informações geradas pelo sistema de custeio por atividades. Nesse sentido, qual a sua matéria-prima? Como se dá o processamento das atividades? Tentando fazer uma relação de semelhança entre os objetos diferentes aos sistemas de produção, nota-se a necessidade de se fazer uma adaptação das ferramentas do ABC para tratar destas particularidades: “As formas mais eficazes de gestão nas instituições gerenciadora de serviços educacionais foram sendo difundidas enquanto em outras essas práticas encontram dificuldades de serem implementadas” (BODINI, 2010, p. 2).

Essas instituições necessitam de instrumentos capazes de auxiliar na tomada de decisão. Na condição de sistema de informação gerencial, o sistema de custeio aqui proposto vai ao encontro desta carência, apresentando sugestões oportunas e objetivas, para dirimir o problema do reconhecimento do custo-aluno e da eficiência na administração baseado em teóricos do ABC da forma como os fatores de produção incorrem na abrangência e peculiaridades dessas fundações de apoio às universidades.

Nesse sentido, existe a necessidade do conhecimento dos custos, por parte dos administradores, para poder definir estratégia de formação de preço das mensalidades cobradas, pois a incorreta gestão de custos leva as mensalidades mais altas, tornando o “produto” educação menos competitivo no mercado. Pode-se visualizar uma estrutura comum para todas as instituições gerenciadora de serviços educacionais, onde os produtos ofertados são ensino, pesquisa e extensão, embora cada universidade/faculdade/centro possua estrutura própria de funcionamento, obedecendo as normas legais que as autorizam, e independente de uma ou outra possuir aumento ou diminuição de despesas relativas a recursos.

O modelo de custos idealizado mostra aos gestores a dimensão e o tamanho destas grandes áreas, sugerindo mudanças em seu comportamento, provendo meios estratégicos e consistentes para discussão quanto de sua autonomia.

Leite (1999) agrupa as estruturas em quatro macroatividades, como a da Reitoria/Direção, de Apoio Administrativo, de Apoio Acadêmico (ao ensino, pesquisa e extensão) e de Ensino (incluindo além do ensino, a pesquisa e a extensão). Ele é, contudo, uma ferramenta gerencial que dá a organização uma visão clara de sua economia interna e externa, voltada para fins gerenciais e estratégicos. Assim, o ABC é uma ferramenta que visualiza melhor os custos por meio das atividades dentro de uma organização.

### 2.3 Comparativo dos métodos de custeamento

O ingresso de instituições nas novas tecnologias e metodologias, como sistemas de planejamento, controles e sistemas informatizados, reengenharia de processos, implantação de programas de qualidade, fazem com que os custos indiretos cresçam consideravelmente. Além da necessidade do aperfeiçoamento contínuo e eliminação dos desperdícios impõem o uso de custeamento avançado, além das novas visões e formas de gestões, modelos clássicos confrontados com modelos modernos da gestão participativa.

Na justificativa de Fernandes (2001) , “enquanto no custeio tradicional os custos são concentrados nos centros de custos ou departamentos, no ABC são nas atividades ou centros de atividades”. No método ABC, assume-se como pressuposto a ideia de que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica, conforme Figura 2.

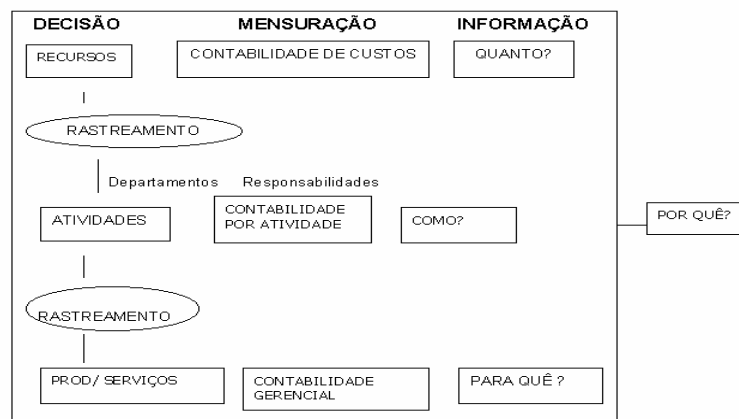


Figura 2 - Modelo ABC.

Fonte: Nakagawa (1994). Adaptado.

Enquanto o custeio por absorção e variável está direcionado para a gestão societária e tem apenas a exatidão dos números, o ABC busca identificar nesses mesmos números os atributos que lhe assegurem a acurácia necessária à competitividade das organizações. As diferenças entre as formas de mensuração dos sistemas de custeios e suas capacidades de decisões estão mostradas no Quadro 2.

<b>NÍVEIS DE CONTROLE GERENCIAL</b>	<b>MENSURAÇÃO</b>	<b>INFORMAÇÃO</b>	<b>DECISÃO</b>
Estratégico	ABC	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos	Competitividade
Tático	Variável	Desempenhos de produtos, departamentos, (áreas de resultados), unidades estratégicas de negócios.	Eficiência e eficácia
Operacional	Absorção ou Variável	Custo unitário de produtos, rentabilidade, qualidade, liquidez, produtividade e oportunidades de investimentos.	Gestão societária

**Quadro 2: Análise estratégica de custos e o ABC.**

Fonte: Martins (2008).

Quando não existir especificidade de processo, produtos e atividades, todos os sistemas de custeio se assemelham. Mesmo assim, o ABC pode cumprir o papel de ferramenta gerencial e necessidade do aprimoramento contínuo.

Para sobreviver nesse mercado cada vez mais competitivo, segundo Martins (2008), a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, contudo, faz-se necessário conhecer as vantagens e desvantagens dos métodos de custeio, para analisar qual é o mais relevante para alcançar a qualidade desejada, conforme Quadro 3.

<b>MÉTODOS DE CUSTEIO</b>	<b>VANTAGENS</b>	<b>DESVANTAGENS</b>
Custeio por Absorção	É amplamente utilizado tanto para relatórios internos, quanto para relatórios externos.	Custos fixos são rateados por critérios arbitrários; pouca eficácia para a tomada de decisões gerenciais.
Custeio Variável	Atende aos gestores, e oferece informações imprescindíveis ao planejamento.	No caso de custos mistos, nem sempre é possível separar objetivamente.
Custeio ABC	Planeja e realiza o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro.	A complexidade do sistema, que implica perda de tempo e de recursos, bem como dificulta a estimativa de suas reais vantagens.

**Quadro 3 - Comparativos entres os custeios.**

Fonte: Martins (2008, p. 40) - Adaptado

## 2.4 Limitações dos sistemas de custeios tradicionais

Além dos sistemas expostos acima, existem outros sistemas de custeamento tradicionais, mas bastantes limitados se analisados no contexto econômico descrito anteriormente. Todos os sistemas de custeio se limitam ao ambiente interno da empresa, sem analisar as entradas e saídas que ocorrem no processo. Percebe-se que a cultura das organizações ainda tradicionalistas concentra os seus esforços de redução de custos nos aspectos relacionados à transformação, em que a empresa efetivamente reúne valor ao produto/serviço.

Diante desse fato e com a busca incessante por maior competitividade, que tem caráter sistêmico e multidimensional, possuindo ações de múltiplos fatores e não de ações isoladas, visando a maiores lucros e, principalmente, a sua sobrevivência da organização no mercado, surge a gestão estratégica, e que os custos devem ser otimizados, pontos positivos que os analistas tradicionais não buscam melhorias, mas que são determinantes para a competitividade do produto final no mercado.

Os métodos tradicionais realizam o custeio do que já foi realizado, ou seja, retratam a falta de competitividade para depois incentivar a solução do problema. A Gestão Estratégica de Custos preenche essa lacuna dos custeios tradicionais por analisar a cadeia como um todo e não somente nos processos em que há agregação de valor por parte da empresa. A Contabilidade mais moderna vem criando sistemas de informações que permitem melhor gerenciamento dos custos. Com base nesse enfoque, surgiram o ABC e o Custeio-Alvo, que procuram atingir os objetivos aqui ressaltados.

No que se refere à decisão, o papel da gestão estratégica de custos reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo em todas as atividades da empresa. Assim, percebe-se que essa gestão atual analisa os custos dentro de um contexto mais amplo, podendo vislumbrar estratégias mais coerentes e eficazes para a competitividade da organização.

Johnson e Kaplan (1996), mesmo traçando um perfil sobre a obsolescência dos sistemas atuais de Contabilidade Gerencial, asseveram que nesta era de rápidas mudanças tecnológicas, de vigorosa competição global e da enorme expansão da capacidade de processamento das informações, os sistemas de contabilidade gerencial – por si só – não levarão a organização ao fracasso. Tampouco sistemas de Contabilidade Gerencial excelentes irão assegurar seu sucesso, mas eles podem contribuir para o declínio ou sobrevivência das

organizações. Pamplona (1997) diz que o sistema de custos tradicional tem como características a utilização de um método de apropriação de custos em dois estágios:

- no primeiro, os custos indiretos são imputados aos centros de custos por meio de várias bases de rateio, como, por exemplo, quantidade produzida, horas de mão-de-obra direta, valor de mão de obra direta, área ocupada, valor da produção, potência das máquinas etc;

- no segundo estágio, os custos são apropriados dos centros de custos aos produtos mediante de uma base de volume, quase sempre horas de mão de obra direta. Outras bases utilizadas para esta apropriação: horas-máquina, custo da mão de obra direta, quantidade ou valor da matéria-prima. A figura 3 ilustra o fluxo do sistema tradicional.

Diversos são os depoimentos das limitações atuais dos sistemas de controle gerencial nas instituições educacionais, não só no Brasil, mas no mundo. Constata-se em diversas pesquisas que os sistemas de custeios são amplamente utilizados como auxílio na tomada de decisões, como base para precificação das mensalidades e apuração de resultados, sendo os controles de custos utilizados na análise global e individual dos cursos, possibilitando-os a criação e o encerramento de cursos. Segue graficamente o método de custeio tradicional.

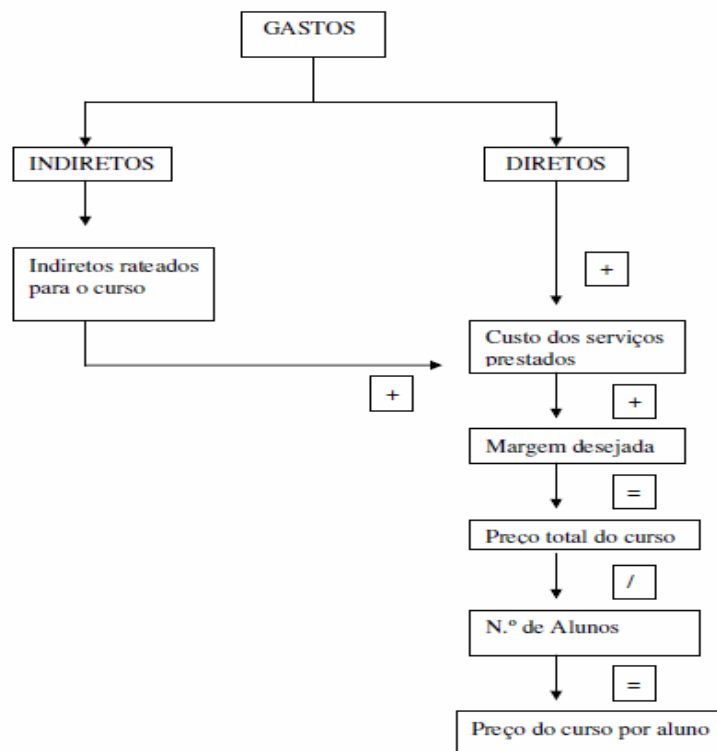


Figura 3 - Método de Custeio Tradicional.  
Fonte: Ponte e Lustosa (2004) – Adaptado

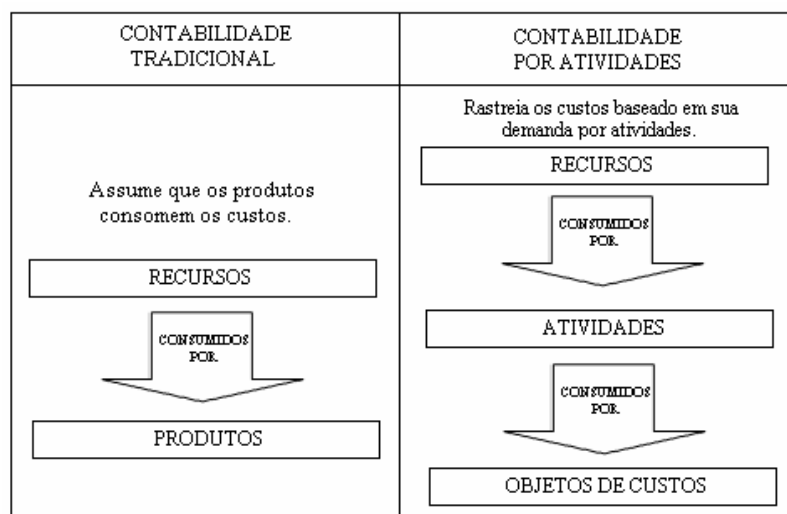
Segundo o autor da figura acima, os centros de custos auxiliares, de apoio ou de serviços, distribuem seus custos aos centros de custos de produção e estes, por sua vez, apropriam seus custos aos objetos de custos, por meio das bases de rateio citadas.

Portanto, a necessidade de melhorar os processos, a busca por autonomia na educação superior a adaptação da legislação atual, a transparência administrativa e pedagógica requerida pela opinião pública e ainda o aumento da concorrência em virtude da globalização econômica e da implantação de novas instituições, conhecidas como “terceiro setor”, levam a repensar seus modelos da gestão para serem mais competitivas e produzirem ensino com maior qualidade.

Para enfrentar esse novo mundo de profundas transformações, as instituições necessitam mudar a filosofia de gerenciar seus serviços, pois essas mudanças exigem maior detalhamento e acompanhamento do consumo de recursos por meio de controles eficazes, como forma de planejar as modificações necessárias para melhor otimizar seus investimentos.

Para Nakagawa (1994), isto é realmente uma inovação metodológica, que pode mudar a atitude dos gestores, tornando-os mais inovativos e criativos. Em vez de saber do desempenho de sua área apenas através dos relatórios tradicionais, que retratam aquilo que já aconteceu ou deveria ter ocorrido, agora eles poderão antecipar seus desempenhos futuros, tornando-os ainda mais eficientes e eficazes.

Portanto, uma gestão baseada em atividades deve identificar primeiro as atividades que consomem os recursos empresariais e somente depois atribuir essas atividades aos objetos de custos. No custeio tradicional, ao contrário, os recursos são consumidos pelos produtos, como demonstrado a seguir:



**Figura 4 - Fluxo de Consumo dos Recursos.**  
Fonte: Adaptado de Ching (1997).

## 2.5 Custos nas Instituições Gerenciadoras de Serviços Educacionais

As instituições de ensino são bastante complexas, e as de apoio às universidades mais ainda, pois, apesar de apresentarem diversas peculiaridades, realizam as mesmas atividades-fim, ou seja ensino, pesquisa e a extensão.

Por desenvolverem basicamente as mesmas atividades, essas instituições apresentam estruturas organizacionais bastante similares. Nas palavras de Peter et al. (2003, p. 6), as variações aparecem nos órgãos de assessoria, complementares e suplementares. No número de unidades, também há variações quanto aos recursos financeiros destinados a cada uma delas. Esta similaridade de estrutura facilita bastante a possibilidade de maior generalização na aplicação de uma metodologia comum de apuração de custos a elas.

Segundo os autores supracitados, a preocupação maior de um sistema de custos deve estar concentrada no tratamento dos custos fixos, exatamente pelo fato de representarem a parcela mais significativa dos custos das instituições que ofertam ensino superior, que para Leone (2002) são os custos para planejamento e tomada de decisões.

As instituições gerenciadoras de educação superior podem propiciar a obtenção de diversos custos, tais como; por discente, do ensino, da pesquisa, da extensão, das unidades de extensão, entre outros. De acordo com Amaral (2004), o mais debatido é o custo por discente, que divide o total dos recursos aplicados na instituição pelo número total de estudantes.

Peter *et al* (2003), em sua pesquisa, consideram que a bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns trabalhos produzidos por pesquisadores das universidades públicas tratam do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições gerenciadoras de ensino superior. Essa discussão é comprovada pela união de esforços feitas por parte das instituições, sejam, públicas, privadas, ou gerenciadoras de ensino, por meio de seus pesquisadores, docentes ou discentes, como também pelo Ministério da Educação, por intermédio da Secretaria de Educação Superior (SESu).

Diante das propostas existentes de apurações de custo para instituições de educação superior foram, encontradas as seguintes propostas nesta linha, mas apenas para instituições federais de ensino superior Brasileiro (IFEB): os autores responsáveis pela elaboração desses modelos estão citados a seguir: Wolynech (1990); Gaetani e Schwartzman (1991); Camacho (1993); SESu/MEC (2004); Peñaloza (1999); Tribunal de Contas da União (TCU) (BRASIL, 2004e); Amaral (2004); Peter (2003); e Morgan (2004).

Reinert (2005), em sua dissertação, citou algumas das propostas, com suas limitações e superações dos autores apresentados acima, responsáveis pela metodologia do Custeio ABC aplicada em universidades brasileiras estaduais e federais. Nenhum modelo foi aplicado em instituições privadas. As propostas desenvolvidas por esses pesquisadores, no geral, objetivaram demonstrar um sistema de apuração de custos que serviu como estudo de caso para aplicação piloto nessas universidades.

Todos os modelos, como já citado, possuem possíveis limitações e ao mesmo tempo uma visão de sua superação, afinal, as instituições que ofertam ensino superior são bastante complicadas e apresentam enorme diversidade quanto às atividades que realizam. No entanto, contemplam basicamente as mesmas atividades-fim, ou seja, ensino, pesquisa e extensão.

De uma maneira geral, as IFES oferecem educação em diversos níveis. Atuam na educação infantil, com os núcleos de desenvolvimento infantil; no ensino fundamental e médio, com os colégios de aplicação e, principalmente, na educação superior, oferecendo cursos de graduação e pós-graduação nas diversas áreas de conhecimento. Possuem, ainda, escolas técnicas e colégios agrícolas, normalmente em campi no interior dos Estados. Desenvolvem atividades de educação à distância e formação continuada. As atividades de extensão e de pesquisa são desenvolvidas em todos os níveis, sendo que as últimas acontecem, principalmente, nos programas de pós-graduação. Essas Instituições apresentam, ainda: hospitais, clínicas odontológicas, museus, teatros, bibliotecas, restaurantes, planetários, centros esportivos, laboratórios, etc. Por desenvolverem basicamente as mesmas atividades, as IFES apresentam estruturas organizacionais bastante similares. (REINERT E REINERT, 2005, p. 28-30).

Observou-se que as mudanças são encontradas nos departamentos de assessoria, no que se refere a número de unidades, centros ou departamentos acadêmicos e seus termos técnicos. Outra situação de variações encontra-se nos recursos financeiros, oriundos do Tesouro Nacional, destinados a cada um dos departamentos.

Na realidade, o que hoje mundialmente se constata é que apenas algumas empresas líderes estão criando uma infra-estrutura tecnológica capaz de impulsionar e acompanhar as novas aberturas que estão ocorrendo no mundo. Outras continuam presas ao velho paradigma empresarial ou computacional, sem compreender as mudanças, sem incorporar o novo ou as novas estratégias, capazes de garantir sua sobrevivência e transcendência a novas posições (MORAES, 2000, p. 131).

Nesse sentido, apresentar-se-á a seguir proposta de Peter (2001), que norteou o andamento deste estudo, trabalhado com base nas limitações e superações da proposta, tentando empreender esforços acadêmicos da busca de uma metodologia para solucionar o problema do custeamento nas instituições gerenciadoras de ensino.

### 2.5.1 Proposta de Peter (2001)

O modelo elaborado por Peter (2001), foi fundamentado no Custeio Baseado em Atividades (ABC), sendo o mais indicado na constituição de um sistema de custos para instituições que apresentam grande diversidade de produtos/serviços e elevados custos fixos.

Peter (2001) apresenta alternativa ao SAC, sistema adotado pelo MEC, que, segundo a autora, não vem atendendo às necessidades dos gestores sobre informações de custos. A viabilização do modelo ocorreu junto a Universidade Federal do Ceará (UFC), que serviu como estudo para aplicação-piloto, no qual, para a implementação do sistema, propôs a sequência de oito etapas: (1) definição do escopo; (2) definição de objetivos e resultados esperados; (3) definição do objeto de custeio; (4) identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma das unidades organizacionais da Instituição; (5) identificação e seleção dos fatores de consumo de recursos pelas atividades; (6) cálculo do custo das atividades; (7) cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos; (8) cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividades, ou taxas.

De acordo com itens citados a autora elenca a seguinte situação: (1) o modelo considera somente os gastos efetuados com recursos oriundos do orçamento da própria Instituição, pois outras considerações poderiam comprometer a relação custo x benefício, além de parecerem irrelevantes; (2) as atividades são classificadas em primárias e secundárias, de acordo com a relação direta ou indireta junto às atividades fim.; (3) recomenda-se construir um “Dicionário de Atividades”, com o nome e o objetivo de cada atividade; (4) levantar os custos necessários para o funcionamento de cada unidade organizacional, subdivididas em: pessoal e encargos sociais, materiais de consumo, serviços de terceiros e depreciação; (5) identificar os custos de cada atividade e (6) alocar os custos diretos; em seguida, os custos indiretos e, caso não seja encontrado vínculo entre os custos e as atividades, estes custos devem ser alocados à instituição como um todo, evitando rateios arbitrários.

Peter et al. (2003, p.8) consideram a preocupação com relação aos gastos com o pessoal, sendo excluídas as parcelas referentes a inativos e pensionistas. Já os gastos com material de consumo são identificados por valores das requisições de materiais recebidas pelas respectivas unidades organizacionais. A alocação é feita de acordo com o consumo efetivo de cada unidade, ressaltando-se a verificação de estoques relevantes de materiais, pois só deve ser incorporado ao custo da atividade o valor do que foi realmente consumido.

No mesmo sentido, será realizada a alocação do gasto com os serviços terceirizados e a depreciação dos bens utilizados.

Percebe-se um detalhamento excessivo da autora com relação ao acompanhamento do nível de cada servidor, custo dos serviços terceirizados, matérias de consumo, depreciação e classificação das atividades em primárias e secundárias, demonstrando que os dados evidentemente serão questionáveis, pois, quando a proposta do sistema é muito complexa, começam a surgir diversas dificuldades, além de tornar o custo do próprio processo de apuração muito elevado, podendo se tornar, ele mesmo, ineficaz.

Diante do exposto surgem então as superações para a proposta da autora, na percepção de Reinert (2005, p.73), que se propõe para o cálculo por atividades que o custo pode ser alocado diretamente em cima de cada atividade-fim, respeitando-se a proporção de cada uma delas no total, até porque o custo do pessoal é mais ou menos equivalente para toda a Universidade. Não há por que haver diferenças altamente significativas entre titulações, carga horária etc. As atividades secundárias podem ser alocadas ou rateadas diretamente em função do número de horas da atividade-fim. Não há necessidade de separá-las, pois encareceria e complicaria muito o sistema.

Apesar dos esforços acadêmicos empreendidos na tentativa de solucionar o problema do custeamento nas universidades, muitas questões ainda continuam sem resposta. A busca por uma metodologia de fácil compreensão e operacionalização, que produza informações confiáveis e comparáveis ao longo do tempo e que ao mesmo tempo seja uma ferramenta útil para os gestores, ainda demandará muita dedicação dos estudiosos desta área.

Consoante a exposição da proposta apresentada, visualiza-se a ideia de que a maior preocupação desse sistema de custeamento está concentrada no tratamento dos custos fixos, exatamente pelo fato de representarem a parcela mais significativa dos custos das instituições.

O capítulo a seguir apresentará os fundamentos teóricos que auxiliaram na visualização das características da instituição onde o estudo será aplicada as fundações de auxílio às universidades públicas, denominadas “terceiro setor.”

### 3 AS INSTITUIÇÕES DE APOIO ÀS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

Muito se tem falado em expansão de educação superior. O acesso dos estudantes ao ensino público está se tornando cada vez mais restrito. Dados claros mostram que a educação superior no Brasil, até a década de 1960, era ofertada em grande parte por instituições públicas e em sua totalidade de caráter religioso. Nessa mesma década, foi forçada a definição de políticas destinadas a promover o crescimento do sistema de ensino superior brasileiro. Tudo isso deu-se com o início da urbanização e a implantação de propostas de ampliação do acesso de uma maior parcela da população às universidades.

Nas décadas seguintes, percebeu-se, no Brasil, uma aceleração no crescimento significativo do número de instituições educacionais, crescimento esse que segundo dados claros do MEC/INEP (2008), mostram que no período de 1997 a 2006, a partir da promulgação da LDB, aconteceu um aumento, principalmente, de instituições de ensino superior privadas, novos cursos e aumento do número de vagas, todavia, em todos os lugares o ensino superior depara com grandes desafios e dificuldades relacionadas às condições de igualdade de ingresso, qualidade e manutenção, entre outras.

Com efeito as organizações privadas, sem fins lucrativos, enquadradas pela classe acadêmica como terceiro setor, aumentam sua participação nas atividades de caráter coletivo sem fins sociais, pois existem desde a época do Brasil - colônia, tendo apenas como novidade a sua expansão e, conseqüentemente, maior visibilidade de suas atividades.

Para Alves e Azevedo (2007), a expressão “terceiro setor” traduz a oferta de serviços coletivos sem fins lucrativos. É ainda pouco conhecida no meio acadêmico, mas despertar a atenção do Estado e de boa parte da população. Apesar disso, existem organizações “filantrópicas” que administram mal os recursos. Assim, o grande desafio para o Estado e a sociedade é evitar que as fundações/institutos não primem pelas corretas ações, contudo é necessário que atuem com transparência, permitindo a fiscalização, auditoria e a avaliação interna e externa.

Conforme a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) nº 9.394/96, as instituições classificam-se, segundo as categorias administrativas, em pública e privada. Os dados do Censo da Educação Superior de 2008, elaborado pelo INEP, mostram que existem no País 2.252 instituições de ensino superior, sendo que a maior parte delas (2.016) é privada, conforme tabela 1.

**Tabela 1 – Tipos de Instituições de Ensino Superior, por categoria administrativa - Brasil - 2008**

<b>Instituições</b>	<b>Número</b>	<b>%</b>
<b>Total</b>	2.252	100,00
<b>Pública</b>	236	10,48
<b>Federal</b>	93	4,13
<b>Estadual</b>	82	3,64
<b>Municipal</b>	61	2,71
<b>Privada</b>	2.016	89,52
<b>Particular</b>	1.579	70,12
<b>Comunitária, Confessional ou Filantrópica</b>	437	19,40

Fonte: INEP – 2008.

Dentre as instituições públicas, 93 são federais, 82 estaduais e 61 municipais. As particulares dividem-se em duas categorias: particulares com fins lucrativos e privadas sem fins lucrativos, que podem ser comunitárias, confessionais ou filantrópicas. As particulares são compostas de 1.579 instituições e as comunitárias, confessionais ou filantrópicas por 437.

De acordo com Sampaio (2000), a partir de 1980, observam-se várias tendências do setor privado: a) a estabilização, seguida de declínio da participação relativa das matrículas privadas no ensino superior; b) aumento de universidades privadas e centros universitários; c) desconcentração regional e interiorização dos estabelecimentos particulares e de suas matrículas; e d) crescimento acelerado do número de cursos e ampliação do leque de carreiras oferecidas pelo setor privado.

Ressaltou Carneiro (2010), em sua dissertação, que a grande participação das instituições privadas no ensino superior é decorrente, em especial, da forte pressão da sociedade por vagas e do apoio concedido pelo Governo Federal mediante políticas que incentivaram a criação dessas entidades.

Nesse âmbito, os institutos ou fundações de apoio tornaram-se comuns no interior das universidades públicas no Brasil, onde as fundações são chamadas de “terceiro setor” e as universidades “primeiro setor”. Dessa forma, é comum a discussão acadêmica, dentro da esfera pública, se essa relação conduz a benefícios ou prejuízos.

A atividade fundamental das instituições de ensino superior, independentemente de sua classificação jurídica ou organização acadêmica, em todos os sentidos, é educar, não se desvirtuando de suas finalidades e servindo realmente de esteio para o avanço da ciência, da qualidade e do desenvolvimento e melhoria do ensino, da pesquisa e extensão.

Sabe-se que a responsabilidade sobre qualquer organização exige o constante exercício do planejamento, ou seja, pensar e definir antecipadamente aonde se quer chegar, observando-se os cenários internos e externos, em todos os aspectos econômicos e sociais. Essa atitude de planejamento é o grande desafio das organizações, pois envolve avaliações de riscos e oportunidades, antecipação de fatos, definição de ações, mudanças e ajustes da organização, a partir da análise constante.

Na sociedade do conhecimento, a educação experimenta mudanças profundas, transformações que, apesar de estarem ainda em gestação, exigem visão prospectiva, além de planejamento de atividades permanentes. Em meio a ambiente altamente dinâmico, o poder competitivo das organizações pode ser avaliado por sua capacidade de decidir, influir nos processos que lhe interessam e antecipar as ameaças ou oportunidades.

O surgimento de instituições privadas e o aumento do número de cursos e de vagas ofertadas está colocando em risco sua sobrevivência. A flexibilidade da legislação da educação superior e a gestão dessas faculdades, bem como os fatores econômicos, qualidade de ensino e os investimentos em tecnologias educacionais, tornam-se fatores críticos de sucesso nesse segmento econômico. Para Fischer (2002), o terceiro setor emergiu de um relativo anonimato para uma posição de importância, quando passou a destacar as formas de organizar a participação de pessoas em torno de atividades, interesses e objetivos comuns a certos segmentos da sociedade.

Esse novo contexto de participação de responsabilidades poderá abrir um novo caminho para a gestão integrada de políticas públicas, no qual os agentes sociais se configuram como novo elemento agregador na sociedade.

O terceiro setor passa a fazer parte das discussões a respeito dos problemas e das soluções da vida comunitária. Tais questões poderão dar possibilidade para o Governo reinventar políticas públicas que alcancem a todos, pois, por falta de um planejamento mais amplo, surgem outras instituições privadas ou fundações de apoio às universidades públicas, e juntamente com elas a liberação do aumento do número de cursos e de vagas ofertadas, que sensivelmente está colocando em risco a qualidade da educação superior no Brasil. A flexibilidade da legislação da educação superior e a gestão dessas organizações do “terceiro setor”, bem como os fatores econômicos, qualidade de ensino e os investimentos em tecnologias educacionais, tornam-se fatores críticos de sucesso nesse segmento econômico.

O terceiro setor está se tornando um “biombo” para que o Estado, hegemônico pelas classes, setores e atores sociais dominantes, descarte-se de obrigações sociais universalizantes. Apesar de reunir diversos tipos de entidades, caracterizadas pela

promoção de interesses coletivos, em época de reforma do Estado “[...] pode está servindo como um meio de participação política de grupos sociais marginalizados, promoção de políticas focalizadas e para mascarar os enfrentamentos sociais que têm por objetivo uma sociedade fraternal, igualitária e de promoção do bem social” (ALVES; AZEVEDO, 2007, p. 486-507).

Alves e Azevedo (2007, p. 486-507) utilizam a metáfora “mão esquerda” do Estado para chamar o “terceiro setor”, onde “pensa que a mão esquerda do Estado tem o sentimento que a mão direita não sabe mais ou, pior, não quer mais verdadeiramente saber o que mão esquerda faz.”

O Estado não pode, contudo, fechar os olhos para mão esquerda, pois isso comprometeria a proteção social, e percebe-se que existe esta falta de observância do Estado para com o terceiro setor, sendo uma das evidências a escolha dos investimento em cursos clássicos que na maioria das vezes não atendem à demanda social. Muitas organizações já se deram conta de que fizeram escolhas equivocadas, registrando um alto índice de evasão ou procura baixa de suas ofertas e, conseqüentemente, comprometimento de seus custos e transmitindo efeito negativo para a sociedade.

Sem educação superior e sem instituições de pesquisa adequadas que formem a massa crítica de pessoas qualificadas e cultas, nenhum país pode assegurar o desenvolvimento e nem reduzir os níveis que separam os países pobres e em desenvolvimento dos países desenvolvidos (UNESCO, 1998, p. 17-18).

Dessa forma, a existência de fundações/instituições de apoio a universidade devem ter uma relação de apoio. Metodologicamente, devem ser parte do pressuposto de que a universidade pode ser tratada como um campo social, que agentes sociais travam relações e estratégias internas e externas e alcançando a missão da universidade.

Brasil (1996), no artigo 2º da LDB diz que “a educação, dever da família e do Estado, inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

As instituições de ensino, quer públicas, privadas, fundações ou ONGs são as grandes responsáveis pelo desenvolvimento e inclusão, mediante a educação, da civilização. Deve ser considerada como espaço que promove a criatividade e a descoberta e até mesmo um centro produtor e inovador de conhecimento, por meio do ensino, pesquisa e extensão, não apenas para o consumo, mas também para novas criações e tecnologia, de tal forma que conhecimento enseje conhecimento, conforme as finalidades expostas na LDB.

A LDB, em seu artigo 1º, estabelece que “A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais”. (BRASIL, 1996). O § 2º do artigo 1º da LDB diz que “A educação escolar deverá vincular-se ao mundo do trabalho e à prática social”.

O artigo 7º da LDB repete a Constituição e diz que “o ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I - cumprimento das normas gerais da educação nacional e do respectivo sistema de ensino; II - autorização de funcionamento e avaliação de qualidade pelo Poder Público; III - capacidade de autofinanciamento, ressalvado o previsto no art. 213 da Constituição Federal”. (BRASIL, 1996).

A gestão e o financiamento da educação superior “requerem o desenvolvimento de capacidades e estratégias apropriadas de planejamento e análise de políticas baseadas em parcerias estabelecidas entre instituições de ensino e organismos públicos e privados” (UNESCO, 1998, p. 28).

De acordo com Bowman (2000, p. 87), “As instituições de ensino comunitárias e particulares americanas dependem basicamente das receitas de mensalidades dos alunos”. Esse fato também é observado no Brasil, onde a cobrança de mensalidades escolares representa a principal fonte de receitas das instituições/fundações, independente da organização acadêmica. As mensalidades cobradas pela prestação de serviços educacionais são regulamentadas pela Lei 9.870 de 23/11/1999 e medidas provisórias, editadas pelo Poder Executivo. As IES, conforme artigo 6º da referida Lei, não podem suspender provas escolares, reter documentos escolares ou aplicar quaisquer outras penalidades pedagógicas por motivo de inadimplemento, sujeitando-se o contratante, no que couber, às sanções legais e administrativas, compatíveis com o Código de Defesa do Consumidor.

Como qualquer outro tipo de organização uma universidade, para sobreviver, terá que priorizar os seus ganhos para poder ter condições de investir, manter e melhorar as condições físicas, bem como garantir a capacitação dos seus colaboradores e docentes, entretanto, existindo a preocupação das fundações não servirem apenas de canais para determinados grupos, ou ingresso de verbas, sem a oferta de qualidade nos seus serviços ofertados por elas.

Muitos são os debates e as críticas sobre essa nova articulação, que é a relação entre setores público, privado e o terceiro setor, onde existem interpretações que malversam a ideia de que o “terceiro setor” tenha tendências a substituir o Estado nas ações que lhe são próprias.

Em suma, o terceiro setor vem colaborando nas seguintes questões: para inclusão de indivíduos que desconhecem seus direitos; inclusão na educação; alavanca para o avanço das atividades fins na educação superior; entre outras em que as iniciativas do Estado são distantes e não alcançam os menos favorecidos. Dessa forma, para que os institutos/fundações não sejam mal interpretados, é importante que exista uma boa relação entre a universidade e o denominado terceiro setor, de maneira a fazer avançar o controle e a fiscalização de seus atos, bem como avaliar o desempenho econômico-financeiro e o cumprimento das suas responsabilidades sociais e fiscais.

Neste âmbito, é considerável a noção de que o mundo esteja vivendo um momento histórico pleno de instabilidades e incertezas, e essa progressiva turbulência ambiental começou a exigir novos arranjos organizacionais e novos tipos de liderança, ficando assim as organizações sujeitas a implantar estratégias como forma de defesa das crises, dos problemas e conflitos internos, do aumento das incertezas ambientais impostas por um mercado cada vez mais competitivo e pela busca da excelência na oferta de serviços. Tavares (1999) conclui que a estratégia de uma organização influencia sua estrutura interna, ficando a partir daí a célebre frase: “a estrutura segue a estratégia”.

Administração é um sistema estruturado e intuitivo que consolida um conjunto de princípios, normas e funções para alavancar, harmoniosamente, o processo de planejamento de situações futuras desejadas e seu posterior controle de eficiência e produtividade, bem como a organização e direção dos recursos empresariais para os resultados esperados, com a minimização de conflitos interpessoais. (OLIVEIRA, 2007, p. 26).

Dessa forma, é preciso adotar políticas e escolher estratégias para conviver em ambientes de rápidas mudanças e valores, com o intuito de implantação de ações de planejamento que auxiliem na antecipação de decisões e coordenação das atividades da universidade e o chamado terceiro setor, com vistas aos resultados desejados, que incluam a expansão e qualidade do ensino superior para o desenvolvimento do País.

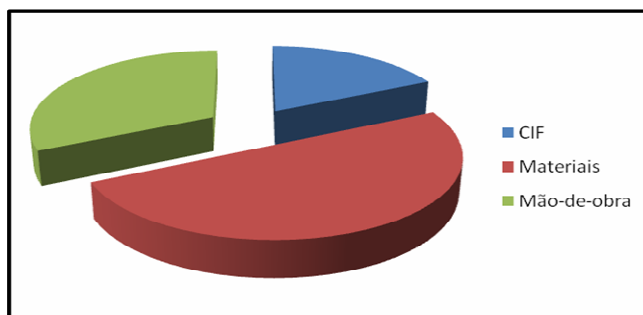
Visando a compreender a variação constante desse universo institucional que possui grande relevância para o desenvolvimento social, cultural e econômico, o próximo capítulo reveste-se dos desafios da gestão estratégica de custos nas instituições gerenciadoras de prestações de serviços educacionais, nas quais, segundo Ghemanat (2007), os gestores têm por finalidade, quando tencionam mapear cenários, compreender as mudanças dos “níveis do mar econômico” em que estão inseridos seus negócios, bem como incorporar tais variações às suas ações estratégicas.

### 3.1 Desafios da gestão estratégica de custos nas instituições gerenciadoras de prestações de serviços educacionais

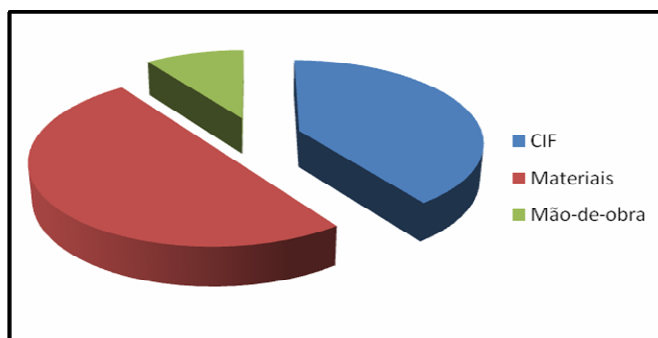
Para Johnson e Kaplan (1998) os atuais sistemas de custeio datam, basicamente, de mais de um século, e foram desenvolvidos com o objetivo de produzir informações sobre oportunidades de redução de custos e melhoria de desempenho nas empresas.

Percebe-se que naquele período as empresas trabalhavam basicamente apenas um modelo e produziam poucos ou apenas um único produto. Os custos de materiais e mão-de-obra direta representavam a maior parcela dos custos do produto e os custos indiretos de fabricação (CIF) eram irrelevantes. Assim, os efeitos das distorções provocadas, pela adoção dos métodos tradicionais não eram tão significantes. Essa contabilidade tradicional, foi perdendo seu espaço por não acompanhar o desenvolvimento das organizações.

Segundo Nakagawa (2009, p. 27), percebe-se que as linha de produtos se expandiram, surgiram tecnologias de produção e gestão, os CIF ganharam importância, conforme Figuras 5 e 6, e seu tratamento, em termos de administração e mensuração, tornou-se decisivo para a análise dos custos.



**Figura 5 – Mudança de comportamento nos custos de produção.**  
Fonte: Adaptado de Nakagawa (2009, p. 27)



**Figura 6 – Mudança de comportamento nos custos de produção.**  
Fonte: Adaptado de Nakagawa (2009, p. 27)

Essas mudanças na estrutura de custos fez com que empresas e pesquisadores buscassem novas formas de custear produtos/serviços que melhor retratassem a nova realidade, surgindo, então, a gestão estratégica de custos. De acordo com Bodini (2010), as organizações, de um modo geral, ao longo da história, foram evoluindo e adaptando-se às condições de mudança do ambiente, tanto na estrutura como em modelos da gestão. Muitas das práticas empresariais foram adaptadas e incorporadas à gestão das instituições de ensino. Estas, além da legislação social, também estão sujeitas à legislação educacional, incluindo os processos de avaliação aos quais são submetidas pelo MEC: “As formas mais eficazes de gestão das instituições educacionais foram sendo difundidas enquanto que em outras essas práticas encontram dificuldades de serem implementadas”. (BODINI, 2010, p. 2).

Nesse período de intensa globalização, a gestão estratégica de custos aparece como reposta para uma série de dúvidas, em que atenderam as demandas relacionadas às novas perspectivas e remodelação dos mercados em um contexto de busca por melhoria contínua da competitividade. Segundo Nakagawa (2009, p. 19), o conceito de competitividade é passível de ser aplicado a países, setores, empresas ou até mesmo a produtos.

Ressaltou Martins (2008, p. 22), que a contabilidade de custos, nessas últimas décadas, passou de mera auxiliar para importante arma de controle e decisões gerenciais.

De acordo com Leone (1991, p. 20), a Contabilidade de Custos engloba técnicas para o registro, organização, análise e interpretação de dados relacionados à produção ou à prestação de serviços. Dessa forma, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos: a) determinação de custos, b) controle das operações, c) tomada de decisões.

A gestão estratégica é um novo conceito fundamentado nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos, de transnacionalização, fenômeno esse que percebido a partir desde os anos 1960 onde as filiais das empresas multinacionais superaram em valor de produção o comércio mundial, e a preocupação extrapolou o ambiente da empresa para todo o sistema do qual ela faz parte.

A Gestão Estratégica de Custos ocupa esse espaço, fundamentando-se na importância de analisar o contexto para se entender melhor as estratégias e decisões no nível empresarial. Assim, a Gestão Estratégica de Custos analisa os custos sob um contexto mais amplo, visando desenvolver vantagens competitivas e dar suporte à tomada de decisões no ambiente da globalização. SILVA (1999, p. 18).

Com efeito o acirramento da concorrência e a preocupação com a determinação e definição dos custos como fator estratégico levaram à necessidade de se repensar os sistemas de custeio com ênfase na determinação do custo dentro deste ambiente de competitividade. Dessa forma, a análise do custo evoluiu para novos sistemas de gerenciamentos, tais como *ABC* e *Balanced Scorecard*, que possibilitam o melhor uso de informações sobre custos para a tomada de decisões.

A gestão estratégica de custos é “uma análise de custos vista Destarte, a principal preocupação da Gestão Estratégica de Custos é o custeio em toda a cadeia de valor para que se compreenda onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade”. Para a eficácia nesse tipo de análise de custos, o foco são os conceitos estratégicos, especialmente sobre a cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os direcionadores de custos. (SHAK; GOVINDARAJAN, 1993, p. 4).

Segundo os aludidos autores, com o surgimento da gestão estratégica e com a evolução dos custos, resultou uma associação de três temas-chave, os quais revolucionaram os custos, cada um retirado da gestão estratégica:

- análise de cadeia de valor - conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima até o produto final entregue ao consumidor (SHAK E GOVINDARAJAN, 1993, p. 13-14);

- análise de posicionamento estratégico - compreende a forma como a empresa decide competir, sendo citadas por Shak e Govindarajan, (1993, p. 17) a estratégia de liderança de custos, ou seja, ter menores custos que os concorrentes sem prejuízos para a qualidade do produto, e a estratégia de diferenciação, que significa oferecer produtos diferenciados a um custo compatível com o da concorrência. Por fim, trata-se da avaliação das oportunidades ambientais externas, dos recursos existentes, da definição de metas e de um conjunto de planos de ação para realizá-los;

- análise de direcionamento de custos - assim denominados por serem os fatores que determinam os custos das empresas. De acordo com Shak e Govindarajan (1993, p. 20), é a busca pela compreensão da complexa interação de direcionadores de custos em ação numa determinada situação, sejam eles estruturais, como escalas, escopos e tecnologia, sejam eles de execução, que trata da capacidade de executar bem.

Gerenciar custos com eficácia exige um enfoque amplo, externo à organização. Porter (1986) chamou esse enfoque de cadeia de valor. O conjunto de atividades de uma empresa, de qualquer setor, desde as matérias-primas básicas até o produto/serviço final, é criador de valor.

A Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar, controlar e assegurar dentro de uma empresa o uso apropriado e também responsável de seus recursos, que se modifica com as novas características do sistema econômico representado pela globalização.

Os custos tornaram-se determinantes à competitividade de muitos setores e uma obsessão constante das organizações, independentemente do segmento de atividade, no que diz respeito à otimização dos recursos, visando ao crescimento do lucro e à sobrevivência no mercado, e esse novo cenário é na Contabilidade Gerencial denominado Gestão Estratégica de Custos. O enfoque foi direcionado para toda a cadeia produtiva, vislumbrando-se a cooperação como arma para se competir, já que, com as informações dos custos atribuídos a determinadas atividades, pode-se gerir os gastos, pois a Contabilidade de Custos fornece dados de que a administração precisa para controle atual e planejamento de ações futura.

Motta (1999) relata que se torna evidente a importância do estudo de técnicas de gestão que visa a auxiliar o administrador das organizações.

Mediante o uso correto destas ferramentas da gestão, o administrador consegue produzir melhores resultados por meio de uma alocação mais eficaz dos recursos escassos da organização. Em termos de controle, existem algumas ferramentas que podem ser utilizadas nas instituições educacionais para otimizar o seu processo da gestão - métodos de custeio.

Nesse sentido, a gestão de custos procura agrupar o planejamento estratégico e administrativo em processo único ou atividade e assegurar que para a administração ser eficaz não basta à interdependência de fatos, mas também a descoberta de mecanismos que gerem resultados, pois a Ciência da Gestão está totalmente ligada com o aprendizado.

Para Takashina e Flores (1996), um indicador deve ser gerado criteriosamente, de forma que se assegure a disponibilidade dos dados e resultados mais relevantes no menor tempo possível e ao menor custo.

Percebe então que trata de um desafio aos responsáveis pela gestão de custos para utilizar instrumentos capazes de produzir informações que permitam à administração conhecer o custo de cada produto ou serviço gerado e formular indicadores de resultado que possam ser assimilados e utilizados por toda a comunidade acadêmica, seja pública ou privada. Conforme Alonso (1999), medidas de custos e eficiências estão diretamente ligadas.

Concluído o estudo da gestão de custo na educação, passar-se-á a exposição de conceitos sobre cenários prospectivos para contribuição da gestão de instituições prestadoras de serviços educacionais.

### 3.2 Cenários prospectivos

Projetar imagens e antecipações prováveis, é uma das mais antigas e intrigantes necessidades humanas, pois os cenários não eliminam todas as incertezas em relação ao futuro da organização, mas age antecipadamente as tendências e possuem mais chances de sucesso que os concorrentes.

Para Godet (*apud* MARCIAL; GRUMBACH, 2008, p. 47), cenário é “o conjunto formado pela descrição coerente de uma situação futura e pelo encaminhamento dos acontecimentos que permitem passar da situação de origem à situação futura”. Algumas instituições passaram a utilizar a técnica de previsão como suporte para planejamento estratégico, mas a possível estabilidade político-financeira nacional e internacional considerava esse procedimento adequado.

Schwartzman (2001), relata que cenários prospectivos começam a ser difundidos após a Segunda Guerra Mundial, com base em métodos de planejamento militar. A Força Aérea dos Estados Unidos foi pioneira nessa área, traçando estratégias opcionais às várias possibilidades de atuação de seus opositores.

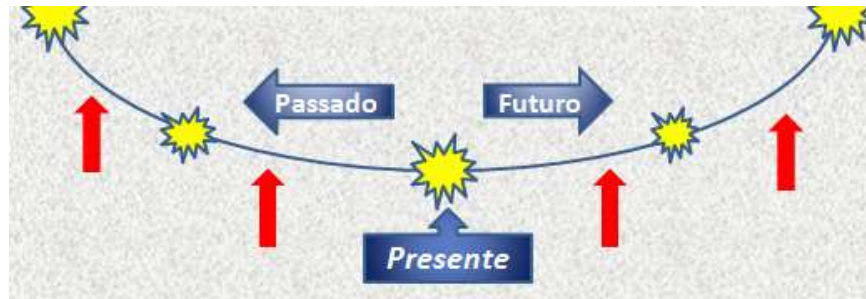
Com a chegada da “Era do Conhecimento” e consequentemente o avanço tecnológico em todas as áreas, estes fizeram com que as técnicas de previsões ficassem obsoletas pois não se podemos falar em estratégia, se não se olhar a longo prazo. Nesse sentido, a prospecção de cenários, considerando opções múltiplas e incertas, tem maior consistência e pode tornar-se uma ferramenta para o processo de planejar estrategicamente as instituições públicas, privadas e o terceiro setor.

A importância de se trabalhar com cenários, conforme menciona Valdez (2007, p. 216), é que eles permitem “estimular a imaginação, reduzir as incoerências, criar uma linguagem comum e permitir a reflexão”. Além do mais, informa Franco (2007, p. 102), “a existência de mais de uma solução é condição básica para a tomada de decisão e uma das bases do planejamento estratégico”.

Segundo Cortez (2007), no contexto estratégico, o termo “cenário” pode ser entendido no tocante à atividade de planejamento estratégico, em dois tipos de enfoques que explicam os estudos referentes ao futuro: a abordagem projetiva e a prospectiva.

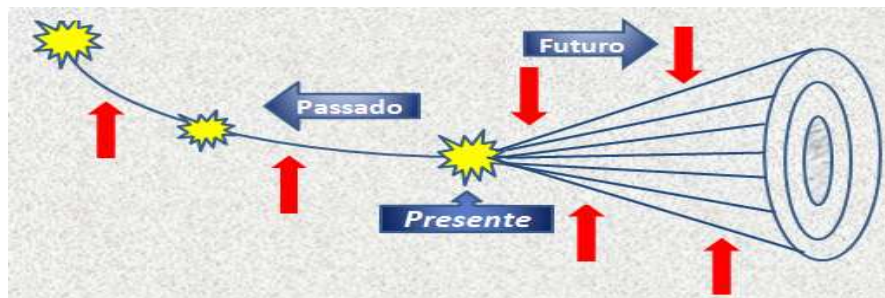
Na visão desse autor, a abordagem projetiva se refere a cenário único, sendo considerada uma abordagem clássica. Consoante Carneiro (2010, p. 49) para os seguidores dessa linha de pensamento, as forças que atuaram no passado até o presente serão as mesmas que atuarão no presente até o futuro. Com esse raciocínio, acreditam poder prever o que

ocorrerá. Naturalmente, a previsão clássica não considera o ambiente macro, tendo somente a visão parcial do problema. A figura abaixo apresenta de maneira simples esta abordagem:



**Figura 7 - Abordagem Projetiva.**  
Fonte: Carneiro (2010).

Para Santos (2004), a abordagem prospectiva trata de vários cenários prováveis de ocorrer no futuro, dentro de um horizonte de tempo determinado. Segundo Carneiro (2010, p.49) relata, diferentemente da abordagem anterior, a prospectiva indica que as forças que atuaram no passado até o presente não necessariamente serão as mesmas que atuarão no presente até o futuro, como se percebe, é a criação de um cone (cone de futuro), onde o passado e o presente são conhecidos, sendo este último o vértice e os diversos caminhos até sua base os cenários que poderão vir a ocorrer. Desta forma, não existirá somente um cenário, mas diversos. A figura 8 exemplifica o raciocínio prospectivo:



**Figura 8 – Abordagem Prospectiva.**  
Fonte: Carneiro (2010).

Segundo Marcial e Grumbach (2008), a lógica dessa abordagem está no sentido de que, conhecendo os diversos caminhos, o homem pode influir na constituição de um futuro melhor. Isso requer, naturalmente, que se considere o ambiente como um todo, levando em consideração as variáveis econômicas, ambientais, políticas, tecnológicas, entre outras, bem como os diversos agentes, clientes, governo, concorrentes etc. Perceber a intensidade dessas

forças e se possível interferir, para obter o melhor resultado é o propósito maior da análise prospectiva. Construir cenários significa responder à pergunta: o que acontecerá se...?

A abordagem prospectiva, segundo os autores citados há pouco, ao ser apoiada nos instrumentos de análise socioeconômicos disponíveis e em técnicas auxiliares de previsão, como Delphi e Impactos Cruzados, se mostram como uma extraordinária ferramenta para fornecer ao administrador visões do futuro, no que se refere à tomada de decisões. Segundo Carneiro (2010, p. 50) sua importância para o planejamento estratégico está na ajuda que este dá ao desenvolvimento de projetos de longo prazo, pois auxilia a identificar problemas, reduzindo as incertezas e permitindo a adoção de medidas corretivas.

Considerando os conceitos abordados sobre cenários, onde cenários são tratados, fundamentalmente, como elaboração de hipóteses plausíveis e coerentes sobre eventos futuros, explorando as trajetórias mais prováveis para as variáveis-chave, via uso de informações passadas, presentes e futuras, é correto afirmar que a essência de sua metodologia reside no “tratamento dos processos e eventos incertos”. (BUARQUE, 2003).

Os estudiosos Bontempo (2000) e Kato (2005) elencam pelo menos 13 modelos de construção de cenários que, segundo os autores, são os mais utilizados pelos estudiosos do assunto, sendo os mais relevantes em termos de aplicação prática nas grandes empresas e largamente presentes na literatura: (1) Análise Prospectiva; (2) Análise de Impactos de Tendências; (3) Abordagem Lógica Intuitiva; (4) Método CSM - *Comprehensive Situation Mapping*; (5) *Future Mapping*; (6) Análise de Impactos Cruzados; (7) Método GBN - *Global Business Network*; (8) Modelo Arthur D. Little e Consultores; (9) Método Schomaker; (10) Modelo de Michell, Tydeman e Georgiade; (11) Modelo de Porter; (12) Modelo de Vasconcelos e Pagnocelli (13) BASICS - *Battelle Scenario Inputs to Corporate Strategy*.

A elaboração de cenários é composta, de maneira geral, por dez etapas e abrange inúmeras técnicas e modelos, com diferentes características. Segundo Bontempo (2000), as etapas do macro processo são as seguintes: (1) identificar as decisões estratégicas; (2) relacionar as variáveis de impacto; (3) analisar as variáveis de impacto; (4) extrapolar as tendências; (5) analisar o impacto cruzado; (6) preparar os cenários iniciais; (7) realizar as análises de sensibilidade; (8) construir os cenários detalhados; (9) analisar as implicações dos cenários e (10) monitorar o ambiente.

É imprescindível, então, o entendimento de que a elaboração de cenários prospectivos é fundamental em ambientes de transformações, o qual demanda respostas rápidas, criativas e inovadoras, como é o caso do segmento na área de educação superior.

Portanto, tem-se como necessária esta abordagem de futuro, construção de cenários estratégicos, cujos conceitos e metodologias muito se prestam ao processo e visão administrativas no âmbito das instituições do saber.

### **3.3 Contribuição dos cenários estratégicos na gestão das instituições de prestações de serviços**

O atual quadro de mudanças, que trabalha e exercita situações futuras em ambientes de turbulência diária, como o mercado educacional, onde se encontram implícitas a globalização e competitividade, não pode passar despercebido da contribuição, do conhecimento e aplicação dessa tecnologia estratégica conhecida por “cenários estratégicos”, que auxiliará na determinação da capacidade de superação dos desafios ambientais e o desenvolvimento institucional.

É do conhecimento de todos o fato de que as instituições educacionais apresentam lógicas diferentes dos demais tipos de organizações econômicas e em alguns casos são constituídas sob a forma de fundações ou associações de apoio às universidades públicas, mas com um mesmo objetivo: a formação e disseminação de conhecimento por meio de práticas educacionais, no ensino, pesquisa e extensão

Ressalta-se que elas podem ser organizadas como universidades, centro universitários, faculdades, institutos ou escolas superiores, mas seguem legislação fiscal e trabalhista diferenciada, sendo obrigadas a auditar e publicar suas demonstrações financeiras e continuamente são orientadas para uma crescente necessidade de manter vínculo com o social.

É importante lembrar que a estrutura física e tecnológica de uma instituição é de grande valia para o andamento dos cursos. Já a estrutura de recursos humanos abrange os recursos mais importantes dentro dela, desde o corpo docente, apoiado pelo pessoal das células administrativas e serviços gerais, pois eles são a parcela que farão a instituição atingir a superação dos desafios. É importante planejar e necessário compreender o contexto da organização e, conseqüentemente, as metas e objetivos, pois planejar estratégias está atrelado ao que será realizado para atingí-las, ou seja, de acordo com Braga e Monteiro (2005, p. 17), é a combinação dos fins e dos meios pelos quais a empresa pretende chegar.

Nos dias atuais a sociedade e o governo forçam mudanças, e a educação superior resiste a esses impactos. Nesse sentido, Strebel (1993) relata que as forças de mudança estão crescendo, e as forças de resistência são demasiadamente grandes, uma descontinuidade é

possível, pois o crescimento dessas mudanças até um dado ponto provavelmente quebrará essa resistência, causando uma mudança descontínua.

O estudo de Forte (2001) salienta:

[...] uma empresa pode utilizar-se de estratégias combinadas (mistas), e que em seus Planejamentos e Decisões Estratégicas, deve levar em conta uma seqüência, ou seja, uma empresa pode planejar ações de sobrevivência para o presente momento e pensar em manutenção logo em seguida, e no futuro a médio e longo prazo em crescimento. O difícil, e porque não dizer, muito difícil, é estar em uma postura de sobrevivência e sair para postura de desenvolvimento.

Considerando o que foi exposto, é importante enfatizar a correlação entre a aplicação dos cenários estratégicos e a gestão educacional, tornando-se imprescindível aos gestores adotar as técnicas de cenários estratégicos com vistas a identificar futuros alternativos e aceitáveis pois, caso algum desses futuros porventura venha a se concretizar, encontrará as condições de prontamente se adequar à nova realidade.

A análise de cenários não tem como objetivo principal prever o futuro, mas sim descobrir imagens de futuros possíveis e prováveis que possibilitem as instituições que prestam serviços educacionais tomar decisões bem fundamentadas a respeito dos trabalhos da organização. Braga e Monteiro (2005, p. 100) relatam que a construção de cenários exige quatro competências básicas: (a) capacidade descritiva; (b) capacidade para se compreender os padrões mentais; (c) capacidade para pensar de modo icônico e simbólico e; (d) capacidade para realizar investigações detalhadas.

Em linhas gerais, para se obter um resultado favorável é necessário que exista o envolvimento e a participação do corpo docente, dos discentes e do quadro funcional da instituição, que são os maiores beneficiários dos sucessos que porventura os cenários irão proporcionar ao longo do tempo. Nesse caso, pode-se concluir que, para uma organização ser bem sucedida é necessário que tenha definidos seus objetivos e metas e obtenha vantagens competitivas sobre a concorrência.

## 4 METODOLOGIA

### 4.1 Procedimentos metodológicos

No quadro atual e no contexto real – custo total das instituições de ensino superior brasileiras foi estudado um evento denominado custo do ensino superior em instituições prestadoras de serviços. Neste sentido, optou-se por analisar esse custo por meio do Custeio Baseado em Atividades, com a finalidade de exceder no que for preciso e onde for possível, seguidamente, investigar a percepção do público interno, que possam interferir nas políticas gerais da Instituição, com intuito de uma análise sobre o futuro do IEPS.

No princípio, decidiu-se pesquisar e reunir as propostas que, de forma direta ou indireta se reportavam ao custo com serviços do ensino superior no Brasil. Para isso, foi usado o critério da acessibilidade, ou seja, foram estudadas propostas referentes ao custeio citado acima, encontradas de imediato na literatura pertinente, de alguns conceitos, teorias e dados que procuram dar maior sustentação às afirmações contidas no estudo.

Em decorrência disso, optou-se por considerar aqueles estudos cujas propostas metodológicas haviam sido aplicados em universidades, faculdade, centros universitários públicos, privados, de apoio, complexas e com referência nacional.

Este estudo tem caráter propositivo, pois procura arquitetar um sistema de apuração de custos para as instituições de apoio às universidades, que seja, na medida do possível, o mais completo, econômico, de fácil aplicabilidade e que respeite a realidade dessas organizações. Ao mesmo tempo, a pesquisa usa fundamentos metodológicos para descobrir as necessidades dos clientes do segmento educacional, sobre cenários prospectivos, uma parte teórica e uma prática. A parte teórica foi baseada em análises bibliográficas dos temas relacionados com a pesquisa, enquanto a parte prática foi formada pela pesquisa documental, que está apresentada em gráficos.

#### 4.1.1 Natureza da pesquisa

De acordo com o que se defendeu em Lakatos; Marconi (2000, p. 174), a metodologia utilizada neste trabalho envolveu diferentes técnicas, assim entendidas como “o conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência”.

Na visão de Vergara (2007, p. 47) existem dois critérios básicos para classificação de uma pesquisa: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, uma pesquisa pode ser

exploratória, descritiva, metodológica, aplicada ou intervencionista, já quanto aos meios de investigação, pode ser de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, participante, pesquisa-ação ou estudo de caso.

Ainda com base em Vergara (2007), quanto aos fins, esta pesquisa se caracteriza como descritiva por não requerer a elaboração de hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo, realizando descrições da situação e descobrindo relações entre os seus elementos. É recomendada quando se tem pouco conhecimento sobre o problema a ser estudado.

Quanto aos meios de investigação, esta pesquisa classifica-se como de campo e bibliográfica, por promover uma revisão de literatura sobre métodos de custeamentos, instituições de educação superior, gestão estratégica, metodologias de apurações de custos e cenários prospectivos.

Quanto à natureza, a pesquisa apresentada neste estudo classifica-se como quantitativa e qualitativa, fazendo-se uso de técnicas descritivas.

#### 4.1.2 Instrumentos para coleta de dados

As informações utilizadas na pesquisa partiram de dois grupos distintos: os alcançados pela pesquisa de campo e os obtidos por meio de consultas bibliográficas. Já o desenvolvimento do estudo compreendeu adaptação do modelo proposto por Peter (2001); realização de pesquisa com os clientes internos; análise e interpretação dos dados.

Segundo entendimento de Campos (2008, p. 114), a pesquisa de campo é “aquela em que a fonte de dados é desconhecida e será levantada através de busca diretamente no universo do estudo”. Para ele, existem três instrumentos que podem ser utilizados: o questionário, a entrevista e a observação.

Neste estudo, além de entrevistas semi estruturadas com os gestores do IEPS, foram utilizadas observações diretas dos processos e atividades realizadas para que seus propósitos fossem atingidos; bem como pesquisas bibliográficas, documentais, cobrindo informações contábil-gerenciais, entre outros documentos disponibilizados pelos gestores.

Enquanto técnica de coleta de dados entrevista é bastante adequada para a obtenção de informações acerca do que as pessoas sabem, crêem, esperam, setem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como acerca das explicações ou noções à respeito das coisas precedentes. (GIL, 2002).

#### 4.1.3 Etapas do desenvolvimento da pesquisa

Utilizaram-se três caminhos na metodologia adotada, que seguiram as etapas.

A primeira etapa preocupou-se em identificar uma bibliografia sobre educação, custos e cenários prospectivos, tendo como foco a gestão de custos na tomada de decisão. Conforme recomendações de Campos (2008), a pesquisa bibliográfica, considerada o primeiro passo de qualquer pesquisa científica, representa o levantamento, o estudo e a catalogação das informações sobre o tema examinado.

A segunda teve origem em uma revisão da literatura, em livros, dissertações, teses, artigos publicados em periódicos, além de investigações na *internet*, sobre possíveis estudos realizados na área do custos e especificamente do custeio ABC, estratégias e cenários prospectivos. Dentre as metodologias descobertas para o desenvolvimento de uma proposta de modelo no decorrer da pesquisa, optou-se por utilizar a metodologia aplicada por Peter (2001), na qual se detectou que, por meio dela, se alcançariam respostas para as perguntas orientadoras da pesquisa e os objetivos deste estudo, respeitando a estrutura matricial da Instituição.

O IEPS foi escolhido como objetivo do estudo desenvolvido para verificar a viabilidade e aplicabilidade do modelo proposto, por fazer parte da amostra analisada para elaboração do modelo, bem como pela disponibilidade dos dados do exercício de 2010, proporcionados pela referida organização.

Finalmente, a terceira etapa foi alicerçada pelos conhecimentos adquiridos, constituídos do desenvolvimento do método proposto. Inicialmente, preparou-se a arquitetura do método, depois, sua proposta. Seguidamente, foi realizada uma análise baseada em documentos para visualizar o cenário do IEPS de 2011 a 2015.

#### 4.1.4 Perfil dos respondentes

Com vistas a atender as finalidades da pesquisa de campo foram selecionados os nove respondentes que ocupam as funções estratégicas e administrativas, pelo fato de estarem envolvidas em todos os processos ligados ao andamento da atividade-fim da organização para responderem os questionários do apêndice A à C. Assim, definiu-se como adequado ao perfil dos respondentes os que exerçam funções gerenciais, administrativas, pedagógicas e de assessoria.

#### 4.1.5 Técnica de coleta de opiniões

Para coletar as opiniões dos respondentes do IEPS, optou-se pela técnica de entrevistas diárias individuais ou em grupo para não atrapalhar as atividades cotidianas, sendo levados em consideração o horário e o local das entrevistas, bem como o tempo disponível dos respondentes.

Por se tratar de questionários semi estruturados foi explicado, em cada contato com os participantes, além dos objetivos da pesquisa, o fato de que, se concordassem, seriam novamente consultados mais vezes, deixando bem claro para os mesmos que suas informações seriam utilizadas tão somente para a pesquisa em andamento.

#### 4.1.6 Delimitação do estudo

O estudo foi realizado tendo como unidade de análise o Instituto de Estudos e Pesquisas do Sobralense (IEPS), tomando-se por base sua estrutura administrativa e acadêmica. Como já relatado, esses tipos de instituições, denominadas “terceiro setor”, oferecem uma grande diversidade de serviços aos clientes, produzidos por meio de uma enorme gama de atividades, como também apresentam elevada estrutura de gastos fixos, que segundo Peter (2001, p. 29), correspondem a cerca de 80% do gasto total.

Procurou-se adaptar uma proposta de apuração de custos fundamentada no Custeio ABC; no entanto, percebeu-se que, para encontrar esse custo, outros deveriam ser identificados, o que acabou por ampliar sensivelmente o estudo. Dessa forma, foram adotadas as premissas e critérios do ABC, ou seja, gerenciamento baseado nas atividades da empresa, como modelo proposto por Peter (2001).

O IEPS atendeu todos os fatores considerados enriquecedores e também relevantes à pesquisa, começando pela complexidade tanto na estrutura física quanto na estrutura acadêmica. Acredita-se, que quanto mais complexa for a instituição, mais fatores podem ser abordados e mais interessante e completo se torna o estudo. A IEPS possui:

- ✓ atividades de ensino (cursos de graduação; graduação tecnológica e licenciaturas);
- ✓ atividades de pesquisa e extensão;
- ✓ número significativo de cursos, principalmente de licenciaturas;
- ✓ expressivo corpo discente;
- ✓ corpo docente prestador de serviço;

- ✓ os cursos funcionam em 51 unidades de extensão;
- ✓ unidades de extensão - biblioteca.

Além disso, O IEPS foi escolhido tendo em vista o acesso disponibilizado. No próximo capítulo, tendo por base o material teórico sobre o tema, será apresentada uma proposta de um sistema, baseado no modelo proposto de Peter (2001), com a finalidade de contribuir como mais uma ferramenta de tomada de decisão na área do ensino superior.

#### 4.1.7 Limitações da pesquisa

Os dados coletados em campo limitaram esta pesquisa somente a esse estudo, o que pode levar à incerteza sobre a eficácia da aplicação do sistema de custeio por atividades em todas as instituições de ensino superior, carecendo de estudos mais aprofundados em outras instituições semelhantes, porém, de portes e peculiaridades diferentes.

## **5 PROPOSTA DE UM MODELO DE GESTÃO DE CUSTOS PARA FUNDAÇÕES DE APOIO A UNIVERSIDADES PÚBLICAS**

Neste item, é apresentada uma proposta de apuração de custo para as instituições que auxiliam as universidades públicas, tendo como base outros modelos já testados e viabilizados em instituições federais do ensino superior no Brasil, mas principalmente a proposta de Peter (2001).

A tentativa de elaborar um método capaz de desenvolver um elo entre os aspectos referentes à tomada de decisões das fundações foi atividade da pesquisa-piloto desta investigação, que deu origem à proposta do uso do ABC como ferramenta para verificar se a gestão estratégica está condizente com a missão e a visão institucional.

Considerou-se que a metodologia adotada poderia contribuir para avanços financeiros e estratégicos nos serviços ofertados e viabilizar a elaboração de cenários.

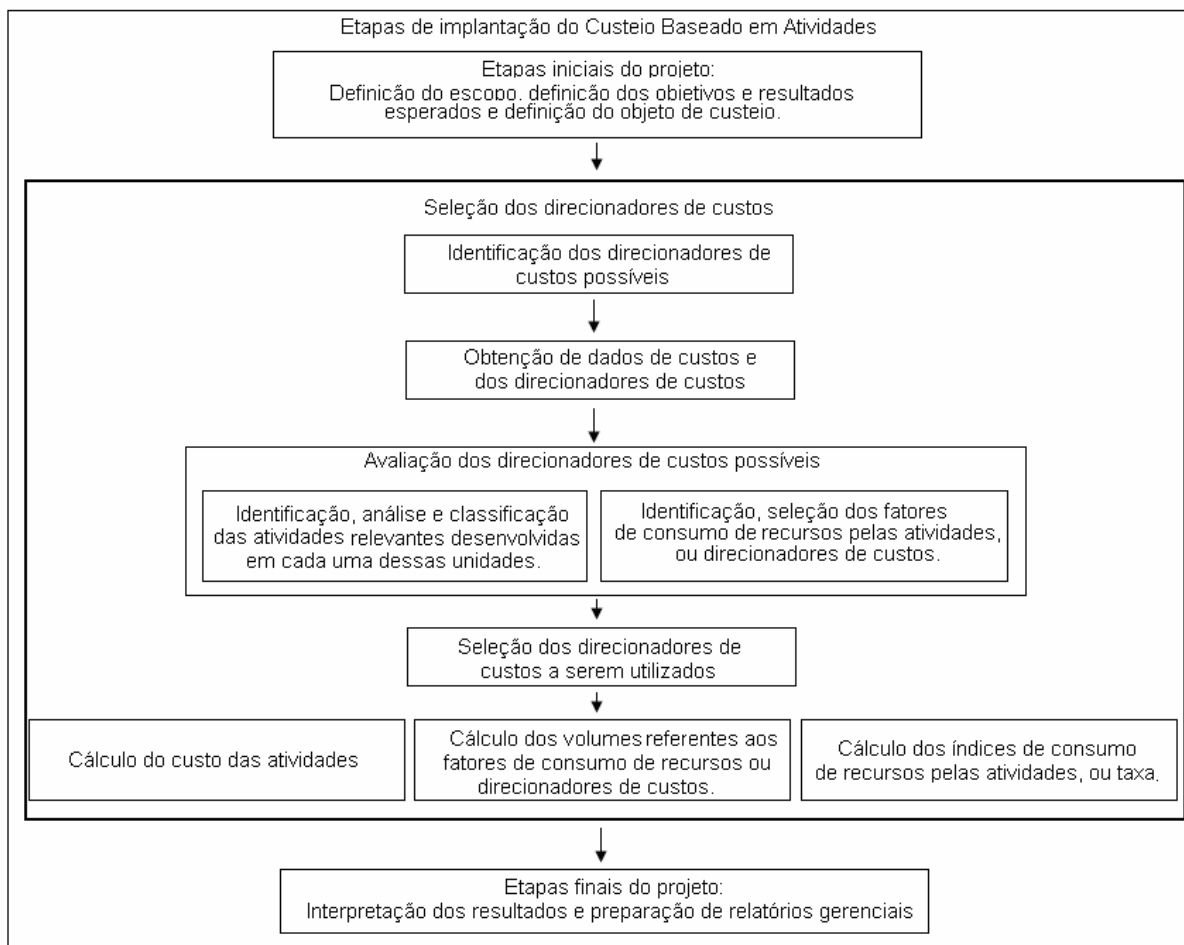
Um método de custos elaborado para instituições dessa modalidade deve ser um instrumento capaz de detectar suas peculiaridades, atendendo às necessidades transmitidas pelos gestores como seus principais usuários.

O sistema deverá organizar-se como um instrumento fiscalizador, ou seja, de controle, tendo como objetivo principal a cooperação de melhorias na modernização da gestão das instituições.

No capítulo 2, foram apresentados conceitos e metodologias de custeamento, que se resumem no fundamento do método a ser apresentado, como sugestão à solução do problema gerencial a ser enfrentado pelas organizações que auxiliem as universidades públicas.

Para Nakagawa (1994), a metodologia ABC pressupõe profunda análise do funcionamento da instituição, para que sejam seguidas as etapas de desenho de um modelo que deverá definir os termos de referência do projeto, tais como: escopo, objetivos, resultados esperados, gestão de projetos e recursos para implementação, conforme explicitado na Figura 9, na página seguinte.

A figura 9 apresenta uma proposta de apuração de custos, pressupondo passos que vão de seu desenho até a implantação. Ressalta-se que essa proposta segue os passos considerados na obra de Peter (2001).



**Figura 9 - Metodologia proposta para a seleção dos direcionadores de custos na implantação do ABC.**  
**Fonte: Nakagawa (1994)**

Uma das dificuldades em se elaborar e propor um método de custeamento para organizações prestadoras de serviços encontra-se na identificação e mensuração do resultado do processo produtivo, tornando-se uma tarefa complexa, quando se trata de uma instituição de apoio às universidades públicas.

Antes de dar início ao processo, a organização deve fazer um estudo da real importância de sua implantação, devendo ser identificada a necessidade e estar convencida das vantagens e benefícios que o projeto terá para a Instituição.

De acordo com Martins (2008), é fundamental definir o escopo do projeto, que pode incluir itens como custeio dos produtos, linhas ou famílias de produtos, custeio de processo, custeio de clientes, mercado e segmento de mercado, análise de lucratividade dos objetos de custos, se o sistema será recorrente ou apenas periódico, entre outros. Definido o escopo com clareza, é importante que todos os envolvidos tenham em mente o objetivo e os resultados que desejam alcançar.

Segundo Nakagawa (2009, p. 51), a metodologia do Custeio Baseado em Atividades pressupõe profunda análise do funcionamento da instituição, para que sejam seguidas as etapas do desenho de um “modelo”, que deverá definir os termos de referência do projeto, tais como: escopo, objetivos, resultados esperados, gestão do projeto e recursos para implementação.

Portanto, o projeto ABC, aqui apresentado para fundações de apoio às universidades públicas, compreende os delineados na sequência.

### **5.1 Definição do escopo**

É importante antes de iniciar o modelo proposto, que a instituição avalie as suas necessidades e o que é possível realizar com o tempo e os recursos disponíveis. O escopo será composto pela Diretoria, incluindo as coordenadorias, unidades de extensão e células de assessorias, onde se desenvolvem as atividades administrativas, pedagógicas, financeiras e de assessoria à atividade-fim do IEPS.

O projeto abrange apenas gastos efetuados com recursos oriundos do orçamento da Instituição, pois sabe-se que não há registro de consumo de recursos originários de outras fontes (ex. governo), sendo esta já uma instituição de apoio à universidade. Por outro lado, para Peter et al (2003), estes recursos não são relevantes e uma preocupação com este aspecto poderia comprometer a relação custo x benefício do modelo proposto.

De acordo com a proposta de Peter (2001), o projeto aqui proposto deve ser implementado por uma Controladoria, que irá dispor de uma equipe composta por contador, administradores, coordenadores, analista de sistemas e o programador da instituição. O líder do projeto deve ser um profissional conhecido como “controller”, o qual está subordinado diretamente ao diretor geral do Instituto, e será o responsável direto pela implementação do projeto. Os meios ou recursos, imprescindíveis à implementação do projeto, será avaliado de forma que cubram os gastos com os recursos humanos internos e externos, material, viagens e apoio de infraestrutura física e tecnológica, o que poderá apresentar proporções diferentes, de acordo com o porte da instituição.

### **5.2 Definição de objetivos e resultados esperados**

O objetivo do projeto ABC para as fundações de apoio às universidades públicas não é a busca da análise pela lucratividade, como nas maiorias dos casos em que este método

é aplicado. Consideradas instituições do terceiro setor, ou seja, sem fins lucrativos, a implementação do ABC para essas fundações tem como objetivo prover informações físicas e monetárias sobre o custo das macroatividades desenvolvidas, para melhoria da eficácia da gestão, sob a ótica do custeio de atividades, ou seja, ABC de primeira geração. Gatetani e Schwartzman (1991), Morgan (2004) ressaltam que muitas universidades geram recursos próprios, posição que chancela a metodologia proposta para instituições, como a em estudo, que utiliza somente recursos próprios.

De acordo com Nakagawa (2009), a primeira versão do ABC preocupava-se em como apropriar o consumo de recursos da empresa aos diversos grupos de atividades, que, por sua vez, eram aproximadamente da mesma forma consumidos pelos produtos.

Nesse contexto, e de acordo com o pensamento de Peter (2001, p. 180), avaliar custos das áreas administrativa e de suporte em instituições que geram seus recursos é um trabalho complexo, pois o quadro atual exige que as organizações utilizem ferramentas que forneçam informações que possibilitem a sua adequação às reais necessidades da instituição, e na melhoria dos serviços ofertados.

Pretende-se, com a implantação do ABC, nessa modalidade de organização, decompor suas unidades organizacionais nas macroatividades mais relevantes, obtendo-se, assim, os custos das atividades mais importantes e o custo das atividades secundárias em relação às atividades primárias.

### **5.3 Definição do objeto de custeio**

Neste ponto, identificam-se como objeto de custeio as macroatividades relevantes desenvolvidas nas diversas células organizacionais contempladas em seu escopo. Nesta visão Nakagawa (1994) acentua que um sistema utiliza as informações de custos para efetuar cálculos, sendo possível atribuir custos a unidades organizacionais, centros de trabalho, cargos efetivos, cargos e empregados.

Não obstante a implantação do projeto ABC poder propiciar a benfeitoria nos processos institucionais, contudo, não é pretensão do estudo identificar nem custear processos, mas influenciar na visão dos gestores o interesse pela temática.

#### **5.4 Identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma das unidades**

Nessa etapa, será considerado a coleta de informações para identificação e análise das atividades, por meio de observações em visitas às células organizacionais (diretoria, coordenadorias, unidades de extensão e células de assessorias), de aplicação de questionários, reuniões com os pesquisados ou entrevistas, a fim de selecionar as atividades e processos relevantes realizados em cada uma dessas células. É imprescindível ter como critério o nível de detalhamento que se pretende obter, sempre considerando o custo  $\times$  benefício da informação.

Ainda nessa etapa, as atividades devem ser classificadas em primárias ou secundárias, de acordo com a missão da organização. Para reconhecimento das atividades, sugere-se que sejam definidas aquelas desempenhadas em cada uma das unidades organizacionais existentes na estrutura da entidade.

Peter et al (2003) corrobora a ideias de Nakagawa (1994) quando relata que, na definição do escopo do projeto, faz-se necessária a definição da forma de coleta e informações necessárias ao desenho do ABC. Esse levantamento deverá ser identificado por entrevistas com os líderes dos departamentos ou responsáveis pelas atividades levantadas.

Todas as atividades incluídas no processo deverão estar relacionadas e classificadas de acordo com sua relação, direta ou indireta com a atividade-fim, ou seja, ensino, pesquisa e extensão, em atividades de apoio ou atividades fins ou produtivas, passando-se à elaboração do Dicionário de Atividades (apêndice D a SS). Para Hansen e Mowen (2001) a feitura desse dicionário é uma lista de definições padronizadas das atividades desempenhadas por uma empresa, onde se nomeia a atividade, descreve as tarefas da atividade, classifica as atividades como operacionais ou de apoio, lista os usuários e identifica os direcionadores de atividade.

#### **5.5 Identificação e seleção dos fatores de consumo dos recursos pelas atividades, ou direcionadores de custos**

Essa etapa consiste em identificar e selecionar o direcionador de custo para cada atividade, representando a melhor relação entre a ocorrência do custo e a produção daquela atividade. Atividade, para Nakagawa (2009), é um processo que combina, de forma adequada,

pessoas, tecnologias, matérias, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.

Podemos decompor as atividades em tarefas, subtarefas e operações, sendo as tarefas elementos de trabalho de uma atividade. Em uma organização prestadora de serviços educacionais, podem ser descritos de forma clara esses três elementos, como segue: *Função – Ensinar; Atividade – Ministras Aulas; Subtarefas – Preparar o Material de Aulas; Operações – Tirar Xerox.*

Segundo Nakagawa (2009), os direcionadores de custos são usados no ABC para caracterizar duas situações:

- rastrear e iniciar os recursos consumidos pelas atividades: direcionadores de recursos; e
- rastrear e indicar as atividades necessárias para a obtenção dos objetos de custos considerados direcionadores de atividade.

De acordo com o autor, os critérios de escolha dos direcionadores de custos são essenciais para o desenho e implementação do ABC.

Para identificação dos direcionadores, as entrevistas com os responsáveis pelas atividades poderão ser de grande auxílio.

De acordo com Pamplona (1997), tem-se como exemplo a atividade “analisar processos de despesa”. Poder-se-ia perguntar: o que direciona o volume de trabalho nesta atividade? A resposta mais lógica seria que cada vez que um processo é recebido ele é analisado, de onde se poderia concluir que o direcionador de custo desta atividade seria a quantidade de processos analisados, que consiste em um direcionador de transação. Caberia, ainda, perguntar: todos os processos levam o mesmo tempo para serem analisados? Caso a resposta seja afirmativa, o direcionador é realmente a quantidade de processos analisados; caso a resposta seja negativa, deverá ser selecionado um direcionador de intensidade, representado pela quantidade de horas de análise de processos. Poderá ainda ser utilizada a análise de regressão, para validar o direcionador selecionado. Para maior aprofundamento na utilização de métodos quantitativos na seleção e validação de direcionadores de custos das atividades, consultar Pamplona (1997).

## **5.6 Cálculo do custo das atividades**

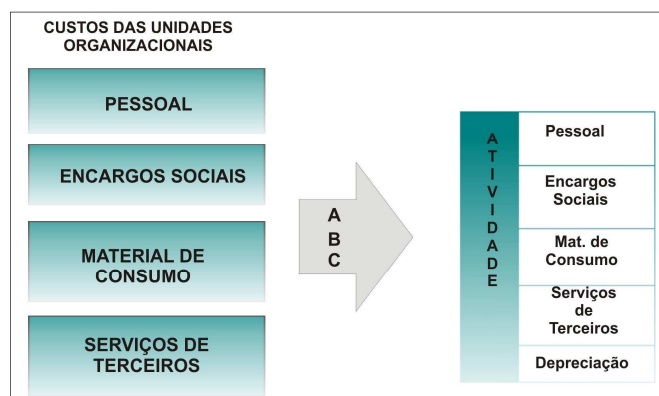
Para Peter (2001), essa fase consiste em atribuir custos às atividades elencadas anteriormente. No princípio, dever-se-á identificar os custos diretos de cada atividade, em

seguida reconhecer os custos indiretos, buscando a melhor relação entre sua ocorrência e o volume de trabalho da atividade. Ressalte-se que não sendo detectada uma relação que vincule o consumo dos recursos com a ocorrência da atividade, estes custos devem ser alocados à instituição como um todo, impedindo assim, rateios não obrigatórios.

Conforme Peter et al (2003), para conseguir este resultado, o modelo sugere que inicialmente sejam levantados os custos das unidades organizacionais, o que já consiste em uma tarefa bastante árdua, uma vez que as universidades não utilizam de forma sistemática a Contabilidade de Custos, embora disponham do Sistema de Apuração de Custos (SAC).

Os custos das células organizacionais deverão ser identificados pelo levantamento dos elementos de custo de cada unidade, subdivididos nos seguintes grupos: pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros (docentes convidados por tempo determinado, demais serviços) e depreciação, em que se percebe que são apenas os custos necessários ao respectivo funcionamento da sede e unidade de extensão. Com base nesses valores, procura-se relacionar esses custos às atividades por meio dos direcionadores de primeiro estágio.

Martins (2008), define direcionadores de recursos ou primeiro estágio, como o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Ele identifica a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. Os direcionadores de recursos respondem às seguintes perguntas: “o que é que determina ou influencia o uso destes recursos pelas atividades?” Ou “como é que as atividades utilizam-se destes recursos?” De acordo com a citação acima e diante do pensamento de Peter (2001, p. 187.), a figura 10 demonstra a alocação dos custos dos recursos consumidos nas unidades organizacionais para as atividades.



**Figura 10 – Custeio Baseado em Atividades para Fundações de apoio às Universidades Públicas.**  
**Fonte: Adaptada de Kaplan e Cooper (1998, p.102)**

Ressalta-se que o grupo material de consumo e gastos com serviços de terceiros deverá usar alocação direta às atividades de acordo com o consumo de sua realização; já com relação à depreciação, somente se referirá aos bens utilizados na realização de cada atividade.

### **5.7 Cálculo dos volumes referentes aos direcionadores de custos**

De acordo com Peter (2001, p. 184), devem ainda ser identificadas as quantidades de ocorrência do direcionador por período. Retomando o exemplo da atividade “analisar processos de despesa” devem ser consideradas quantas horas de análise de processo de despesa ocorreram no período, no caso da seleção ter sido de um direcionador de intensidade. Isto servirá para que se possa encontrar a taxa do direcionador ou custo unitário do direcionador de cada atividade.

### **5.8 Cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividades**

De acordo com Peter (2001, p. 184), dividindo-se o custo alocado à atividade pelo volume de ocorrência do direcionador no período, obtém-se a taxa média de custo unitário do direcionador da atividade considerada. Seguindo o exemplo, será determinada a taxa do direcionador “hora de análise de processo de despesa”, dividindo-se o custo atribuído à atividade “analisar processos de despesa” pelo volume de horas de análise de despesas ocorridas no período.

## **6 APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO AO INSTITUTO DE ESTUDOS E PESQUISAS SOBRALENSE**

Com base no modelo proposto no quinto capítulo, tenciona-se verificar a sua viabilidade, como também a capacidade de atender à proposta de criação, e ao mesmo tempo verificar suas limitações. Para tanto, será realizada uma aplicação no Instituto de Estudos e Pesquisas Sobralense.

### **6.1 Caracterização da instituição**

O Instituto de Estudos e Pesquisa Sobralense (IEPS), é uma organização gerenciadora de cursos superior, que foi criado em 31 de maio de 1996. É uma sociedade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, regida por Estatuto e pela legislação que lhe for pertinente. O Instituto tem sede e foro na cidade de Sobral, Estado do Ceará, podendo instalar dependências, escritórios e representações em outras cidades do Brasil e no Exterior, a critério do conselho diretor.

Sua história relata com clareza o papel que o terceiro setor desempenha, cada vez mais amplo e marcante na sociedade contemporânea, realizando pesquisa, ensino e extensão e primando sempre pelo interesse público.

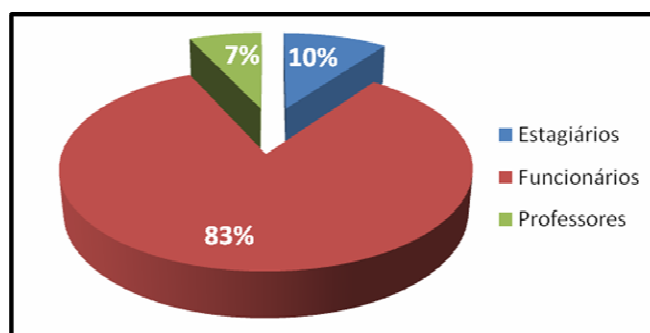
A missão do IEPS é colocar produtos, serviços e contribuições sociais à disposição da comunidade e do governo, satisfazendo suas necessidades. É através da missão que se determina qual conjunto de atividades se pretende desenvolver e, conseqüentemente, quais produtos, serviços e contribuições sociais que estarão à disposição da sociedade, exercendo, assim, a função de orientar e delimitar o campo de ação da gestão organizacional; ainda direciona a empresa ao ponto onde pretende chegar, como também está ligada diretamente aos seus objetivos institucionais e aos motivos pelos quais foi criada.

Nesse sentido, o IEPS tem por objetivo a prestação de serviços de assessoria, consultoria, execução de pesquisas de trabalhos junto às prefeituras municipais, empresas, órgãos públicos e privados, escolas e universidades, nos campos de reciclagem de conhecimento, arquitetura organizacional, cursos regulares ou extensivos, cursos de especialização e de desenvolvimento, planejamento, treinamento de recursos humanos e qualificação profissional.

A visão é perspectiva de uma organização. É o que se espera ser num determinado tempo e espaço, um plano, uma ideia mental que descreve o que a organização quer realizar

objetivamente nos próximos anos de sua existência. Seguindo este critério, o IEPS pretende ser líder e reconhecido no mercado onde atua e onde vier a atuar, transformando o meio em que se insere em uma sociedade igualitária em termos de conhecimento e, conseqüentemente, mais justa. Com relação aos valores, o Instituto trabalha segundo: relações éticas e também morais, comprometimento, inovação, criatividade e melhoramento contínuo, já que os valores de uma organização representam os princípios éticos que norteiam todas as suas ações e, normalmente, compõem-se de regras morais que simbolizam os atos de seus fundadores, administradores e colaboradores em geral.

Hoje, com 15 anos de existência, o IEPS está localizado no centro da cidade de Sobral/CE, cujas instalações físicas, apesar de ser patrimônio histórico, foram adequadas tecnologicamente para atender às necessidades e ao propósito de suas atividades. O prédio é amplo e adaptado para portadores de necessidades especiais, disponibilizando banheiros, bebedouro, biblioteca, lanchonete, salas climatizadas, ambiente de atendimentos com senhas eletrônicas e colaboradores treinados para atendimentos com qualidade dos alunos e dos articuladores de extensão, na resolução dos problemas diários. O Instituto funciona 11 horas, ininterruptamente, de segunda a sexta-feira, e, aos sábados, de 8hs às 12hs, com uma equipe de colaboradores para atendimento a eventuais ocorrências nas unidades de extensão. A equipe de trabalho é composta de 114 colaboradores, nas seguintes funções, conforme gráfico 1.



**Gráfico 1 – Recursos Humanos do IEPS**  
**Fonte: Pesquisadora**

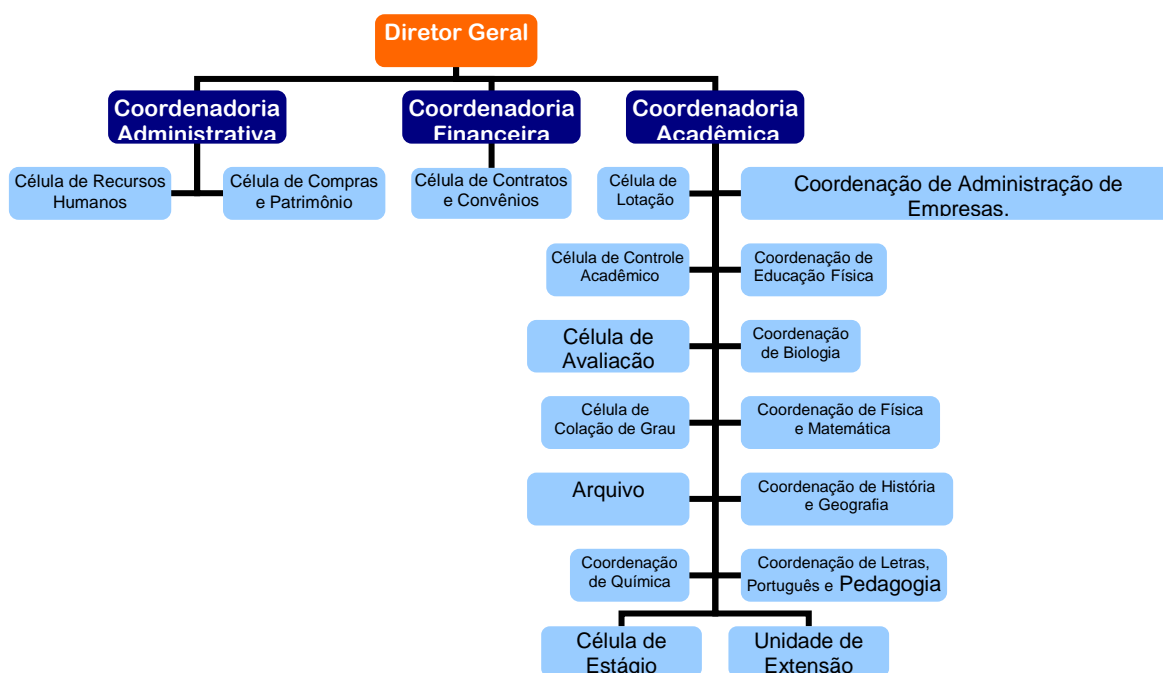
O IEPS encontra-se em 51 municípios, ressaltando-se que as instalações físicas das unidades de extensão possuem em peculiaridades diferenciadas e referentes a cada município, pois podem funcionar em colégios municipais, estaduais ou particulares, mas independentemente do local de funcionamento, todas atendendo às exigências do Conselho de Educação do Ceará (CEC) e da Comissão de Avaliação da Universidade Estadual do Vale do Acaraú (UVA).

A administração e a coordenação das atividades do Instituto são exercidas em dois níveis: pela Diretoria Geral e pelas Coordenadorias Acadêmica, Administrativa e Financeira.

A Direção Geral tem atribuições normativas, deliberativas, consultivas e fiscalizadoras, além de repassar as informações extraídas da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA), que rege e diploma todo o alunado do Instituto.

A Coordenadoria Acadêmica é responsável pelo andamento das atividades indissociáveis de ensino, pesquisa e extensão, na forma dos respectivos estatutos e regimentos. Ressalta-se que a Coordenação Acadêmica na execução das atribuições é auxiliada pelas coordenações de área, pelos articuladores das unidades de extensão e pelas células de assessoria, como também o conjunto de serviços, desde as inscrições para o processo seletivo até a diplomação do discente.

A Coordenadoria Administrativa é dividida em dois departamentos: é responsável pela célula de Recursos Humanos; pela conservação das instalações, aquisição e entrega de material de expediente, máquinas e equipamentos na sede e em todas as unidades de extensão que dão andamento a atividade fim do instituto. A Coordenadoria Financeira é responsável por todo recebimento de matrículas, mensalidades, processo seletivo demais receitas oriundas da atividade- fim da organização. A figura 11 mostra a estrutura organizacional do IEPS. Para melhor conhecimento, apresenta-se tudo o que foi relatado acima, de forma bastante detalhada.



**Figura 11 - Organograma do IEPS**  
 Fonte: Pesquisa Direta (2010)

O IEPS conta com 7.097 alunos, sendo 4.927 nos cursos de licenciatura, 1.506 nos cursos de bacharelados e 664 nos tecnológicos. Pelo fato de não se trabalhar com um quadro fixo de docentes, existem atualmente 3586 professores cadastrados, dos quais cerca de 16% têm doutorado, 35% mestrado, 39% tem especialização e 10% graduação. Compõe ainda o IEPS um quadro 71 funcionários técnico-administrativos, dos quais cerca de 30% têm nível superior.

O IEPS oferece, nos diversos ramos do conhecimento, 12 licenciaturas, 02 bacharelados e 02 graduações tecnológicas. Além dos cursos citados, são ofertados 07 cursos de pós-graduação. Com relação às atividades de pesquisa e extensão, são desenvolvidas pelas coordenações de área, utilizando, quando necessário, o apoio da UVA, da Coordenadoria Acadêmica do IEPS, dos laboratórios portáteis, fazenda experimental e aulas de campo.

O IEPS, por funcionar de forma diferenciada, apesar de atuar em 51 unidades de extensão, vai de encontro às mudanças e regimentos adotados pela UVA, e de acordo com a nova LDB, que propiciam alterações no espaço universitário, onde faculdades inteiras foram transferidas e concentradas em um só campus.

A cooperação interorganizacional, entre o IEPS e as unidades de extensão, garante o funcionamento do Instituto, fazendo crescer o números de alunos, respectivamente, de cursos, turmas e novos municípios. Conta com sistema de automação, composto por: administração de recursos humanos, sistema acadêmico, administração financeira, administração de material e patrimônio, sistema de colação de grau e administração das bibliotecas.

## **6.2 Aplicação do método**

Neste item, é apresentada uma proposta de apuração de custo para as Instituições de Ensino Superior que auxiliam as universidades públicas, tendo como base outros modelos já testados e viabilizados em instituições federais do ensino superior no Brasil, mas principalmente a proposta de Peter (2001).

A escolha para a aplicação do método proposto no Instituto de Estudos de Pesquisas do Sobralense (IEPS), situado na cidade de Sobral/CE, entre os demais existentes no referido Município, se deu com base nos seguintes critérios:

- a instituição é pioneira em Sobral/CE e na zona norte;

- a facilidade da pesquisadora em obter as informações necessárias à realização da pesquisa, por trabalhar nessa unidade; e
- o apoio demonstrado pela direção do Instituto na realização da pesquisa.

De posse dos pré-requisitos citados e por intermédio desse estudo alicerçado pela investigação bibliográfica realizada sobre os métodos de custeio e gestão estratégica, esta pesquisa verificou a importância de cada característica apontada por Peter (2001). Como resultado dessa análise, foram realizadas as seguintes etapas e os aspectos a seguir.

### **Etapa 01: Definição do escopo**

Na definição do escopo do projeto ABC para a referida instituição, foram analisadas as suas unidades organizacionais com intuito de reconhecer a existência de células que possuem funcionamento independente do núcleo central do IEPS. Na existência de tais, essas unidades poderão implementar seu próprio modelo de ABC, baseando-se nas peculiaridades das atividades desenvolvidas.

Para maior clareza das ações, propôs-se a existência de 01 célula organizacional de Controladoria, na qual o gestor do projeto é um *controller*, vinculada à Diretoria Geral, a qual deve ser responsável pela implantação do projeto. Essa unidade deve ser composta da seguinte forma: um contador, um administrador, um economista, um engenheiro, o analista de sistema e programador, sendo esses dois últimos do próprio Instituto. O processo para uma melhor efetividade deverá ainda ser assessorado por docentes que desenvolvam pesquisas nessa área de conhecimento.

Diante da exposição de atividades e da complexidade do projeto, é necessário, para andamento adaptação de um espaço para a realização dos trabalhos, cinco *notbooks* com acesso à *internet*, impressora e demais recursos, como material de escritório e alguns serviços de terceiros. É importante ressaltar que o projeto abrange gastos efetuados com recursos vindos do orçamento do Instituto, pois este não possui registros de recursos oriundos de outras fontes.

### **Etapa 02: Definição de objetivos e resultados esperados**

O objetivo do projeto ABC é prover informações físicas e monetárias sobre o custo das macroatividades desenvolvidas, para melhoria da eficácia da gestão, sob a óptica do

custeio de atividades, ou seja, ABC de primeira geração. Traduzindo o pensamento de Peter (2001, p. 202), e levando em consideração as peculiaridades da instituição o projeto visa: melhoria dos recursos; redução de desperdícios e avaliação dos custos das atividades administrativas e de suporte, principalmente das unidades de extensão.

Na implementação do processo ocorreram tomadas de decisões sobre eventos importantes baseadas nos resultados, tais como: terceirizar atividades, disponibilizar/alocar recursos financeiros para as atividades, definir novas dimensões da força de trabalho, dentre outros. Assim, é importante avaliar se as perspectivas propostas no modelo original do ABC privilegia as particularidades da organização pesquisada.

Para alcançar as perguntas orientadoras da pesquisa e os objetivos deste estudo, foi proposto um modelo que se volta para o custo das atividades que levam à prestação de serviços, tais como: aulas ministradas; trabalhos envolvendo pesquisa e extensão, fazendo avaliação do custo dessas atividades e compará-las com as atividades de apoio como a limpeza e a própria administração, mudanças nos processos poderão ser surgidas e esforços concentrados nos aspectos que realmente contribuem para a eficiência da organização. (PETER et al., 2003).

Nessas circunstâncias, espera-se que a aplicação do método no IEPS, possa decompor as células organizacionais, visualizadas no escopo do projeto. Assim será obtido o custo das atividades secundárias e primárias dentro das unidades.

### **Etapa 03: Definição do objeto de custeio**

Após ter definido o escopo, os objetivos e resultados esperados, esta etapa consiste em definir os objetos de custos. No entender de Ching (1997), a finalidade para a qual a informação sobre o custo é necessária e conhecida como objeto de custo, que pode ser o produto, o cliente, o fornecedor, o setor de mercado ou a infra estrutura.

Nesse sentido, para identificar como objeto de custeio as macroatividades relevantes desenvolvidas nas diversas células organizacionais contempladas nas etapas 1 e 2 desse trabalho, é de fundamental importância entender a essência do desenvolvimento do projeto, buscando coerência do que se propõe e o que se executa, sem produzir conflitos de objetivos e reafirmar a razão de sua existência.

Ressalte-se que este trabalho busca apresentar no seu objeto de custeio as atividades relevantes desenvolvidas no IEPS, por unidade organizacional e, conseqüentemente, das unidades de extensão.

#### **Etapa 04: Identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas – Dicionário de Atividades para IEPS**

Para elaboração e adaptação do dicionário de atividades, apresentado nos apêndices de D a SS, foram consideradas a coleta de informações para identificação e análise das atividades, por meio de observações em visitas às células organizacionais (Diretoria, coordenadorias, unidades de extensão e células de assessorias), de aplicação de questionários, reuniões com os pesquisados, entrevistas e mini palestra, a fim de selecionar as atividades e processos relevantes realizados em cada uma dessas células.

Peter (2001) corrobora com Nakagawa (1994), para a definição do escopo do projeto, faz-se necessária a definição da forma de coleta de informações necessárias ao desenho do ABC, sendo as que seguem as técnicas mais utilizadas:

- observação: forma rápida e econômica de se obter informações sobre atividades que se quer analisar, mas não é fácil e nem suficiente para se obter tudo o que se necessita; serve apenas como complemento. Deve ser de forma rápida e econômica de obter informações sobre as atividades que se intenta analisar, não sendo fácil de se realizar e nunca será suficiente para tudo o que se necessita, podendo complementar informações obtidas mediante outras técnicas;

- registro de tempos: é uma técnica simples, porém trabalhosa, que requer um registro para cada atividade que se tenciona analisar. Por amostragens periódicas, associadas e entrevistas, pode-se organizar uma matriz de atividades e de tempos gastos com cada uma delas;

- questionários: é, normalmente, a técnica mais utilizada e viável, quando o número de pessoas a serem entrevistadas é muito grande. Os questionários possibilitam informações mais consistentes, haja vista que os gerentes terão mais tempo e privacidade para preenchê-los;

- *storyboards*: trata-se da reunião de um grupo de pessoas para a discussão e solução de problemas, mas pode ser utilizada também para o desenho e coleta de informações do ABC;

- entrevistas: é um elemento-chave para o desenho e implementação do ABC, conduzidas sob a forma de diálogo, pois as informações fluem nos dois sentidos, possibilitando melhor conhecimento sobre o ABC. Apesar de mais demoradas e mais caras, as entrevistas são mais eficazes para o sucesso na implementação do ABC.

Das técnicas ora listadas acima, o IEPS aderiu aos seguintes critérios avaliativos demonstrados no Quadro 4, para identificação, análise e posterior classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma dessas unidades:

<b>Crítérios de Avaliação</b>	<b>Etapas</b>	<b>Grau de Implementação</b>
<b>1ª Ação</b> - Reuniões com o grupo definido no escopo	- comprometer a alta gerência;	parcialmente contemplado
	- avaliar a necessidade na implementação	parcialmente contemplado
<b>2ª Ação</b> - Palestra proferida pela Profª Esp. Rogeane M. Ribeiro	- conceituar o tema;	amplamente contemplado
	- expor a importância da implementação; planejamento; execução; avaliação para assegurar sua continuidade	amplamente contemplado
	- capacitar a equipe.	amplamente contemplado
<b>3ª Ação</b> - <i>Storyboards</i>	- participação dos profissionais ligados diretamente a implantação do método;	amplamente contemplado
	- discussão e soluções de problemas.	parcialmente contemplado
<b>4ª Ação</b> – Entrevistas	- conduzidas sob forma de diálogos junto aos responsáveis pelas células	parcialmente contemplado

**Quadro 4 - Critérios de avaliação de abordagens de implementação do ABC.**

Fonte: Elaborado pela autora.

As quatro ações avaliativas aconteceram no período de novembro a dezembro de 2010 e foram de enorme importância para o conhecimento do sistema de custeamento ABC, fortalecendo a coalizão dentro do Instituto.

A execução da 1ª ação, percebeu-se que produziu uma expectativa favorável entre os gestores tornando-se notável que a alta gerência recebeu a proposta de implementação do ABC de forma positiva, sendo do conhecimento de todos a importância da nova forma de gerenciar os custos da instituição, no entanto, à medida que as reuniões aconteciam, detectou-se que eles não se preocupavam com a avaliação e implementação de melhorias na metodologia abordada, com exceção de alguns que descrevem, parcialmente, no **Quadro 4**, na etapa de grau de implementação.

Percebe-se o risco de alguns gestores acharem que basta seguir o roteiro proposto na Figura 9 e implantar a nova metodologia, com o intuito de obter resultados positivos. Na realidade, isso é bastante negativo para a implementação do sistema. Consideram necessárias as condições que justificam a implementação, como também necessidades de aperfeiçoamento contínuo, que podem ser sistematizadas mediante avaliações periódicas embutidas no projeto da implantação do custeio.

No cumprimento da 2ª ação, preocupou-se com a exposição do tema, que se considera relativamente novo para muitos profissionais. Então, optou-se pela exploração do tema em três dias de palestras proferidas pela autora, que tratou diretamente da conceituação do tema, sua valia em qualquer organização e a forma de ações na implementação. Outro assunto abordado na apresentação foi a importância de sua continuidade, e o acompanhamento através de avaliações periódicas e para futuras melhorias, assegurando aperfeiçoamento contínuo.

Na observância da 3ª ação, em que se tratou do método *storyboards*, segundo Nakagawa (1994): “[...] geralmente utilizada para discussão e solução de problemas, através da reunião de um grupo de pessoas diretamente envolvidas com eles [...]”.

Aconteceram três reuniões, com os profissionais diretamente envolvidos no processo. Nessa etapa não acontecem as discussões e possíveis soluções para os problemas apresentados, levando em consideração os objetivos do projeto, as características do IEPS e o grau de precisão de implementação do ABC. A referida ação foi amplamente contemplada por parte dos participantes, podendo-se considerar que a utilização dessa técnica foi muito útil para o desenho da metodologia proposta.

A 4ª ação, considerada a mais demorada, foi conduzida sob forma de diálogo/entrevista com o grupo envolvido, constituindo elemento-chave para implementação do custeio, principalmente para instituições que estão adotando a metodologia pela primeira vez, como é o caso do IEPS.

A entrevista realizada nesse trabalho foi a do tipo estruturada/padronizada, que, de acordo com Mattar (2009), se caracteriza pelo fato de, no momento de sua realização, o entrevistador e o contato se orientam por um roteiro previamente elaborado e conhecido.

O roteiro da entrevista foi enviado previamente, por *e-mail*, aos nove profissionais envolvidos diretamente com o processo de implementação, ou seja, os respondentes foram os que exerciam funções gerenciais, administrativas, pedagógicas e de assessoria. Com intuito de ter-se repostas consistente às questões privilegiadas, cujo teor das repostas oferecidas foi contributivo para ampliação e o aprofundamento do exercício de interpretação, indispensável na compreensão do tema investigado.

Para analisar as questões propostas, buscou-se formular uma entrevista, com perguntas abertas, conforme **Apêndices A, B e C**, com base no Quadro 5, na página seguinte, levando em consideração os assuntos *versus* os objetivos. É de intenção da autora diagnosticar a situação atual e a visão estratégica futura do IEPS.

Assuntos	Objetivos
Aspectos Gerais	Objetivou-se extrair informações de cunho geral sobre a administração quanto à dinâmica dos controles internos e sua interação com o planejamento estratégico do IEPS, observando o grau de envolvimento de todas as coordenadorias e a direção geral com esses mecanismos de controle.
Relatórios Financeiros e Qualidade dos Dados	Buscou-se aferir a qualidade e integração dos dados disponibilizados nos possíveis sistemas de custos e se os mesmos atendem aos requisitos legais de auditoria, como também da direção e coordenadoria.
Gastos com Serviços e Cliente	Por fim tentou-se verificar a capacidade da instituição de acompanhar os seus custos com produtos e clientes, se a instituição utiliza rateio de custos e receitas de suas atividades por centros de resultados, tanto dos custos diretos, como os indiretos (overhead), se aloca e levanta os custos por atividade ou processo (ABC), bem como a confiabilidade de todas essas informações.

**Quadro 5 - Blocos de perguntas (Assuntos versus Objetivos).**

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998).

Tratar-se-á da exposição dos resultados referentes à entrevista semi estruturada dos Apêndices **A**, **B** e **C**.

A análise foi realizada conforme critérios apresentados na metodologia proposta. Os resultados foram baseados segundo as respostas obtidas no instrumento de coleta dos dados, o qual proporcionou a visualização e análise da situação da forma de tomada de decisões baseada nos custos que o IEPS possui atualmente, como o mesmo é visto pela comunidade acadêmica e o patamar em que se encontra. Serão discutidas aqui apenas as questões relevantes à elaboração do custeio baseado em atividade do instituto.

Propositalmente, foram apresentadas algumas perguntas sobre conhecimento de “custos”. Tem-se consciência de que existe pouca afinidade com o assunto. Então não foi surpresa a totalidade de respostas negativas, mas foi animadora a verbalização dos respondentes do desejo de conhecer profundamente o assunto para futura implementação.

Nesse âmbito, os gestores deixaram transparecer que perceberam a importância dos sistemas de custeios dentro do cenário econômico que demanda informações relevantes relativas a atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Os questionários foram enviados por *e-mail*, e as nove respondentes procuraram a autora para solicitação de se reunirem com intuito de responder em grupo, pois seria mais viável, visto que, como já explanado, anteriormente, todos possuíam pouca afinidade com o assunto, exceto a responsável pela Coordenadoria Acadêmica, por conta de sua formação.

A primeira entrevista foi relativa aos **aspectos gerais**, que objetivava extrair informações de cunho geral sobre a administração quanto à dinâmica dos controles internos e sua interação com o planejamento estratégico do IEPS, observando o grau de envolvimento de todas as coordenadorias e a direção geral com esses mecanismos de controle.

Os nove respondentes, com relação as perguntas de 01 a 07, do Apêndice A, afirmaram que a organização não possui planejamento estratégico, e que durante esses dez anos que atua no mercado de gerenciamento de curso voltados à educação superior, foi contratada uma empresa de consultoria para reavaliação e possível implantação de processos internos em 2008, mas, após a conclusão dos trabalhos pelos consultores, engavetou-se a proposta, deixando de lado o pensamento do processo de planejar estrategicamente as habilidades e competências na tomada decisões nesse setor de tanta concorrência. Para Michael Porter (1986), pensamento estratégico é um processo organizado para olhar as informações sistemática e analiticamente, visando ao desenvolvimento da estrutura de uma organização.

Ressaltaram ainda, todos os respondentes, que quando se fala em planejamento estratégico, se pensa no todo, e esse todo inclui ter qualidade nas ações do IEPS, tais como; ensino com qualidade, professores e material didático atualizados, infra-estrutura que possa abrigar discentes e docentes confortavelmente para adequado repasse do conhecimento e preparação para o mercado de trabalho. Essa política de oferta de ensino com excelência reflete diretamente nas estratégias da análise do custo-benefício, e diante das palavras dos respondentes a organização não possui concepção estratégica.

Com base na entrevista foi constatado que a organização não executa superintendência de forma minuciosa, ou seja, nas células organizacionais ou centro de custos, dos seus negócios, sendo assim, percebe-se que ela não reconhece seu direcionadores de custos.

Foi levantada a questão de como é realizado o acompanhamento dos custos das disciplinas ofertada, já que o IEPS atua em 51 unidades de extensão, trabalhando de forma totalmente presencial, tendo, ainda que, além de pagar carga horária integral da disciplina, efetuar pagamento ao docente, de descolamento, hospedagem e alimentação. Nesse momento, detectou-se um silêncio por parte dos respondentes, talvez como forma de reflexão ou preocupação, mas que, ao término dessa cessação de comunicação, houve pelos presentes uma ação de múltiplos questionamentos sobre o que fazer, como fazer, para quem fazer, quem executar, entre outras coisas, com o intuito de se alcançar uma forma de trabalho, ou metodologia de custeamento, que assegure o IEPS no mercado, já que este, empiricamente, apenas tenta, semestralmente, na abertura de novas turmas, se manter com seu número mínimo de discentes, não possuindo nenhuma ação para evitar a evasão ou resgatar alunos evadidos, sendo reconhecida por todos os pesquisados uma falha que afeta diretamente seu equilíbrio financeiro.

Portanto ao se buscar, neste estudo, um método de custeamento que auxilie o IEPS nas suas compras, processos, funções, clientes e serviços ofertados, deve-se antes de tudo planejar. Como nos explica Peter Drucker (1984), o planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas às implicações futuras das decisões presentes.

As respostas às questões de 08 A 14 mostram a ineficiência quanto ao sistema de controle nas células organizacionais, nas diretrizes traçadas e nos controles de custos. Essas respostas coincidem com as relatadas anteriormente, e se esses resultados correspondem efetivamente à real situação do IEPS, isto pode refletir uma avaliação de performance de oferta de cursos realizadas em bases imprecisas e, no mínimo, questionáveis com todas as suas potenciais consequências danosas.

Percebe-se, no contexto, que o sistema de controle de custos utilizado pelo IEPS não possui integração com as diretrizes traçadas, não oferecendo relatórios gerenciais para que consiga uma posição mais estável no mercado educacional.

O segundo instrumento da coleta de dados buscou abordar os **relatórios financeiros e qualidades de dados** do IEPS, em que se pretendeu aferir a qualidade e integração dos dados disponibilizados nos possíveis sistemas de custos e se eles atendem aos requisitos legais de auditoria, como também da Direção e Coordenadoria.

Embora os membros da direção e coordenadorias do IEPS confirmem que trabalham com sistemas de controle de custos, ao mesmo tempo, avaliam que o sistema utilizado é simplista, atendendo apenas aos aspectos legais, não tendo mecanismo de integração com as demais células, e possivelmente deixem abertura para erros no banco de dados. Ressalte-se também que os dados do controle de custos não possuem integração com as demais coordenadorias, e contemplam com maior acentuação as informações financeiras, não tendo alocação por centro de custos.

As respostas também afirmam que os relatórios financeiros não ajudam muito na gestão de custos, refletindo claro conflito de gerenciamento, pois apesar do sistema de custos atual não ser integrado entre as células organizacionais, os respondentes afirmam que o IEPS qualifica o banco de dados como adequado para o sistema de controle de custos às necessidades de geração de relatórios financeiros, e afirmam que ele, com alguns ajustes, pode aumentar a acessibilidade e reduzir os custos dos processos de implantação dos novos serviços/cursos e manutenção dos existentes.

Na última etapa da aplicação dos questionários, tentou-se verificar a capacidade da instituição de acompanhar os seus **custos com produtos e clientes**, se as instituições prestadora de serviços educacionais utilizam rateio de custos e receitas de suas atividades por

centros de resultados, tanto dos custos diretos, como os indiretos, se alocam e levantam os custos por atividade ou processo, bem como a confiabilidade de todas essas informações.

Observou-se uma deficiência quanto ao entendimento desta etapa, pois a dificuldade de interpretação das perguntas foi notória, porém, a pesquisadora mais uma vez se procedeu a interpretação de cada questão para que o grupo pudesse dar o retorno mais fiel possível com a realidade.

Às respostas com relação as questões de **01 a 08 do Apêndice 3**, mostram-se fortemente coerentes. A instituição não aloca seus custos a centro de custos, visto que os responsáveis nem possuem conhecimento do que realmente seja uma alocação, e que até podem realizar essa ação sem uma padronização, ou seja, aleatoriamente.

Os custos diretos ou indiretos não são alocados nem a atividade, departamento ou disciplina. Diante dessa situação, é retratado um quadro que mostra as dificuldades que o IEPS enfrenta com relação aos seus custos, seja direto ou indireto; esses custos não são alocados como relatado anteriormente, nem como base de rateio, apesar de serem custos significativos.

À vista dos três questionários aplicados é possível classificar que os sistemas existentes na instituição atendem apenas às necessidades de geração de relatórios financeiros, os quais não contemplam o objetivo do estudo, pois não atendem as necessidades de gestão; controle operacional e estratégico. Embora limitado, apresentou-se da parte dos respondentes interesse em implementação do custeio ABC.

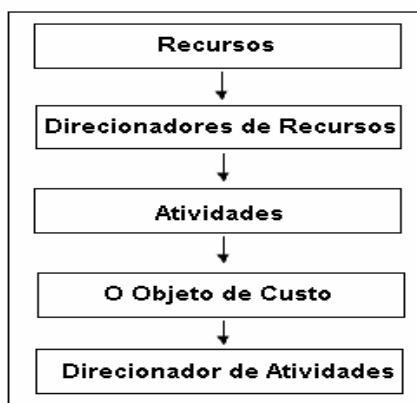
É claramente ausente o uso de algum dos métodos de custeamento apresentados anteriormente, falta tratamento adequado para controle de custos, mesmo em termos funcionais, e o que parece pior, inexistência de alocação de custos diretos e indiretos.

A pesquisa realizada teve seus resultados limitados pela falta de conhecimento aprofundado do tema aqui proposto, e a maioria buscando evitar evidenciar ou fornecer informações que julgassem o IEPS desequilibrado economicamente.

Sugere-se, para trabalhos futuros, rever a metodologia de forma a garantir maior treinamento sobre o assunto aos respondentes, antes da aplicação da coleta de dados e conseqüentemente, maior liberdade para respostas, melhor refletindo a realidade da Instituição.

Após aplicação, coleta e análise de dados, foi realizado o levantamento das atividades e os processos relevantes para aplicação da metodologia ABC. As atividades e os processos devem ser documentados e colocados de forma a facilitar a compreensão da seqüência e momento em que ocorrem, sendo o uso de fluxogramas, conforme Figura 6, uma

maneira de transmitir maior transparência ao processo como um todo, ou seja, uma forma simples de se agrupar as atividades.



**Figura 12 - Modelo de Fluxo de Custos ABC.**  
**Fonte: Nakagawa (1994).**

Para identificação das atividades significativas de uma empresa e análise em detalhe de seus custos e desempenho, é empregado um conjunto de técnicas, que, segundo Brimson (1996):

[...] uma auditoria de como a empresa funciona no presente, conduzindo ao planejamento de atividades para determinar os recursos (e, portanto, as habilidades e nível de pessoal) necessárias para apoiar determinado nível de atividades de serviços e indicar como os processos do negócio podem ser modelados pela eliminação de atividades redundantes e de desperdícios.

Tendo todas as atividades documentadas e validadas pelos responsáveis pela execução, é imprescindível, a formulação de um “dicionário de atividades”, garantindo o controle de todas as informações referentes a cada atividade. Sua utilização permite total compreensão de cada atividade identificada.

Peter et al. (2003) ainda citam que o critério para determinar a relevância depende do nível de detalhamento que se pretende obter, levando-se em conta a relação custo  $\times$  benefício da geração da informação. Ainda segundo os autores, deve-se evitar detalhamento excessivo, considerando que o foco não é a exatidão, mas a relevância dos valores identificados.

Para Martins (2008), a atribuição dos custos às atividades deverão ter como prioridade, além dos critérios bastantes sólidos, como segue:

- alocação direta quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos custos com certas atividades;

- rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos; e

- rateio é a última das formas de distribuição dos custos por atividade e somente se realiza quando da impossibilidade de proceder nas formas anteriores.

A classificação das atividades foi realizada após uma análise detalhada dos processos, constando uma série de pesquisas técnicas feitas *in loco*, devem ser classificadas em atividades secundárias e atividades primárias, de acordo com a sua relação direta ou indireta com a atividade fim do IEPS.

O dicionário das atividades, conforme **Apêndice D a SS**, de acordo com Hansen e Mowen (2001), é uma lista de definições padronizadas das atividades desempenhadas por uma empresa, no qual se nomeia a atividade, descrevem-se as tarefas as classifica as mesmas como operacionais ou de apoio, lista os usuários e identifica os direcionadores de atividade, mas antes da realização do dicionário foi efetuada a classificação das atividade conforme os Quadros 7 a 12

Diversas considerações podem ser feitas das informações obtidas quando da aplicação do modelo na organização em foco, tendo como princípio a comparação dos custos das atividades primárias e secundárias que estão elencadas conforme os Quadro 7 a 12, mas sendo de extrema importância, antes de demonstradas graficamente, conhecer as definições. Segundo Martins (2008), as atividades **primárias** são aquelas que contribuem diretamente para a missão da Instituição, enquanto as **secundárias/auxiliares** são aquelas que apóiam atividades primárias e incluem gerência, administração, conselhos e outros.

Foram identificadas 49 atividades, sendo 05 primárias, 17 primárias/auxiliares, 27 secundárias/auxiliares que são segregadas em atividades acadêmicas conforme Quadro 6, constante no Anexo I. As atividades primárias estão subdivididas em centro de custos de ensino, pesquisa e extensão. Já as secundárias subdividem-se em administração geral, finanças, recursos humanos, materiais e patrimônio.

Para Kaplan (1998), a identificação de atividades culmina com a criação de um “Dicionário de Atividades” que relaciona e define o grau de atividades executado na instalação da produção e, por meio da pesquisa com o grupo envolvido, foi traçado o mapa dos processos com a definição das atividades executada na instituição, formando-se, conforme Apêndices de D a SS, o modelo proposto para o IEPS.

### **Etapa 05: Identificação e seleção dos fatores de consumo de recursos pelas atividades ou direcionadores de custos**

De acordo com Peter et al (2003), esta etapa consiste em identificar e selecionar o direcionador de custos para cada atividade, que deverá representar a melhor relação entre a ocorrência do custo e a produção daquela atividade. O direcionador deverá ser a medida da atividade. Sua análise envolve exame e quantificação, bem como a explicação de seus efeitos sobre a atividade. Deverão ser selecionados com base no grau de correlação com o consumo de recursos, observando-se também a possibilidade de coleta de processamento.

Para Horngren, Foster e Datar (2000), quanto maior for a variedade de produtos e de escala, maiores serão as distorções da abordagem por centro de custos, onerando os custos indiretos de produção de forma acentuada em bens de grande volume de produção e de forma leve nos de pequena produção. Conforme exposição de Pamplona (1997), apresenta-se, nos Quadros de 6 a 11, o levantamento dos centros de custos da presente instituição prestadora de serviços, em que se observem as atividades e seus direcionadores que deverão ser a medida da atividade.

Dessa forma, para identificação dos direcionadores das atividades dos Quadros 6 a 11, foi necessário por parte da autora a visita durante três dias do mês de dezembro ao Instituto, com intuito de realizar questionamentos pertinentes baseados nos quatro parâmetros de Kaplan (1998), juntos aos responsáveis por cada célula.

A princípio percebeu-se a falta de conhecimento dos pesquisados sobre o assunto abordado, mesmo com o acompanhamento anteriormente mediante palestras, reuniões e *storyboards*. É oportuno ressaltar que a linguagem utilizada pode ter ensejado a complicação no entendimento das perguntas.

Nesse sentido, foi necessária a realização de mais uma rodada de reunião com o grupo para maiores explicações sobre as definições, objetivos e utilização dos parâmetros referentes aos direcionadores de custos dentro das atividades dos centros de custos do IEPS.

O quadro a seguir contém o resultado dos questionamentos realizados junto aos responsáveis pelas células organizacionais, sendo utilizada a metodologia baseada em Peter et al (2003).

Para se atingir o objetivo da pesquisa, foi necessária a realização de debate em forma de mesa redonda, quando se delinearem as definições de “centro de custos”, o processo do levantamento das “atividades” exercidas por departamento, para que eles pudessem definir os “direcionadores” e, conseqüentemente a mensuração da quantidade de recursos

consumidos por uma atividade. Foram sugeridos aos respondentes alguns itens de “direcionadores”, para que não houvesse muitas opções diferenciadas e aleatórias, dificultando assim o objetivo da pesquisa. A seguir teremos a apresentação do levantamento dos direcionadores das atividades.

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
DIREÇÃO GERAL	Desenvolver visão e estratégia	Horas consumidas
	Formular a política geral do IEPS	Horas consumidas
	Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	Horas consumidas
	Superintender os negócios do IEPS e a estratégia de sua organização	Horas consumidas
	Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	Horas consumidas
	Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	Horas consumidas

**Quadro 6 - Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Direção Geral.**

Fonte: Adaptado Borges e Silva (2000).

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
COORDENADORIA ADMINISTRATIVA	Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	Horas consumidas
	Gerenciar recursos de informação e de RH.	Horas consumidas
	Gerenciar distribuição de pessoal.	Horas consumidas
	Desenvolver e treinar funcionários.	Horas consumidas
	Gerenciar recursos físicos.	Horas consumidas
COORDENADORIA ADMINISTRATIVA	Medir desempenho organizacional.	Horas consumidas
	Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	Horas consumidas
	Administrar compras.	Horas consumidas
	Implementar segurança e controle de sistemas.	Horas consumidas
	Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	Horas consumidas
	Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	Horas Consumidas
	Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)	Horas consumidas
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	Horas consumidas	

**Quadro 7 - Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria Administrativa.**

Adaptado Borges e Silva (2000).

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
COORDENADORIA ACADÊMICA	Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	Horas consumidas
	Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	Horas consumidas
	Gerenciar o setor de registros acadêmicos	Horas consumidas
	Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	Horas consumidas

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
COORDENADORIA ACADÊMICA	Gerenciar as coordenações de área.	Horas consumidas
	Gerenciar a célula de avaliações docentes.	Horas consumidas
	Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	Horas consumidas
	Apoiar as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão	Horas consumidas

**Quadro 8 - Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria Acadêmica. Adaptado Borges; Silva (2000).**

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
COORDENADORIA DE ÁREA	Realizar planejamento acadêmico	Horas consumidas
	Administrar as Unidades de Extensão	Horas consumidas
	Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	Horas consumidas
	Prestar assessoria educacional	Horas consumidas

**Quadro 9 - Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria de Área. Fonte: Adaptado Borges; Silva (2000).**

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
COORDENADORIA FINANCEIRA	Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	Horas consumidas
	Conduzir o controle interno.	Horas consumidas
	Análise financeira de alunos	Horas consumidas
	Gerenciar recursos financeiros.	Horas consumidas
	Controlar abastecimento dos veículos	Horas consumidas
	Atendimento de alunos e articuladores.	Hora consumidas
	Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	Horas consumidas

**Quadro 10 - Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos da Coordenadoria Financeira. Fonte: Adaptado Borges; Silva (2000)**

<b>GRUPO 02: CENTROS DE CUSTOS DE ATIVIDADES SECUNDÁRIAS</b>		
<b>CENTRO DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
<b>COORDENAÇÕES</b> - Administração - Biologia - Ciências Contábeis - Educação Física - Física - Geografia - Tecnológicos - História - Letras - Matemática - Pedagogia - Português - Química	Realizar planejamento acadêmico	Horas consumidas
	Administrar as Coordenações de Área e Unidades de Extensão	Horas consumidas
	Coordenar curso de graduação e graduação tecnológica	Horas consumidas
	Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	Horas consumidas
	Prestar assessoria educacional	Horas consumidas
		Horas consumidas

**Quadro 11 - Levantamento dos direcionadores das atividades dos centros de custos das Coordenações.**  
**Fonte: Adaptado Borges; Silva (2000).**

<b>GRUPO 03: CENTROS DE CUSTOS DAS ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>		
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>DIRECIONADORES</b>
UNIDADE DE EXTENSÃO	Realizar ensino	Horas consumidas
	Realizar Pesquisa	Horas consumidas
	Realizar Extensão	Horas consumidas

**Quadro 12 - Levantamento dos direcionados das atividades primárias das Unidades de Extensão.**  
**Fonte: Adaptado Borges; Silva (2000).**

As atividades descritas nos quadros 6 a 12 foram elaboradas com base em documentos da empresa, identificadas com base em conversas com os pesquisados. Percebe-se que os respondentes tiveram as mesmas respostas, mas, após alimentados os quadros 6 a 12 e apresentados em forma de *power point*, para a segunda análise, eles tiveram a certeza que de todas as “atividades” realmente tinham como “direcionador” horas consumidas, ou, melhor exprimindo, sempre seria necessário calcular o consumo/volume de horas.

Após definir os centros de custos, teve-se condições de determinar o custo unitário do direcionador e o custo dos produtos por atividades pela seguinte sequência de cálculos (MARTINS, 2008, p. 108):

1. Custo Unitário do Direcionador ou Taxa do Direcionador,

$$\frac{\text{Custo Total da Atividade}}{\text{Quantidade Total de Direcionadores da Atividade}}$$

2. Custo da Atividade Atribuído ao Produto,

$$\text{Custo Unitário do Direcionador} \times \text{Quantidade de Direcionadores do Produto}$$

3. Custo da Atividade por Unidade de Produto,

$$\frac{\text{Custo da Atividade Atribuído ao Produto}}{\text{Quantidade Produzida}}$$

Em seguida, acha-se o custo total de cada unidade de extensão para o IEPS. Após os levantamentos, alocam-se todos os custos unitários dos direcionadores de atividades, formando-se o total dos custos de cada curso e de cada aluno, podendo o IEPS identificar os cursos mais proveitosos e os que oferecem mais ônus.

Diante das considerações, este sistema ABC, juntamente com um plano de contas elaborado adequadamente para a empresa em questão, poderão fornecer vários relatórios financeiros/contábeis que oferecerão à Direção Geral e coordenadorias condições para avaliar as informações quanto ao desempenho dos cursos oferecidos pelas IEPS, sendo que, por meio do resultado operacional e da lucratividade, poderão ser confrontado resultados de vários períodos e com base nessa ação, realizar planejamentos.

De acordo com Kraemer (2000), a implantação de um sistema ABC envolve mudança de paradigma, pois este sistema servirá de base para decisões estratégicas e pedagógicas da instituição. Em determinado semestre um curso apresenta *déficit*, poderá trabalhar com este resultado, verificando as suas origens e planejando metas para o futuro.

Percebe-se que a implantação e a utilização do custeio ABC possibilitarão aos gestores a possibilidade de obter informações com um maior grau de detalhamento e precisão, viabilizando também a otimização dos recursos existentes no IEPS. Para se dar andamento ao estudo, na próxima etapa, será realizada a atribuição dos custos às atividades.

#### **Etapa 06: Cálculo do custo das atividades**

Esta etapa consiste na apuração do custo das atividades das células organizacionais e em seguida a realização a alocação dos custos às atividades relevantes realizadas em cada unidade organizacional.

Para a realização do processo, foram descartados os valores referentes à depreciação, pelo fato da impossibilidade de informação com a devida confiabilidade sobre os bens pertencentes ao IEPS, espalhados em suas 51 unidades de extensão e na própria sede. Apesar do registro de entrada ser preciso, existem inconsistências no inventário contábil.

Os custos das células organizacionais deverão ser identificados mediante levantamento dos elementos de custo de cada unidade, subdivididos nos seguintes grupos: custos das unidades organizacionais; gasto com pessoal; gastos com material de consumo, gastos com serviços de terceiros (docentes convidados pro tempo determinado e demais serviços). A partir desses valores, procura-se relacionar esses custos às atividades por meio dos direcionadores de estágio.

Martins (2008), define direcionadores de recursos ou primeiro estágio como o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Ele identifica a maneira como as atividades consomem recursos e servem para custeá-las, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. Os direcionadores de recursos respondem às seguintes perguntas: “o que é que determina ou influencia o uso destes recursos pelas atividades?” Ou “como é que as atividades utilizam-se destes recursos?”.

Para melhor aplicação do modelo, deverão ser feitas algumas adaptações na estrutura organizacional. A seguir trataremos da *Apuração dos Custos das Unidades Organizacionais*.

Conforme o modelo sugerido, tivemos na primeira etapa de determinação dos custos das células organizacionais a coleta de dados referentes ao exercício de 2010 para a alimentação do sistema ABC, sendo extraídos diretamente das unidades responsáveis, e em poucos casos no setor contábil.

No sistema utilizado na Contabilidade do IEPS, as informações não são registradas de forma separada, ou seja, de qual foi a unidade beneficiada com a aplicação dos recursos, nem para quais atividades os recursos foram empregados, conforme se apresenta abaixo.

- **Gastos com pessoal e encargos sociais** : para reunião dos dados referentes aos gastos com pessoal referentes ao exercício financeiro de 2010, foi solicitada à Coordenadoria Administrativa, a qual é composta pela Célula de Recursos Humanos e Célula de Materiais e Patrimônio, sendo aprovada pelo diretor geral. As informações foram repassadas contendo todas as informações pertinentes para o andamento do estudo, ou seja constando categoria funcional, se docente ou técnico-administrativo, local de trabalho (sede ou unidade de extensão), e tempo de serviço. Ressalta-se que foram repassados os valores brutos referente aos docentes que são prestadores de serviços, como também excluído os gastos com pensionistas e inativos (categoria não existente), por a particularidade da empresa.

- **Gastos com material de consumo**: as informações referentes aos gastos com material de consumo foram requisitadas à Coordenadoria Administrativa, a qual é composta pela Célula de Recursos Humanos e Célula de Materiais e Patrimônio, e que forneceu dados dos materiais requisitados pela sede e unidades de extensão.

- **Gastos com serviços de terceiros:** as informações referentes aos gastos com serviços de terceiros foi requisitada à Coordenadoria Administrativa, foram selecionados os mais relevantes: água e esgoto, fotocopiadoras, telefonia fixa e móvel e vigilância.

O Quadro 13 apresenta os valores dos custos alocados às unidades organizacionais da IEPS, no ano (exercício) de 2010. No referido quadro, são apresentados os recursos consumidos pela instituição estudada, de acordo com os respectivos Direcionadores de Recursos e Unidades Organizacionais, definidos na pesquisa de campo.

UNIDADES ORGANIZACIONAIS	SALÁRIOS	ENCARGOS	MATERIAS DE CONSUMO	SERVIÇOS DE TERCEIROS	TOTAL
Direção Geral	85.572,24	29.779,08	21.754,79	100.117,57	237.223,68
Coordenadoria Acadêmica	353.869,08	146.675,28	12.762,10	22.323,62	535.630,08
Coordenadoria Administrativa	89.057,40	45.764,28	33.727,94	181.402,30	349.941,92
Coordenadoria Financeira	168.105,24	64.425,48	11.842,96	7.402,84	251.776,52
Coordenações de Área	87.024,00	23.262,00	14.388,90	15.355,17	140.030,07
Unidade de Extensão	2.993.335,00	777.967,77	64.873,53	328.440,45	4.164.616,75
<b>TOTAL DA INSTITUIÇÃO</b>	<b>3.776.962,96</b>	<b>1.087.873,89</b>	<b>159.350,22</b>	<b>655.041,95</b>	<b>5.679.219,02</b>

**Quadro 13 - Gastos Totais das Unidades Organizacionais do IEPS Exercício Financeiro de 2010.**  
Fonte: Adaptada de Peter (2001).

Após coletar todos os dados necessários, o quadro 13 apresenta os valores dos custos alocados às unidades organizacionais do IEPS, no ano (exercício) de 2010. Apesar das restrições encontradas para alocar os gastos das unidades organizacionais aos quatro itens (salários, encargos, material de consumo e serviços de terceiros) do instituto, os dados foram transferidos conforme documentos repassados de cada unidade solicitada; a parcela foi inserida a sua categoria de custo, que ao término foi alocada à instituição como um todo, tendo-se: (1) o grupo salários corresponde a soma dos salários do pessoal efetivo e sem vínculo; (2) encargos corresponde ao percentual referente a tabela previdenciária exigida governo, com seus respectivos encargos obrigatórias mediante categoria funcional; (3) matérias de consume equivale a toda aquisição de material de expediente, limpeza e todos os classificados para o andamento dos trabalhos da sede e unidades de extensão e (4) serviços de terceiros são os dados de acordo com as planilhas de controle repassada pelo setor responsável com gastos de telefonia, manutenção de equipamentos, vigilância, água, energia, e demais serviços contratados para o andamento das atividades do IEPS.

## **Etapa 07: Cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos ou direcionadores de custos**

Após coletar todos os dados necessários, relativos aos custos das unidades, com auxílio da Coordenadoria Financeira, e de volume de direcionadores com auxílio do superior imediato de cada unidade, foi realizada a identificação das quantidades de ocorrência do direcionador referente ao ano de 2010, conforme Quadro 14. Tem-se como exemplo a atividade “desenvolver visão estratégica do IEPS”, considerando-se quantas horas de processo ocorreram no período, e baseada nos quadros de estimativa (apêndices TT a ZZ). No estudo em foco, a seleção do direcionador foi de intensidade, auxiliou para detectar a sua taxa ou custo unitário do direcionador de cada atividade. O direcionador de todas as atividades foi “horas consumidas.”

O quadro 14 discrimina todos os centros de custos do IEPS com suas respectivas atividades e o volume de atividade total, que foram estabelecidos pelos gestores de cada centro. Baseou-se nas entrevistas (apêndices A a C) aplicadas junto aos responsáveis pelos centros de custos, tendo sido determinadas as horas trabalhadas conforme calendário do ano de 2010, pelo seguinte raciocínio: o IEPS executou suas atividades conforme calendário estabelecido pela Coordenadoria Acadêmica em consenso com a Diretoria Geral. Mediante cronograma dos dias trabalhados foram estabelecidas para a realização dos cálculos os 241 dias de trabalho letivos, 60 semanas no ano, 7 dias por semana, e de oito a dez horas diárias de trabalho. Ressalte-se que o cálculo foi realizado também com base no número de funcionários por departamentos.

<b>ATIVIDADES DIREÇÃO GERAL (01 COLABORADOR)</b>	<b>VOLUME DE HORAS ESTABELECIDAS PELOS GESTORES</b>	<b>VOLUME TOTAL DA ATIVIDADE</b>	<b>VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES SECUNDÁRIAS</b>	<b>VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>
Desenvolver visão e estratégia	120	445	349	96
Formular a política geral do IEPS	120	445	397	48
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	120	445	397	48
Superintender os negócios do IEPS e a estratégia de sua organização	100	371	323	48
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	60	222	202	20
Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	180	160	160	0

**Quadro 14 - Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Direção Geral.**

Fonte: IEPS (2010).

ATIVIDADES COORDENADORIA ADMINISTRATIVA (07 COLABORADORES)	VOLUME DE HORAS ESTABELECIDAS PELOS GESTORES	VOLUME TOTAL DA ATIVIDADE	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES SECUNDÁRIAS	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES PRIMÁRIAS
Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	120	558	558	0
Gerenciar recursos de informação e de RH.	60	279	279	0
Gerenciar distribuição de pessoal.	24	112	112	0
Desenvolver e treinar funcionários.	10	46	46	0
Gerenciar recursos físicos.	200	930	930	0
Medir desempenho organizacional.	24	112	112	0
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	200	930	930	0
Administrar compras.	554	2576	2576	0
Implementar segurança e controle de sistemas.	241	1120	1120	0
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	241	1120	1120	0
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	241	1120	1120	0
Manutenção, conservação e limpeza de infraestrutura (sede e unidade de extensão)	964	4482	4482	0
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	24	112	112	0

**Quadro 15 – Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Coordenadoria Administrativa.**

Fonte: IEPS (2010).

ATIVIDADES COORDENADORIA ACADÊMICA (22 COLABORADORES)	VOLUME DE HORAS ESTABELECIDAS PELOS GESTORES	VOLUME TOTAL DA ATIVIDADE	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES SECUNDÁRIAS	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES PRIMÁRIAS
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	241	4397	4176	16
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	60	1095	1028	16
Gerenciar o setor de registros acadêmicos	60	1095	1028	16
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	12	219	201	8
Gerenciar as coordenações de área.	1928	35173	3346	30194
Gerenciar a célula de avaliações docentes.	12	219	201	8
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	12	219	201	8

**Quadro 16 – Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Coordenadoria Acadêmica.**

Fonte: IEPS (2010).

ATIVIDADES COORDENADORIA FINANCEIRA (12 COLABORADORES)	VOLUME DE HORAS ESTABELECIDAS PELOS GESTORES	VOLUME TOTAL DA ATIVIDADE	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES SECUNDÁRIAS	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES PRIMÁRIAS
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	1928	4524	1901	2623
Conduzir o controle interno.	241	566	241	325
Análise financeira de alunos	1446	3393	1446	1947
Gerenciar recursos financeiros.	1928	4524	1928	2596
Controlar abastecimento dos veículos	482	1131	1131	0
Atendimento de alunos e articuladores.	1446	3393	1446	1947
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	2388	5604	5604	0

**Quadro 17 – Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias da Coordenadoria Financeira.**

Fonte: IEPS (2010).

ATIVIDADES COORDENAÇÕES DE ÁREA (06 COLABORADORES)	VOLUME DE HORAS ESTABELECIDAS PELOS GESTORES	VOLUME TOTAL DA ATIVIDADE	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES SECUNDÁRIAS	VOLUME DISTRIBUÍDO PARA ATIVIDADES PRIMÁRIAS
Realizar planejamento acadêmico	120	348	328	20
Administrar as Unidades de Extensão	1928	5593	5580	13
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	120	35	28	7
Prestar assessoria educacional	1928	5593	5573	20

**Quadro 18 – Volume dos direcionadores para distribuição das atividades secundárias das Coordenações de Área.**

Fonte: IEPS (2010).

A distribuição do volume total de horas para as atividades secundárias e primárias foi estabelecida pelo gestor de cada centro de custo.

#### **Etapa 08: Cálculo dos índices ou taxa de consumo de recursos pelas atividades.**

Dividindo-se o custo alocado em cada unidade pelo volume total de direcionadores da unidade no período, obtém-se a taxa média de custo unitário do direcionador da unidade; após multiplicarmos a taxa média de custo unitário do direcionador da unidade pelo volume alocado em cada atividade, então teremos o custo total de cada atividade. Seguindo o exemplo, será determinada a taxa do direcionador “ analisar processos jurídicos” multiplicando o custo unitário do direcionador. Apêndice BBB.

## 7 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O mercado educacional, encontra-se entre os variados setores da economia que atravessam por circunstâncias críticas com a rapidez da globalização. Este vivencia, nos últimos anos, várias modificações que, de acordo com as tomadas de decisões, seu futuro pode ser exposto positivo ou negativamente. Diante de tal situação, o cálculo dos custos baseado em atividades e o estudo de cenários prospectivos são ferramentas fundamentais para esse setor direcionar suas ações que desencadeiam os cenários futuros.

Nas instituições prestadoras de serviços, principalmente as voltadas para educação superior, as pesquisas observatórias e de opinião constituem-se recurso de grande importância para a avaliação dos resultados buscados. A sua utilização neste estudo forneceu indícios essenciais sobre a imagem que a organização aparenta para a comunidade que serve, ou seja, o método que o IEPS utiliza para calcular os seus custos, de que forma a direção visualiza os elementos que compõem tal cálculo dos serviços e, conseqüentemente, a forma como são repassados para os usuários, se estão de acordo com sua missão.

Várias reflexões podem ser feitas diante das informações obtidas quando da aplicação do modelo no IEPS, iniciando-se por mostrar os três grupos de centro de custos, com suas respectivas atividades e seus custos por atividade como no Quadro 11, que trata do “Consumo dos Recursos pelas Atividades”, do qual foram extraídas informações dos documentos concedidos pelo Instituto, das entrevistas com os responsáveis pelos centros organizacionais, do controle do ponto digital, como também o número de dias letivos (241 dias, 12 meses e 60 semanas), o qual se tomou por base para calcular uma estimativa do percentual do tempo de trabalho consumido para realização de cada atividade durante o ano de 2010 (apêndice TT a ZZ).

Pode-se constatar, conforme o Quadro 19 seguinte, que os valores que seguem em ordem crescente de custos representam os Gastos Totais das Unidades Organizacionais (Quadro 9), referentes ao Exercício Financeiro de 2010: Coordenadoria de Área R\$ 140.030,07; Direção Geral R\$ 237.223,68; Coordenadoria Financeira R\$ 251.776,52; Coordenadoria Administrativa R\$ 349.941,92; Coordenadoria Acadêmica R\$ 535.630,08; e Unidade de Extensão R\$ 4.164.616,75. Todos os valores referentes a coluna “custo total do centro de custos” foram extraídos de documentos concedidos pela Coordenadoria Financeira, autorizada pela Direção Geral; as atividades relacionadas por cada centro de custos foram levantadas conforme entrevista realizada (apêndices A a C). Já os percentuais das atividades

foram determinados conforme estimativa confirmadas por cada responsável pelo centro de custos conforme apêndices TT a ZZ.

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>				
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>CUSTO TOTAL DO CENTRO DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>	<b>CUSTO POR ATIVIDADE</b>
<b>DIREÇÃO GERAL</b>	<b>R\$ 237.223,68</b>	Desenvolver visão e estratégia	25%	R\$ 59.305,92
		Formular a política geral do IEPS	15%	R\$ 35.583,55
		Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	10%	R\$ 23.722,37
		Superintender os negócios da IEPS e a estratégia de sua organização	20%	R\$ 47.444,74
		Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	10%	R\$ 23.722,37
		Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	20%	R\$ 47.444,74
<b>TOTAL</b>			<b>100%</b>	<b>R\$ 237.223,68</b>
<b>COORDENADORIA ADMINISTRATIVA</b>	<b>R\$ 349.941,92</b>	Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	15%	R\$ 52.491,29
		Gerenciar recursos de informação e de RH.	20%	R\$ 69.988,38
		Gerenciar distribuição de pessoal.	15%	R\$ 52.491,29
		Desenvolver e treinar funcionários.	5%	R\$ 17.497,10
		Gerenciar recursos físicos.	5%	R\$ 17.497,10
		Medir desempenho organizacional.	5%	R\$ 17.497,10
		Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	5%	R\$ 17.497,10
		Administrar compras.	5%	R\$ 17.497,10
		Implementar segurança e controle de sistemas.	5%	R\$ 17.497,10
		Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	5%	R\$ 17.497,10
		Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	5%	R\$ 17.497,10
		Manutenção, conservação e limpeza de infraestrutura (sede e unidade de extensão)	5%	R\$ 17.497,10
		Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	5%	R\$ 17.497,10
<b>TOTAL</b>			<b>100%</b>	<b>R\$ 349.941,92</b>
<b>COORDENADORIA ACADÊMICA</b>	<b>R\$ 535.630,08</b>	Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	25%	R\$ 133.907,52
		Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	25%	R\$ 133.907,52
		Gerenciar o setor de registros acadêmicos	10%	R\$ 53.563,01
		Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	10%	R\$ 53.563,01
		Gerenciar as coordenações de área.	10%	R\$ 53.563,01
		Gerenciar a célula de avaliações docentes.	10%	R\$ 53.563,01
		Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	10%	R\$ 53.563,01
<b>TOTAL</b>			<b>100%</b>	<b>R\$ 535.630,08</b>
<b>COORDENADORIA FINANCEIRA</b>	<b>R\$ 251.776,52</b>	Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	20%	R\$ 50.355,30
		Conduzir o controle interno.	20%	R\$ 50.355,30
		Análise financeira de alunos	15%	R\$ 37.766,48

<b>GRUPO 01: CENTROS DE CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>				
<b>CENTROS DE CUSTOS</b>	<b>CUSTO TOTAL DO CENTRO DE CUSTOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>	<b>CUSTO POR ATIVIDADE</b>
<b>COORDENADORIA FINANCEIRA</b>	<b>R\$ 251.776,52</b>	Gerenciar recursos financeiros.	15%	R\$ 37.766,48
		Controlar abastecimento dos veículos	15%	R\$ 37.766,48
		Atendimento de alunos e articuladores.	10%	R\$ 25.177,65
		Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	5%	R\$12.588,83
<b>TOTAL</b>			<b>100%</b>	<b>R\$ 251.776,52</b>
<b>GRUPO 02: CENTROS DE CUSTOS DE ATIVIDADES SECUNDÁRIAS</b>				
<b>COORDENAÇÕES DE ÁREA</b>	<b>R\$ 140.030,07</b>	Realizar planejamento acadêmico	25%	R\$ 35.007,52
		Administrar as Unidades de Extensão	30%	R\$ 42.009,02
		Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	35%	R\$ 49.010,52
		Prestar assessoria educacional	10%	R\$ 14.003,01
<b>TOTAL</b>			<b>100%</b>	<b>R\$ 140.030,07</b>
<b>GRUPO 03: CENTROS DE CUSTOS DAS ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>				
<b>UNIDADE DE EXTENSÃO</b>	<b>R\$ 4.164.616,75</b>	Realizar ensino	25%	R\$ 1.041.154,19
		Realizar Pesquisa	30%	R\$ 1.249.385,03
		Realizar Extensão	35%	R\$ 1.457.615,86
		Apoiar as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão	10%	R\$ 416.461,68
<b>TOTAL</b>			<b>100%</b>	<b>R\$ 4.164.616,75</b>

**Quadro 19 - Consumo dos recursos pelas atividades.**  
**Fonte: IEPS. 2010**

Dando continuidade ao raciocínio da pesquisa, o Quadro 19 deste trabalho determina os valores alocados aos recursos, no qual as atividades primárias e secundárias são a primeira etapa da mensuração das atividades do IEPS, estando esses recursos alocados às atividades, mediante os critérios estabelecidos no capítulo 5, etapa seis. Para possibilitar uma complementação melhor do Quadro 19, apresentar-se-ão as Tabela 2 e 3, que demonstram os Centros de Custos: Administrativos; das Atividade Secundárias e o das Atividades Primárias, com seus respectivos Custos Totais e percentual consumido por centro.

**Tabela 2 - Valor dos recursos consumidos pelas atividades primárias, por grupo de recursos (2010).**

<b>GRUPO DE RECURSOS</b> <b>(Unidades Organizacionais)</b>	<b>VALOR ((R\$)</b>	<b>% Estimado</b>
Unidade de Extensão	4.164.616,75	73,33
<b>TOTAL DA INSTITUIÇÃO</b>	<b>4.164.616,75</b>	<b>73,33</b>

**Fonte: IEPS (2010).**

**Tabela 3 - Valor dos recursos consumidos pelas atividades secundária, por grupo de recursos (2010).**

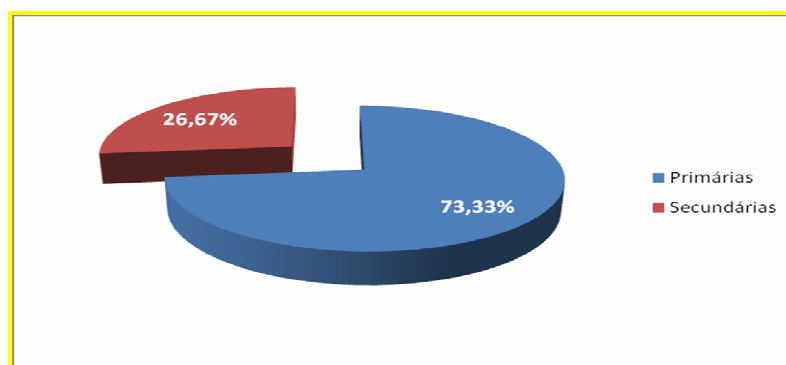
<b>GRUPO DE RECURSOS (Unidades Organizacionais)</b>	<b>VALOR ((R\$)</b>	<b>% Estimado</b>
Direção Geral	237.223,68	4,18
Coordenadoria Acadêmica	535.630,08	9,43
Coordenadoria Administrativa	349.941,92	6,16
Coordenadoria Financeira	251.776,52	4,13
Coordenações de Área	140.030,07	2,47
<b>TOTAL DA INSTITUIÇÃO</b>	<b>1.514.602,27</b>	<b>26,37</b>

**Fonte: IEPS (2010).**

A partir das Tabelas 2 e 3, pode-se detectar que a “Coordenadoria Acadêmica” e as “Unidades de Extensões”, com suas respectivas taxas de 9,43% e 73,33% são as Unidades Organizacionais que consomem o maior número de recursos, mesmo executando atividades que estão ligadas diretamente ao ensino, pesquisa e extensão e possuindo grande absorção de atividades sugerem-se ações gerenciais para possíveis correções inadequadas na alocação dos recursos, tentando assim atingir o equilíbrio.

Percebe-se que o Centro de Custos “Unidades de Extensão” possui o maior custo para o andamento das atividades do instituto, no valor de R\$ 4.164.616,75, correspondendo a 73,33% do custo total do IEPS. Não é possível comparar custos entre as coordenadorias podendo ser explicada tamanha discrepância de valores. Tem-se o fato de os custos com os docentes e encargos sociais, número de cursos e turmas, que correspondem a maior fatia dos recursos consumidos pelas atividades, levando em consideração a titulação dos docentes.

O Gráfico 2 representa os custos das atividades secundárias com relação às primárias, conforme conexão demonstrada no mesmo gráfico, em que a Direção Geral, todas as coordenadorias e as coordenações de área representam o percentual secundário e as unidades de extensões o percentual primário.



**Gráfico 2 – Custos das Atividades Primárias e Secundárias do IEPS (Exercício 2010).**  
**Fonte: IEPS (2010)**

O modelo proposto presta-se a análises relevantes, que podem auxiliar o gestor a otimizar a alocação dos seus recursos, buscando relacionar custos a resultados. Por exemplo:

- comparar o custo da atividade de ensino com o número de alunos formados;
- comparar o trabalho realizado com pesquisa e extensão com relação ao número de publicações;
- comparar o custo das unidades de extensão com relação a inadimplência;
- comparar os custos ofertados com relação ao interesse da comunidade acadêmica;
- a eficiência e eficácia dos trabalhos executados por célula com relação aos custos, entre outras.

Partindo dessas sugestões, outras análises e comparações podem ser acrescentadas, sempre procurando a melhoria dos processos executados pela Instituição.

Vários comentários podem ser feitos a respeito dos direcionadores das atividades (quadro 6, 7 e 8), e suas respectivas taxas (apêndices TT a ZZ), embora para algumas atividades não tenha sido possível obter a ocorrência precisa referente ao período estudado, tendo-se convicção de que o problema foi ocasionado pela ausência de sistematização tecnológica, ou seja, sistemas eficazes de armazenamento dos dados do IEPS. Fazendo-se todo o possível para contornar essa problemática, trabalhou-se manualmente para não afetar o resultado da pesquisa.

No presente estudo, baseado em Peter (2001, p. 224), as atividades secundárias foram reunidas em dois grupos: atividades de Apoio à Administração Geral do IEPS e atividades de Apoio às Atividades Primárias, apresentadas de forma resumida na Tabela 4.

Ressalte-se que o IEPS possui um somatório de 37 atividades, sendo 26 de apoio à Administração Geral e 11 de apoio às atividades primárias, que representam, respectivamente 55,39% e 44,61%, estando nítida a representatividade das atividades de apoio à Administração Geral do Instituto com, 54,49% do custo total das atividades secundárias. Buscou-se verificar, dentre essas atividades, os dois extremos, ou seja, as atividades de maior e menor custos, conforme Tabela 4.

**Tabela 4 – Custo Total das Atividades Secundárias do IEPS (Exercício 2010).**

<b>ATIVIDADES DE APOIO A DIREÇÃO GERAL</b>	<b>Custos</b>	<b>%</b>
Desenvolver visão e estratégia	R\$ 59.305,92	3,92
Formular a política geral do IEPS	R\$ 35.583,55	2,35
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	R\$ 23.722,37	1,57
Superintender os negócios do IEPS e a estratégia de sua organização	R\$ 47.444,74	3,13
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	R\$ 23.722,37	1,57
Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	R\$ 47.444,74	3,13

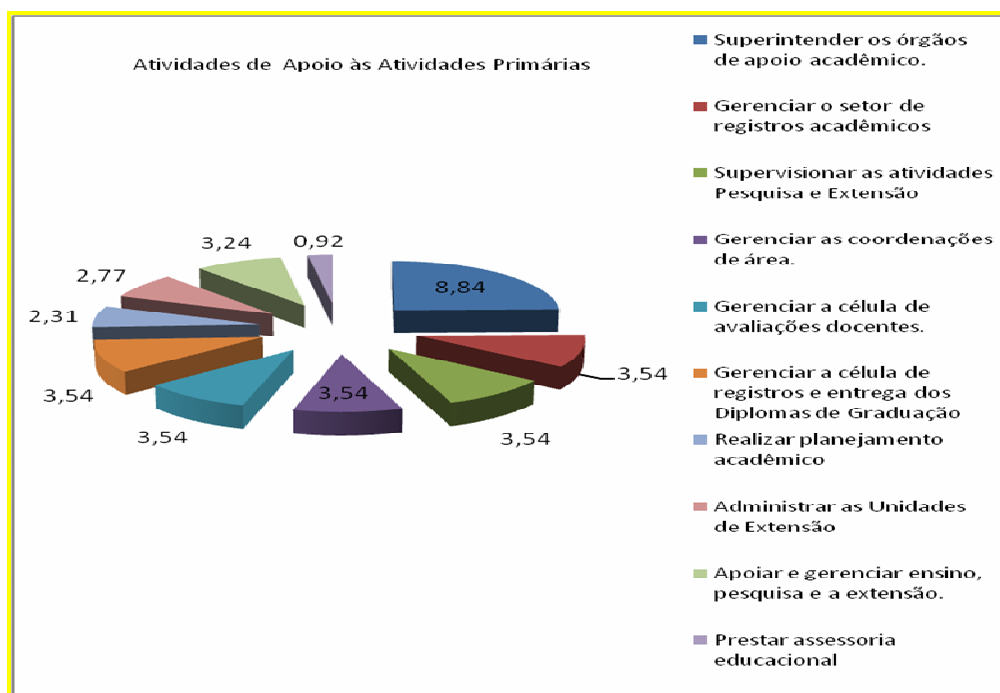
Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	R\$ 52.491,29	3,47
Gerenciar recursos de informação e de RH.	R\$ 69.988,38	4,62
Gerenciar distribuição de pessoal.	R\$ 52.491,29	3,47
Desenvolver e treinar funcionários.	R\$ 17.497,10	1,16
Gerenciar recursos físicos.	R\$ 17.497,10	1,16
Medir desempenho organizacional.	R\$ 17.497,10	1,16
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	R\$ 17.497,10	1,16
Administrar compras.	R\$ 17.497,10	1,16
Implementar segurança e controle de sistemas.	R\$ 17.497,10	1,16
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	R\$ 17.497,10	1,16
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	R\$ 17.497,10	1,16
Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)	R\$ 17.497,10	1,16
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	R\$ 17.497,10	1,16
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	R\$ 50.355,30	3,32
Conduzir o controle interno.	R\$ 50.355,30	3,32
Análise financeira de alunos	R\$ 37.766,48	2,49
Gerenciar recursos financeiros.	R\$ 37.766,48	2,49
Controlar abastecimento dos veículos	R\$ 37.766,48	2,49
Atendimento de alunos e articuladores.	R\$ 25.177,65	1,66
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	R\$ 12.588,83	0,83
<b>Sub-total 1</b>	<b>R\$ 838.942,17</b>	<b>55,39</b>
<b>ATIVIDADES DE APOIO AS ATIVIDADES PRIMÁRIAS</b>	<b>Custos</b>	<b>%</b>
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	R\$ 133.907,52	8,84
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	R\$ 133.907,52	8,84
Gerenciar o setor de registros acadêmicos	R\$ 53.563,01	3,54
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	R\$ 53.563,01	3,54
Gerenciar as coordenações de área.	R\$ 53.563,01	3,54
Gerenciar a célula de avaliações docentes.	R\$ 53.563,01	3,54
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	R\$ 53.563,01	3,54
Realizar planejamento acadêmico	R\$ 35.007,52	2,31
Administrar as Unidades de Extensão	R\$ 42.009,02	2,77
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	R\$ 49.010,52	3,24
Prestar assessoria educacional	R\$ 14.003,01	0,92
<b>Sub-total 2</b>	<b>R\$ 675.660,16</b>	<b>44,61</b>
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.514.602,33</b>	<b>100</b>

Fonte: IEPS (2010)

Ao examinar este resultado, pode-se constatar que o consumo de recursos totais pelas atividades secundárias não está direcionado aos objetivos- fins do IEPS. Uma vez que o apoio ao ensino de graduação, pesquisa e extensão, não consta das atividades contempladas com maiores volumes de recursos, exceto as atividades de “Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação” e “Supervisionar os órgãos de apoio acadêmico”, que estão classificadas em segundo e terceiro lugares respectivamente como atividade de apoio às primárias.

Dentre as atividades de apoio à Administração Geral, a que apresenta maior taxa é a “Desenvolver Visão Estratégica”. Foi indicado, no decorrer da pesquisa, que o número de reuniões realizadas no ano de 2010 para debater, reformular ou propor novas estratégias para a instituição foi relativamente baixo em relação aos recursos consumidos.

Procurou-se, nas atividades primárias, estabelecer uma análise gráfica entre as taxas dos direcionadores de cada atividade de apoio às atividades primárias, como segue no gráfico.

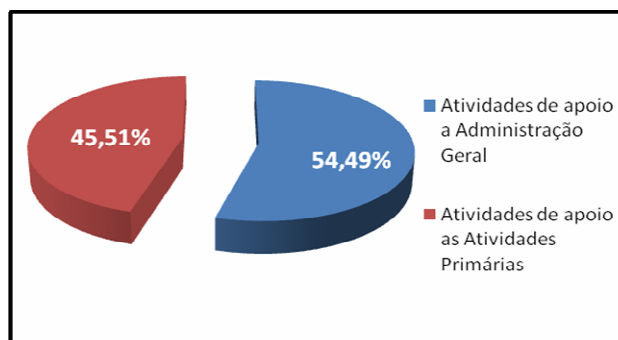


**Gráfico 3 – Atividades de Apoio às Atividades Primárias do IEPS (Exercício 2010).**  
**Fonte: Aatoria da pesquisadora.**

A demonstração gráfica das taxas de direcionadores de custos das atividades primárias complementa a análise do custo das respectivas atividades, referentes a Tabela 4, revelando como se deu a utilização dos recursos em relação ao volume de atividades efetivamente realizadas.

De todas as atividades elencadas na Tabela acima, classificadas como “Atividades de apoio às Atividades Primárias”, observa-se um percentual irrelevante com relação a “Prestar Assessoria Educacional”, considerando-se o número de discentes e a atividade-fim da organização. É importante buscar um aprofundamento da análise em particular para melhor compreensão do volume apresentado.

Para possibilitar um complemento do diagnóstico anterior referente aos dados da Tabela 4 e do Gráfico 3 foram agrupadas, de forma a propiciar comparações entre custo das atividades de Apoio Institucional ao Ensino de Graduação, pesquisa, extensão e administração geral, conforme no Gráfico 4.



**Gráfico 4 – Custos das Atividades Primárias e Secundárias do IEPS (Exercício 2010).**  
**Fonte: A autoria da pesquisadora**

Esta certificação da ordem das atividades principais na alocação de recursos, demonstrada pelo modelo, propicia a possibilidade de uma reorganização da estrutura de custos de atividades de apoio, procurando direcioná-los para atender às atividades que apóiam os objetivos-fins da instituição, ou seja, o ensino.

Após identificação e classificação das atividades, deu-se início à identificação dos processos que, de acordo com Matos (2005), consiste em estabelecer uma representação da empresa que descreva os seus principais processos de negócios. Nesse sentido, podem ser identificados os processos da instituição estudada, ilustrada pela Figura 13.



**Figura 13 - Processos Identificados no IEPS.**  
**Fonte: Adaptada de Matos (2005)**

Com base ainda em Matos (2005, p. 100) descrevem-se os processos mencionados na figura 13.

- *Direção Geral*: conjunto de atividades executadas pela Direção Geral, e suas respectivas coordenadorias;

- *Coordenadoria Administrativa*: composta pelas atividades de suporte administrativo, patrimônio e RH.
- *Coordenadoria Financeira*: composta pelo andamento das atribuições contábeis e financeiras.
- *Coordenadoria Acadêmica*: conjunto de atividades que apóiam diretamente as atividades de ensino, pesquisa, extensão e de assessoria aos professores, alunos e articuladores locais;
- *Coordenações de Área*: composta pelas atividades de suporte, orientações e assessoria educacional as atividades fins do IEPS.
- *Ensino*: é o processo de transferência do conhecimento, reunindo as atividades de produção e coordenação dos cursos e de formação do aluno;
- *Pesquisa*: caracterizada pelas atividades que proporcionam aos acadêmicos (docentes e discentes) o ingresso e a participação na produção científica ou na iniciação à pesquisa científica; e
- *Extensão*: composto das atividades que permitem a articulação com o ensino e a pesquisa, com intuito de contribuir de modo efetivo para o desenvolvimento do conhecimento acadêmico, através das ações do IEPS junto à comunidade;

A compreensão da figura acima, e segundo Porter (1986, p. 34), baseia-se no conceito de Cadeia de Valores, que considera como valor o montante que os compradores estão dispostos a pagar por aquilo que uma empresa lhes oferece; tendo-se neste contexto a afirmação de que as atividades de valor são as que criam um produto que tenha valor para o consumidor.

De acordo com Matos (2005, p. 99), as atividades dispostas na Figura 13, podem assim ser conceituadas: (1) primárias, que são as atividades ligadas à criação física, venda, transferência e assistência pós-venda do produto; (2) secundárias ou de apoio, que “sustentam as atividades primárias e a si mesmas, fornecendo insumos adquiridos, tecnologia, recursos humanos e várias funções ao âmbito da empresa” (PORTER, 1986, p. 34).

Diante da exposição acima, tem-se o Anexo I, que se elabora com os dados obtidos no IEPS, o qual demonstra as atividades conceituadas acima, como também suas respectivas classificações (primárias, secundárias e auxiliares).

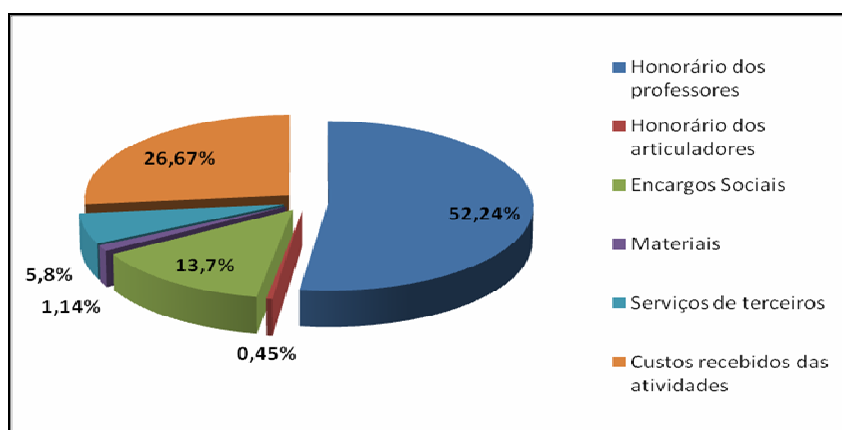
Após direcionamento dos recursos às atividades primárias e secundárias, baseado na etapa 08, Quadro 14 à 18, teve-se direcionamento da alocação dos direcionadores das

“atividades secundárias para as atividades primárias” que constam no estudo. Elas mesmas são deslocadas às atividades que as consomem, mediante apresentação dos direcionadores e do volume de horas consumidas.

Utilizando-se o volume dos direcionadores de atividades secundárias e primárias, no caso horas, cada gestor responsável pelo centro de custos recebeu um quadro com as 38 atividades levantadas para eles preencherem com a distribuição das horas utilizadas no decorrer dos 241 dias, 60 semanas e 12 meses referentes ao ano de 2010, e conforme registros no ponto digital e nos documentos registradores de tais informações, o qual foram transferidas das atividades primárias e secundárias (apêndice AAA a CCC).

O último passo da transferência de recursos às atividades primárias e secundárias foi apurado de acordo com os critérios estabelecidos nas etapas 08 e 09 deste trabalho, conforme descrito na tabela e no objeto de custeio do estudo. Nesta etapa de medição das atividades, pode-se definir o custo total das atividades primárias que foram transferidos aos objetos de custeios do IEPS, ou seja, a cada unidade de extensão.

Analisando o Quadro 20, observa-se o custo individual das 51 unidades de extensão, portanto diante dessas informações, pode-se gerar relatórios contábeis, financeiros, ou, por assim dizer, gerenciais, tornando possível aos administradores a análise dos custos por unidade de extensão com relação aos seus direcionadores de recursos. Esse exame possibilita a viabilização de cada um dos recursos relacionados a cada município, ao número de alunos e de turmas, como também, rever o quanto o Instituto pode estipular no valor e números de mensalidades e conseqüentemente, se seus clientes externos estão dispostos a pagar pelos serviços ofertados. Para melhor compreensão, apresenta-se o Quadro 20, no Apêndice DDD referente aos objetos de custos e em seguida o Gráfico 5 relativo aos percentuais do total de cada recurso consumido.



**Gráfico 5 - Percentual dos Custos totais dos objetos de custos.**  
**Fonte: IEPS. 2010.**

Com base nos dados apurados, percebe-se elevado percentual com relação a honorários de professores, chegando a 52,24%, o qual se dá pelo fato do pagamento ser efetuado baseado no número de horas de trabalho e na titulação dos professores, ou seja, quanto maior o número de turmas, maior será o número de docentes e de honorários. As cinco maiores unidades de extensão consideradas dentro do estudo são as seguintes: Crateús R\$ 98.105,87; Guaraciaba do Norte R\$ 112.678,37; Itapipoca R\$ 222.818,30; Tianguá R\$ 88.140,15; e Sobral R\$ 97.682,79.

Contata-se que essas cinco unidades oferecem os diversos cursos do IEPS, ao contrário das demais unidades que se concentram apenas nos cursos de licenciaturas, que, pelos anos em que o Instituto está no mercado, esses cursos encontram-se saturados, mas como já descrito anteriormente, o IEPS não possui uma controladoria que possa nas suas 445 horas gastas para desenvolver visão estratégica uma forma de planejar estratégias que identifiquem a demanda, dentro dos cursos ofertados pelo Instituto, qual o melhor para ser proposto no processo seletivo.

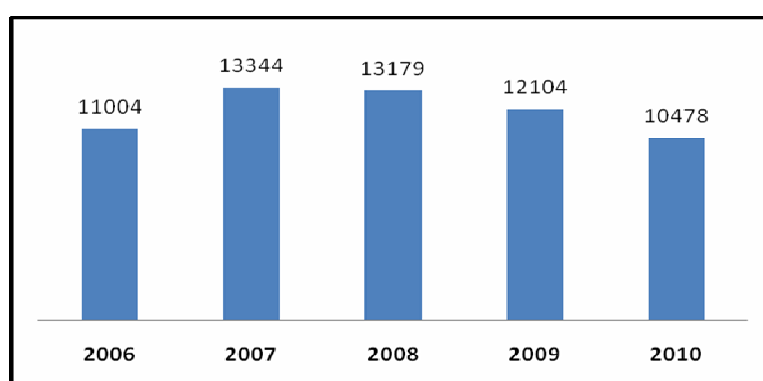
O quadro mostra que as unidades de extensão de Cariré, Jaibaras, Jordão, Pedra Banca, Poranga e Tamboril representam unidades que ofertam cursos poucos atrativos transferindo apenas custos para o IEPS.

Todas as unidades de extensão podem ser analisadas minuciosamente, elaborando assim para a instituição relatórios gerenciais que facilitaram informações para tomadas de decisões voltadas aos serviços prestados que estão ligados diretamente com a missão e visão do IEPS, ressaltando-se que essas decisões diante do trabalho proposto podem ser analisadas individualmente pelas peculiaridades da organização, tais como: município, cursos, número de turmas, número de alunos, infraestrutura, dentre outras.

Relativamente ao custeio ABC, e às informações levantadas no decorrer da análise dos resultados, percebe-se que a implantação do método de custeamento aqui proposto será de grande relevância, visto que o IEPS não possui um sistema de custos que possa dispor aos administradores subsídios sobre o volume dos dados que originam o consumo/gasto dos recursos da empresa, e, apesar das limitações detectadas no decorrer da pesquisa, o desenho aqui proposto se mostrou como perfeita ferramenta no auxílio à Direção Geral, suas respectivas coordenadorias e assessorias educacionais, galgando a execução de transformações mais eficazes e sólidas que cooperem para eficácia e eficiência da instituição.

## 7.1 Cenários

Baseado em todos os levantamentos para detectar o custo das unidades de extensão, realizou-se uma análise da contextualização do Instituto em estudo sobre a sua conjuntura atual e seu cenário até 2015, buscando caracterizar e apresentar os maiores desafios a serem enfrentados pelos gestores dessa instituição prestadora de serviços. Para uma melhor interpretação desta serão visualizados gráficos que transmitem seu comportamento estratégico.



**Gráfico 6 - Número de Alunos por Ano.**  
**Fonte: IEPS. 2006-2010**

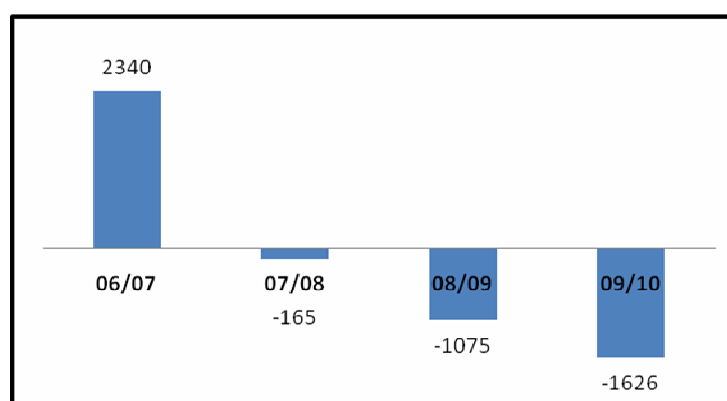
No Gráfico 6, referente aos número de alunos no intervalo de 2006-2010, detecta-se que, de 2006-2008, existiu uma estabilidade considerada relevante. Já nos anos de 2008-2010 ocorreu um declínio em média de 10% ao ano do alunado, o qual pode ser considerado por diversos fatores: o advento da expansão da oferta de ensino privado; ampliação dos programas de ensino a distância; inadimplência seguida do aumento das formas de financiamento, já que a instituição em estudo não trabalha com programas de financiamentos; crescente exigência por qualidade no ensino ofertado, causando a desmotivação; entre outras.

Em função dos resultados apresentados é importante aplicar uma pesquisa para constatar a real problemática da evasão, outrossim, é com relação aos gerenciamento e ao planejamento estratégico que devem ser considerados como uma sequência determinadora do plano das ações de manutenção para o cenário atual do IEPS e reflexivo sobre a ações futuras.

Ainda com base no Gráfico 6, detectou-se o fato de que, independentemente do fator que ocasionou queda no número de alunos matriculados, percebeu-se no decorrer da pesquisa a ausência de estratégias de *marketing*, de utilização das posição estratégicas, do conhecimento das dimensões e peculiaridades de cada unidade e dos recursos para captar novos alunos, fidelizar os existentes e buscar os evadidos.

O IEPS poderia investir mais na sua “imagem”, desenvolvendo: (1) pesquisas de satisfação sobre a qualidade dos cursos ofertados e serviços agregados; (2) adotando programas de serviços comunitários nas áreas de conhecimento e excelência acadêmica; (3) valorização dos acadêmicos como forma de retê-los através de parcerias com empresas ou outras instituições visando colocação dos mesmos no mercado de trabalho; (4) desenvolver e incentivar práticas inovadoras no processo de ensino-aprendizagem; e (4) política de acompanhamento dos egressos, evitando assim possível evasão.

Com intuito de melhor esclarecer as informações indicadas, acima segue-se o Gráfico 7, no qual se visualiza a variação do montante das matrículas. Esse cenário assinala a presença de muitos obstáculos, considerando as particularidades do IEPS, as quais são permanentemente desafiadas diariamente, forçando a Instituição a buscar melhorias e a reformular sua política, antigos padrões de funcionamento, controle e organização acadêmica, administrativa e financeira, como diagnosticado nas etapas da implementação do ABC.

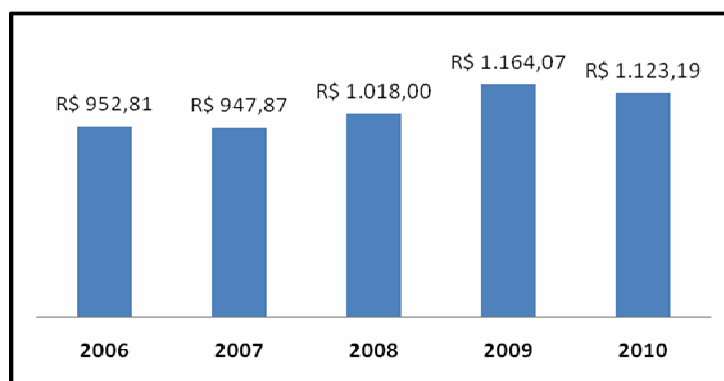


**Gráfico 7 - Variação do N° de alunos de 2006 à 2010**  
**Fonte: IEPS. 2006-2010**

A instituição deverá estar em constante busca de melhorias visíveis, por exemplo, infraestrutura; fatores de conveniências; laboratórios que atendam sua demanda; acervo bibliográfico, entre outras. É importante ressaltar, que no decorrer deste estudo se percebeu uma falta de comunicação, ou integração por parte do tomadores de decisões, fato esse que afeta diretamente no andamento das atividades-fim, nesse sentido, é viável adotar um processo decisório integrado e baseado na gestão orçamentária (modelo proposto) e nos instrumentos de desempenho.

Analisando-se os indicadores dos gráficos 6 e 7, detectou-se uma queda do número de matrículas. Primariamente, talvez decorra de um possível impacto na receita da Instituição, mas, conforme informações extraídas do sistema de contas do Instituto e

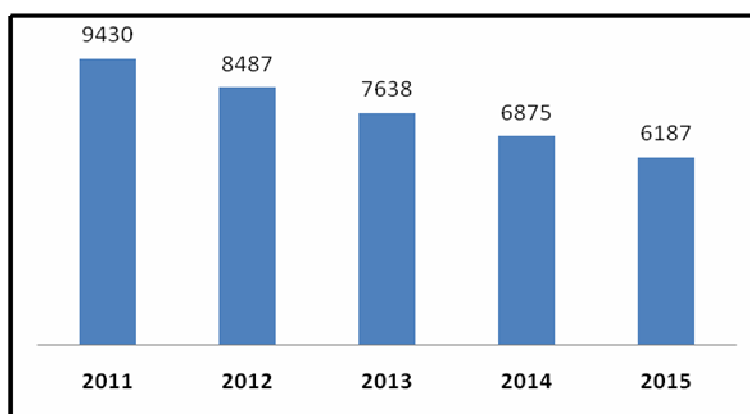
demonstradas graficamente, percebe-se um equilíbrio na receita média por aluno, ou seja, apesar do declínio da matrículas, e segundo conversas com a Coordenadoria Financeira, o IEPS possui uma política de cobrança, e isso estimulou a redução da inadimplência.



**Gráfico 8 - Receita média por aluno/ano**  
**Fonte: IEPS. 2006-2010**

Analisando-se os indicadores do Gráfico 8 e fazendo uma comparação com a Quadro 20, que versa sobre o Total dos Objetos de Custos por Unidades Organizacionais, observa-se um alto custo por unidade, seguido de uma falta de controle, melhor dizendo, ausência de um sistema de custos que possa organizar as entradas e saídas de materiais, e outras ações que geram o andamento das atividades de ensino. Verifica-se que O IEPS está na atitude apenas de manutenção e sobrevivência, deixando paralisado o desenvolvimento.

Diante dos posicionamentos do Instituto em estudo, determinou-se trabalhar com a média dos últimos anos, do Gráfico 6, que ficou por volta de 10% de redução ao ano, conforme apresenta o gráfico 9.



**Gráfico 9 - Cenários Prospectivos**  
**Fonte: IEPS. 2006-2010**

Fazendo-se a simulação de 2011-2015 percebe-se no Gráfico 9 uma redução no número de matrículas, a qual pode ter algumas vertentes: (1) o IEPS pode permanecer na atitude de manutenção, mas com estratégias inovadoras, e apesar do baixo número de matrículas, este possa, pela da implementação do projeto piloto ABC reduzir seus custos, e transformar essa “manutenção” em desenvolvimento moderado; (2) continuar com a falta de controle de custos, a não aceitação de estratégias inovadoras por parte das coordenadorias, a ausência de comunicação interna para o eficaz andamento das atividades e conseqüentemente o declínio do IEPS; (3) uma terceira situação, mas agressiva e que visualmente é a mais viável para o atual cenário do IEPS, seria a atitude da busca pelo crescimento, que se baseia em “estratégias mais complexas”, juntamente com a implantação do Custeio Baseado em Atividades, aqui proposto, buscando a expansão, mas de forma moderada, e que lhe proporcione retorno financeiro e a curto prazo, sugerindo assim que o IEPS pesquisado têm um longo caminho para o crescimento.

Em resumo, de acordo com os teóricos que nortearam a investigação, somados aos resultados apresentados, aponta-se, no decorrer da construção científica, que o uso de atitudes estratégicas predominantemente de manutenção, em que o IEPS possui pontos fortes, mas estão, porém sob ameaça do ambiente externo e, com a valorização de recursos considerados não geradores de vantagem competitiva sustentável, caracteriza posicionamento estratégico frágil, podendo trazer aos gestores desafios ainda maiores para a manutenção ou mesmo crescimento do Instituto sob sua responsabilidade.

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo busca apresentar o desenvolvimento de uma proposta da gestão de custos Baseado no Custeio por Atividade para institutos de apoio à universidades públicas, visando ao aperfeiçoamento dos processos internos com o intuito de refletir sobre a utilização dos recursos disponibilizados para a consecução de suas atividades. Em atendimento aos objetivos específicos, foram identificados fatores que melhor explicam a situação atual do Instituto, como também servindo ainda para a identificação das posturas estratégicas e dimensões de recursos competitivos de utilização mais provável pelos gestores do IEPS.

A relevância do estudo culminou com a proposta do modelo para o IEPS pelo fato das suas peculiaridades, o qual ficou claro no decorrer de cada seção como se encontra a gestão do instituto e as limitações encontradas para elaboração do trabalho, que consequentemente são as mesmas que afetam o cumprimento da missão, sem contar com as críticas que o Instituto recebe da sociedade, talvez até pela falta de conhecimento do seu trabalho da mesma.

Os objetivos específicos são considerados as etapas para se alcançar o objetivo geral. Este foi sendo alcançado à medida que, no decorrer da dissertação, foram expostos os principais métodos de custeamentos e posturas estratégicas, tendo sido definido o método de custeio mais adequado para a pesquisa e realizada a aplicação do método proposto. Ao final desses passos, atingiu-se o objetivo geral, qual seja, o desenvolvimento de uma metodologia que possibilita a visualização de uma gestão de custos que possa auxiliar na tomada de decisões e estabelecer estratégias que possam ser aplicadas na construção de cenários competitivos para a permanência no mercado educacional.

Após minucioso levantamento na literatura a respeito dos métodos utilizados para estabelecer os custeamentos, foi realizada a primeira investigação para se descobrir, entre os métodos aqueles que poderiam colaborar no desenvolvimento da pesquisa. A fundamentação teórica da Contabilidade de Custos e de Cenários Prospectivos, foi de grande valia, pois apontou: a primeira como a metodologia mais adequada a ser utilizada na elaboração de um sistema de custos para a instituição em virtude das suas características, que são diversidade de serviços e elevado custos fixos; já a segunda auxilia na visualização das ações atuais com relação à situação futura da organização.

Como resultado desta busca e procurando atingir o segundo objetivo específico, foram selecionados para o estudo três métodos detentores de algumas das características em que a pesquisa se fundamentou para desenvolver o modelo proposto: o Custeio por Absorção,

o Custeio Direto ou Variável e o Custeio Baseado em Atividades, sendo considerado o custeamento ABC a melhor metodologia para aplicação do modelo IEPS.

O método aqui proposto procurou enfatizar a relevância da visão da escolha pela implementação e acompanhamento dos processos das etapas propostas e adaptadas de Peter (2001), como ponto fundamental para a melhoria da gestão, embora este estudo não se trate de custeio de processos e sim de atividades.

As etapas são divididas da seguinte forma: (1) as três primeiras versam sobre a delimitação do sistema de custeamento ABC, de forma que já se inicia o processo de visualização de ineficiências na gestão, que resultaram em mudanças estruturais consideráveis; (2) das etapas de 4 a 7 compreendem a determinação das taxas dos direcionadores, bem como a apuração dos custos, que levantou informações consideráveis referente à produtividade das atividades, e, finalmente, a checagem das posições estratégicas atuais do IEPS.

Em consonância com o terceiro objetivo específico, é importante que a organização procure assistência, por meio de assessoria contábil, como proposto no estudo no sentido de transferir para a comunidade o modelo de gestão do IEPS, que possui peculiaridades, pois se acredita que seja do conhecimento de todos que o mundo vivencia um momento de transformações econômicas, culturais e tecnológicas, representando desafios ou até mesmo a vinda de sérios problemas para os administradores e as organizações que não estão preparados para enfrentá-los. No intuito de prepará-los com ferramentas capazes de proporcionar maior segurança para suas ações, muitos métodos foram criados, em especial, na área de custo, que é a mola propulsora para tomada de decisões nas empresas, aliada ao planejamento estratégico que visualiza o cenário futuro.

Com relação à verificação da funcionalidade do estudo-piloto e suas possíveis limitações na fase de implementação de apuração do custo das atividades, houve as seguintes situações: (1) na identificação das atividades, seleção de direcionadores e respectivamente da construção do dicionário de atividades, não houve dificuldades, pelo fato da disponibilidade dos pesquisados. No momento da construção do dicionário de atividades percebeu-se a dimensão do IEPS, que resultará em mudanças organizacionais que colaboraram para a formação de novos cenários; (2) com relação a apuração dos custos das atividades, foram encontradas restrições, mas não pela omissão de informações e sim pela ausência de registros organizados, ou, melhor explicando, informações soltas pela ausência de um sistema de custos; (3) a despeito do surgimento dos obstáculos, não impediu a obtenção de informações relevantes para execução do trabalho. Acredita-se que a organização possui condições de

passar por reorganização cultural, ambiental, bem como nos sistemas de controle de custos com intuito de aperfeiçoar os resultados positivamente; e (4) sabe-se que o método ABC procura a compreensão dos custos. Nesse contexto, os resultados obtidos viabilizam condições para uma revisão das diversas atividades primárias e secundárias.

Nesse contexto, é imprescindível identificar as estratégias de maior utilização pelos gestores de forma que estejam posicionadas nos pontos fortes e fracos (ambiente interno) e das oportunidades e ameaças oferecidas (ambiente externo), partindo do princípio de que o estudo, além de propor um modelo de custo, vislumbra o cenário atual e futuro da Instituição. Dentre as estratégias que o IEPS pode adotar com base nas informações obtidas no decorrer desse trabalho, tem-se:

- alocação dos recursos entre as atividades (primárias e secundárias);
- contratação dos docentes;
- criação de novos cursos (ensino e extensão);
- qualificação dos profissionais;
- encerramento de cursos em algumas de unidades de extensão, não ofertando novo processo seletivo e conseqüentemente dando resolução aos problemas pendentes para fechamento das atividades na referida unidade;
- comunicação mais precisa entre a diretoria geral, coordenadorias e assessoria; e
- melhoria na qualidade dos cursos e serviços ofertados, ou seja, sintonia entre o que se necessita em uma sociedade e o que se oferece para a mesma

Em relação à eficácia da Contabilidade por atividades como metodologia para mensuração do resultado dos serviços oferecidos pelo IEPS, questionada no problema e nos três primeiros objetivos, considera-se que este método é eficaz, pois se, entende que, além da defesa deste por parte de renomados autores, apresentada no capítulo 2, demonstrou-se o resultado de cada uma das unidades de extensão da Instituição prestadora de serviços educacionais.

Finalmente, para a realização do quarto objetivo, foram analisados documentos solicitados à Célula Financeira com intuito de visualização dos cenários para os próximos cinco anos, tendo-se detectado o fato de que o IEPS deverá adotar posições estratégicas para ganhar espaço no mercado educacional.

Todas essas ações, além da melhoria das diretrizes institucionais sendo realmente executadas, juntamente com o modelo proposto, resultarão na eficiência e eficácia das ações do IEPS. Ressalte-se que, na observância da viabilidade da proposta buscou atender as peculiaridades e condições atuais da organização, e, apesar das dificuldades encontradas, obtiveram-se informações importantes para a implementação da nova proposta de gerenciamento. Acredita-se que, se a Instituição aderir a implantação de reorganizações na estrutura, bem como no sistema de controle, os resultados poderão ser aperfeiçoados e positivos.

Em suma, pode-se certificar no decorrer da pesquisa a importância da utilização de um sistema de custeamento aqui proposto, o qual foi adequado às particularidades da Instituição, resultando em busca de informações gerenciais mais precisas, com intuito de tomadas de decisões assertivas, visando a melhorias futuras, como também adotar que uma metodologia como o ABC, cuja preocupação é melhorar a compreensão para alocação dos custos fixos de forma satisfatória com relação ao consumo dos recursos.

Como se trata de uma estudo-piloto, todavia aconselha-se incorporações ao modelo proposto para ter uma dimensão maior e que possa contribuir convenientemente no desenvolvimento dessa Instituição, visto que, dentre as posições estratégicas visualizadas, a que ficou mais evidente foi a de “manutenção” dos serviços ofertados, não demonstrando iniciativas ou programas de busca de desenvolvimento e crescimento, ou seja, trabalha apenas para custear as unidades organizacionais e pagar suas contas em dia, não utilizando estratégias de maior poder competitivo, o que traduz preocupação.

Recomenda-se que sejam realizados novos estudos que permitam comparações entre instituições que tenham características afins. Causas ou fatos não previstos neste estudo poderão ser verificados, analisados e devidamente tratados, pois o assunto em foco possivelmente facilitará comparações, particularmente quanto ao custo das atividades-fim (ensino, pesquisa e extensão). Espera-se, também, que esse estudo seja de grande importância para que a sociedade possa ter uma percepção mais clara do papel do IEPS, assim, facilitando o esclarecimento desta percepção.

Em resumo, teorias que nortearam a investigação, somadas aos resultados apresentados, apontam, no decorrer da elaboração científica, que o uso do sistema de custeamento aliado ao planejamento estratégico possam produzir redução nos custos, controle interno e vantagem competitiva sustentável, podendo trazer aos administradores o crescimento do IEPS sob sua confiança.

Como limitações, apresentam-se a ausência de um sistema de controle de despesas, receitas e custos para dar um maior auxílio a pesquisas, como também a ausência total de controle de custos dos respondentes, sendo necessária a colaboração da autora para aplicação dos questionários aos especialistas, mas, como se tratava de custos e comportamentos estratégicos, já havia se detectado que se teria dificuldades na coleta de dados. Então, se tomou a decisão de acompanhamento aos respondentes.

Em termos práticos, esta pesquisa contribuirá para os gestores do IEPS e para organizações que possuam as mesmas particularidades. Na linha acadêmica, sugere-se continuar os estudos em instituições afins para se fazer uma análise comparativa.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, ANTÔNIO M. S.; AZEVEDO, M. L. N. de. Fundação de apoio à universidade: uma discussão sobre o conflito entre o público e o terceiro setor. **Atos de pesquisas em educação**. V. 2, nº 3, p. 4086-507, set./dez. 2007.
- AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência. **Revista Avaliação – Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior**. São Paulo, v. 9, n. 2, p. 115-125, jun., 2004.
- ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**. São Paulo: Atlas, 1998.
- ANDRADE, N.; BATISTA D.; SOUSA, C. **Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC**. Salvador: Fundação Visconde de Cairu, 2005.
- ATIKNSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ALMEIDA, E. P. A universidade como núcleo de inteligência estratégica. In: MEYER JR., Victor; MURPHY, J. Patrick (Org.). **Dinossauros, Gazelas e Tigres**: Novas abordagens da Administração Universitária. Florianópolis: Insular, 2000. p.61-77.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, n 1, p 37-32, jan.-mar., 1999.
- AMARANTE, F. M. S. **Diretrizes para elaboração orçamentária em instituição de ensino superior, alicerçadas nos pressupostos do ABC – activity based costing**: o caso da Estácio de Sá de Santa Catarina. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- BARBETTA, P. A.; REIS, M. M.; BORNIA, A. C. **Estatística**: para cursos de engenharia e informática. São Paulo: Atlas, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 3. ed. Florianópolis: Ed. da UFSC, 1999.
- BARROS, A. J. P.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.
- BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. **Gerenciamento básico em indústrias avançadas**. Base conceitual. São Paulo: Quieiroz, 1992.
- BEUREN, I. M. Gestão estratégica de custos: arquitetura e conceitos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, 21(71): 30-39, out/dez., 1993.
- BODINI, V. L. **Planejamento estratégico em universidades**. Disponível em: <<http://members.tripod.co.uk>>. Acesso em 27 set. 2010.

BOMENY, H.; PRONKO, M. **Empresários e educação no Brasil**. Rio de Janeiro: PREAL/CPDOC – FGV, Fundação Ford, 2002.

BONTEMPO, M. T. **Análise Comparativa dos Métodos de Construção de Cenários Estratégicos no Planejamento Empresarial**. Dissertação de Mestrado – FEAUSP. São Paulo, 2000.

BORGES, A.; SILVA, T. M. O custeio ABC aplicado em instituições filantrópicas de ensino. **Revista CCSH 2000**. Centro de Ciências Sociais e Humanas, Universidade federal de Santa Catarina, v. 13. n.1. jan/dez 2000. Disponível em: <[http://coralx.ufsm.br/ccsh/5e\\_revista2002.php](http://coralx.ufsm.br/ccsh/5e_revista2002.php)>. Acesso em: Acesso em 27 de setembro de 2010.

BORNIA, A. C. Considerações sobre o custeio por atividade. In: II CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS. **Anais...** Asunción (Paraguay) set/2002.

BOWMAN, H. W. Novos contextos e habilidades na gestão do ensino superior. In: MEYER JR., Victor; MURPHY, J. Patrick (Org.). **Dinossauros, Gazelas e Tigres**: Novas abordagens da Administração Universitária. Florianópolis: Insular, 2000. p. 85-99

BRAGA, R. **Análise setorial do ensino superior privado no Brasil**. Vitória: Editora Hoper, 2006.

\_\_\_\_\_. Posicionamento estratégico. **Revista Ensino Superior**, São Paulo, n.67, p.42-43, abr.2004.

BRAGA, R.; MONTEIRO, C. **Planejamento estratégico sistêmico para instituições de ensino**. São Paulo: Editora Hoper, 2005.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20.12.1996. Dispõe sobre a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder, Executivo, Brasília, DF, 20 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm)>. Acesso em 27 de setembro de 2010.

BRASIL. Lei n.º 46/86, de 14 de Outubro (**Lei de Bases do Sistema Educativo**), alterada pelas Leis n.ºs 115/97, de 19 de Setembro, e 49/2005, de 30 de Agosto.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Plenária n. 408. **Relatório Consolidado de Auditoria Operacional**, Brasília, 24 de abr. 2002.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BUARQUE, S. C. **Metodologia e Técnica de Construção de Cenários Globais e Regionais**. Texto Para discussão n. 939. Brasília: IPEA, 2003.

CAMACHO, N. A. **O custo do aluno universitário**: subsídios para uma sistemática de avaliação da Unicamp. São Paulo: Unicamp, 1993.

CAMPOS, E. **TPM – Tensão Pré-monografia. Monografia sem stress. Manual prático de desenvolvimento de monografias.** Paraná: Ed. Francisco Beltrão, 2008.

CAMPIGLIA, A. O.; CAMPIGLIA, O. R. P. **Controles e gestão: controladoria financeira das empresas.** São Paulo: Atlas, 1994.

CAMPINO, A. C. C. **Custos do Ensino Superior.** São Paulo: NUPES, 1989.

CARNEIRO, F. S. A. **Métodos de criação de cenários prospectivos para o ensino superior brasileiro.** Universidade Federal do Ceará (UFC), 2010 (dissertação de Mestrado).

CENSO DO ENSINO SUPERIOR BRASILEIRO 1999 – 2004. **Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep),** Brasília, 2005.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica.** 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades – activity based management.** São Paulo: Atlas, 1997.

COGAN, S. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial.** 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração.** 7ed. São Paulo: Bookman, 2004.

CORTEZ, A. S. **Métodos de cenários prospectivos como ferramenta de apoio ao planejamento relativo à substituição do atual uso do solo por florestamento: estudo de caso: a bacia do Rio Ibicuí - RS.** 2007. 237 f. Tese (Doutorado em Engenharia). Programa de Pós-Graduação em Engenharia Agrícola, Área de concentração em engenharia de água e solo, da Universidade Federal de Santa Maria, RS, 2007.

CRC-SP. **Curso de contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 1993.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico.** São Paulo: Atlas, 2000.

DIAS SOBRINHO, J. **Universidade: processos de socialização e processos pedagógicos.** In: DIAS SOBRINHO, J.; BALZAN, N. C. (Org.). **Avaliação Institucional: teoria e experiências.** São Paulo: Cortez, 2000, p.15-36.

DRUCKER, P. F. **Administração de organizações sem fins lucrativos, princípios e práticas.** São Paulo: Pioneira, 1994.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Administração.** São Paulo: Pioneira, 1984.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia.** 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERNANDES, M. S. A. **Custeio baseado em atividades aplicado a categoria de apartamentos em hotelaria.** 2001. 221f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo.

FERREIRA, A. B. H. **Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 1982.

FISCHER, R. M. **O desafio da colaboração**: práticas de responsabilidade social entre empresas e Terceiro Setor. São Paulo: Gente, 2002.

FORTE, S. H. A. C. Estratégias, causas e tendências das maiores empresas do estado do Ceará: uma avaliação na virada do milênio. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO ENANPAD, 25, Campinas. **Anais...** Campinas: ANPAD, 2001. 1 CD-ROM.

FLORENTINO, A. M. **Custos**: princípios, cálculo e contabilização. 8. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. Serviços de Publicações, 1983.

FRANCO, F. L. **Prospectiva estratégica**: Uma metodologia para a construção do futuro. 2007. 240 f. Tese (Doutorado em Engenharia). Programa de Pós-Graduação de Engenharia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, 2007.

GAETANI, F.; SCHWARTZMAN, J. **Indicadores de produtividade nas Universidades Federais**. São Paulo: NUPES, 1991.

GARRISON, R. H; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GASPARETTO, V. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do Custeio Baseado em Atividade**. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção), Universidade federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

GHEMAWAT, P. **A Estratégia e o Cenário dos Negócios**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

GIANESI, I. G. N.; CORREA, H. L. **Administração estratégica de serviços**. São Paulo: Atlas, 1994.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, P. A. Vagas não trazem pobres à universidade. **Folha de São Paulo**. São Paulo: 27 maio/2002. Folha Cotidiano, p. C-1.

GUERREIRO, R. **Notas de aula do curso de mestrado interinstitucional em Controladoria e Contabilidade**. Fortaleza: 1999.

HAIR J. F. Jr.et. al. **Análise multivariada de dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9. Edição. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD)**, 2004.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. INEP/MEC. **Educação Superior Brasileira 1991-2007**: Ceará. 2008. Disponível em <<http://www.publicacoes.inep.gov.br>>. Acesso 15 dez. 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JANISSEK-MUNIZ, R.; LESCA, H.; FREITAS, H. Inteligência estratégica antecipativa e coletiva para tomada de decisão. **Revista Organização em Contexto**, v. 2, n. 4, p. 92-118, 2006.

JOHNSON, H. T. e KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos para ser competitivo**. 7. ed. São Paulo: Futura, 1998.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial**: A restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Tradução: Ivo Korytowski. 2º ed. Rio de Janeiro: Campus. 1996.

KATO, J. M. **Cenários estratégicos para a indústria de transportes rodoviários de cargas no Brasil**. 2005. 167 f. Tese (Doutorado em Engenharia). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

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

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária LTDA, 2008.

KOEHLER, R. W. Estratégia de ataque tríplice. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, 23(87): 72-80, abr/jun., 1994.

KOLIVER, O. Os Custos Diretos e Indiretos como Chave de Qualificação dos Sistemas de Apropriação dos Custos. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, 2000.

KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 1, jan./mar. 2000.

KRAEMER, M. E. P. Sistema de gestão permite reduzir custos de empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília - DF, nº 124: 54-67, julho/agosto 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos; pesquisa bibliográfica, projeto e relatório; publicações e trabalhos científicos, 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A.: **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Ed. Atlas, 1985.

Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro (Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior). In: TRINDADE, A. (coord.) **Direito Universitário e educação contemporânea**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

LEITE, H. C. T. **Avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos**: aplicação na Universidade Federal de Rondônia. 1999. Dissertação (Mestrado Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade Custos**. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. **Curso de Contabilidade Custos**. São Paulo: Atlas, 2002.

MALHORTA, N. K. **Pesquisa de marketing uma orientação aplicada**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MATOS, P. O. **Mensuração do resultado dos serviços prestados em instituições de ensino superior fundamentado no custeio baseado em atividades**: o caso da UNERJ. 2005. 213f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

MATTAR, J. **Metodologia Científica na era da informática**. 3 ed., rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARCIAL, E. C.; GRUMBACH, R. J. S. **Cenários prospectivos**: como construir um futuro melhor. 5 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

MARCOVITCH, J. **A universidade (im)possível**. São Paulo: Futura, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MEC/INEP. **Sinopses Estatísticas da Educação Superior** – Graduação. 2008. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse/>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

MEISTER, R. J. **A universidade do século XXI**: uma perspectiva americana. In: MEYER JR., Victor; MURPHY, J. P. (Orgs.). **Dinossauros, Gazelas e Tigres**: Novas abordagens da Administração Universitária. Florianópolis: Insular, 2000. p. 45-60.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MEYER JR, V.; LOPES, M.C. Planejamento e estratégia: Um estudo de caso em Universidades Brasileiras. In: XVII Congresso Latino Americano de Estratégia – SLADE. **Anais...** Itapema, 2004.

\_\_\_\_\_. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

\_\_\_\_\_. **O contexto maduro.** In: MINTZBERG, H. e QUINN, J. B. **o Processo da Estratégia.** Porto Alegre, Bookmann, 2001. p. 249-263.

MINGOTI, S. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada:** uma abordagem aplicada. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005. **Cultural do ICPG.** Vol. 1 n.2 - jan.- jun/2003.

MOREIRA, W. **Alinhamento entre estratégia e competências:** um estudo na Paróquias do Brasil. 2008. 116 p. Dissertação de Mestrado em Administração. Universidade Estadual de Londrina, 2008.

MORGAN, B. F. **A determinação do custo do ensino na educação superior:** o caso da Universidade de Brasília. Brasília: Universidade de Brasília, 2004 (dissertação de Mestrado).

MORAES, M. C. **O paradigma educacional emergente.** Campinas, SP: Papirus, 2000.

MOTTA, P. R. **Transformação organizacional:** a teoria e a prática de inovar. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

MÜLLER, C. J. (1996) **A Evolução dos Sistemas de Manufatura e a necessidade de Mudança nos Sistemas de Controle e Custeio,** Dissertação de Mestrado em Engenharia, PPGEP (UFRGS) Porto Alegre.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos:** conceito, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_. **Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

\_\_\_\_\_. **Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 2009.

NETO, O. L., **Percepção da qualidade dos serviços prestados em uma instituição privada de ensino superior.** Dissertação de Mestrado da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Porto Alegre. 2004.

OLIVEIRA, D. P. R. **Administração estratégica na prática:** a competitividade para administrar o futuro das empresas. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

PAUL, J-J. **O Custo do Ensino Superior nas Instituições Federais.** São Paulo: NUPES, 1990.

PEÑALOZA, V. **Um modelo de análise de custos do ensino superior.** São Paulo: NUPES, 1999.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva**. Rio Janeiro: Campus, 1986.

PAMPLONA, E. O. A inadequação dos sistemas de custos tradicionais em um novo ambiente de fabricação. **Revista Produção On line**, vol.3, n.2: 1997. Disponível em: <<http://www.producaoonline.inf.br>>. Acesso em 20/11/2010.

PETER, M. G. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentada no Activity Based Costing**: Uma abordagem de controladoria estratégica. Dissertação de Mestrado: Universidade de São Paulo, 2001.

PETER, M. G. A.et. al. Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentada no Activity Based Costing. **Anais da XXVII**. Reunião Anual da ANPAD, São Paulo, 2003.

PONTE, V. M. R.; Riccio, E. L; LUSTOSA, P. R. B. **Uma Análise comparativa entre a Contabilidade de Ganhos e o Método do custeio variável**. Trabalho apresentado VII Congresso de Custos – FEA/USP, 2004.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REINERT, C. **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Pós-Graduação em Administração. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio do curso de Administração**: guia para pesquisas, projetos, estágios e trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Atlas, 1996.

ROBLES JR, A. **Custos da Qualidade**: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1994.

SAMPAIO, Helena. **Ensino superior no Brasil**: o setor privado. São Paulo: Hucitec, 2000.

SANTOS, N. M. G. **Um estudo prospectivo sobre a previdência social brasileira**. 2004. 240 f. Tese (Doutorado em Engenharia). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Centro Tecnológico, Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ, 2004.

SCHWARTZMAN, S. **O futuro da Educação na América Latina**. Instituto de Estudos do Trabalho e Sociedade do Rio de Janeiro. 2001. Disponível em: <<http://www.schwartzman.org.br/simon/delphiport.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2010.

SHAK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **Strategic Cost Management**: The new tool for competitive advantage. New York: The Free Press, 1993.

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Rev. FAE**, Curitiba, v.2, n.2, maio/ago., 1999, p.17-26.

SOUZA, J. R. **Recursos e Estratégias do Ensino Superior Privado no Cenário 2009/2015. 2009.** 199 f. Universidade de Fortaleza. Fortaleza: UNIFOR, 2009.

STEVENSON, W.J. **Estatística aplicada à Administração.** São Paulo: Harbra, 1991.

STREBEL, P. **Breakpoints: como as empresas exploram mudanças e estratégias.** São Paulo, Makron, 1993.

SISTEMA EDUCACIONAL BRASILEIRO. **Dicionário Interativo da Educação Brasileira.** Página visitada em 19 de julho de 2010. [www.educabrasil.com.br/eb/dic/dicionario](http://www.educabrasil.com.br/eb/dic/dicionario)

TAVARES, L. **Administração moderna da manutenção.** Rio de Janeiro: Novo Pólo Publicações, 1999.

TAKASHINA, N. T.; FLORES, M. C. **Indicadores da qualidade e do desempenho: como restabelecer metas e medir resultados.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 1996.

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

UNESCO. Tendências da educação superior para o século XXI. In: **Anais da conferência mundial sobre o ensino superior.** Paris, 5 a 9 de outubro de 1998.

VALDEZ, T. A. S. **Regionalização e Integração Sistêmica: cenários para a reforma do Sistema de Saúde de Cabo Verde.** 2007. 240 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública). Fundação Oswaldo Cruz - FIOCRUZ. Escola Nacional de Saúde Pública Sérgio Arouca. Rio de Janeiro, 2007.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2007.

WOLYNEC, E. **O uso de indicadores de desempenho para a avaliação institucional.** São Paulo: NUPES, 1990.

YOSHIKAMA, D. M. **Contribuição e estudo da utilização de indicadores estratégicos de gerenciamento – “scorecards” – pela controladoria em instituições financeiras.** 1997. Dissertação (Mestrado em Contoladoria) – Universidade de São Paulo, São Paulo. 1997.

**APÊNDICE A - Entrevista aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS.**

**Caro (a) Sr. (a),**

Este instrumento de pesquisa é parte do estudo da dissertação “Custeio Baseado em Atividades na Gestão de uma Instituição Prestadora de Serviços Educacionais” para obtenção do título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Educação Superior e será aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS, tendo nesse primeiro estágio da entrevista a abordagem dos **aspectos gerais**. **Obrigada! Rogeane Morais Ribeiro - [rogeanemorais@yahoo.com.br](mailto:rogeanemorais@yahoo.com.br)**

Nome do Entrevistado:

Cargo ocupado:

E- mail:

Telefone:

Entrevista realizada:

01. O IEPS possui e mantém atualizada uma sistemática de planejamento estratégico?
02. O IEPS executa superintendência dos negócios?
03. O IEPS conhece os fatores que influenciam o custo das suas atividades direcionadores de custo?
04. O IEPS acompanha o custo das células e avalia o desempenho das mesmas?
05. Dentro das células, o IEPS acompanha o custo das disciplinas e avalia o desempenho das mesmas.
06. A organização, dentro da sua visão estratégica, analisa o impacto, nos seus custos, dos custos dos seus colaboradores externos (fornecedores) e procura atuar junto aos mesmos, sugerindo intervenções nos processos internos dos fornecedores com a finalidade de reduzir estes custos para a mesma?
07. No quesito política geral do IEPS, a mesma analisa o custo-benefício da sua atuação no desempenho profissional e financeiro futuro dos seus discentes?
08. Existe um sistema de controle de custos? Qual? Caso exista é gerado e utilizado por quais células? Caso o sistema de controle existente seja utilizado pela direção geral; coordenadorias; e assessorias, existe um feedback contínuo entre os departamentos?
09. Caso a instituição não use técnicas de custeio por atividades, existe a possibilidade de implantá-las nos próximos dois anos?
10. Nas diretrizes traçadas pelo IEPS há treinamento de pessoas para lidar com controle de custos?
11. Existe afinidade entre as diretrizes traçadas pelo IEPS, controle de custos e as ações dos gestores?
12. As informações repassadas através do feedback e relatórios contínuos, caso exista, estão sendo úteis para tomada de decisões?
13. A IEPS usa as informações dos sistemas de custos para melhorar a sua posição no mercado?
14. O IEPS trabalha baseado em que direcionador (horas, nº requisições, nº de atendimento, entre outros) para calcular seus custos?

**APÊNDICE B - Entrevista aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS.**

**Caro (a) Sr. (a),**

Este instrumento de pesquisa é parte do estudo da dissertação “Custeio Baseado em Atividades na Gestão de uma Instituição Prestadora de Serviços Educacionais” para obtenção do título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Educação Superior e será aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS, tendo nesse segundo estágio da entrevista a abordagem dos **relatórios financeiro e qualidade dos dados**.

**Obrigada! Rogeane Moraes Ribeiro - [rogeanemorais@yahoo.com.br](mailto:rogeanemorais@yahoo.com.br)**

Nome do Entrevistado:

Cargo ocupado:

E- mail:

Telefone:

Entrevista realizada:

01. Os dados dos sistemas de controle de custos existente no IEPS atendem não só aos requisitos legais e da área financeira como também às áreas administrativas e acadêmicas da instituição?
02. Os dados disponíveis nos sistemas de controle de custos atendem aos requisitos legais cumprindo os padrões necessários para auditoria.
03. Os dados disponíveis nos sistemas de controle de custos apresentam muitos erros?
04. Os dados disponíveis no sistema não são estáveis, sofrendo variações com frequência e não podem, portanto, ser considerados confiáveis?
05. Os dados dos sistemas estão disponíveis em diversos bancos de dados (não integrados)?
06. Os dados disponíveis nos bancos de dados são compatíveis e compartilhados entre as áreas?
07. Os bancos de dados são totalmente integrados?
08. Os sistemas de controle de custos visam não só a elaboração de relatórios financeiros, mas também contemplam informações necessárias para gestão de custos de áreas específicas, como acadêmica, administrativa e financeira?

**APÊNDICE C - Entrevista aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS.**

**Caro (a) Sr. (a),**

Este instrumento de pesquisa é parte do estudo da dissertação “Custeio Baseado em Atividades na Gestão de uma Instituição Prestadora de Serviços Educacionais” para obtenção do título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Educação Superior e será aplicada aos membros da direção geral e células organizacionais do IEPS, tendo nesse terceiro estágio da entrevista a abordagem dos **gastos com serviço e clientes. Obrigada!**

**Rogeanne Moraes Ribeiro - [rogeanemoraais@yahoo.com.br](mailto:rogeanemoraais@yahoo.com.br)**

Nome do Entrevistado:

Cargo ocupado:

E- mail:

Telefone:

Entrevista realizada:

01. O IEPS aloca todos os custos a centros de custos? Os critérios para alocação de custos são os mesmos para toda a instituição?
02. Qual a visão dos membros responsáveis pelo IEPS sobre custos diretos; custos indiretos; alocação de custos e estimativa de rateio?
03. Os custos diretos são alocados a atividades, departamento ou disciplinas ou não são alocados a cada atividade, departamento ou disciplina, ou existe outra metodologia de alocação aplicada pelo IEPS?
04. Os custos indiretos são alocados às atividades, departamentos ou disciplinas ou não são alocados às atividades, departamentos ou disciplinas com base em rateio estimativo?
05. Os custos indiretos são alocados a cada atividade, de acordo com alguma técnica de custeio e depois alocados a departamentos e disciplinas?
06. Os custos indiretos não alocados às atividades, departamentos e disciplinas são mínimos.
07. Os custos de depreciação e uso de áreas de imóveis fazem parte dos custos controlados e alocados em centro de custos pela instituição.
08. Os sistemas fornecem os custos e resultados por departamento e disciplina de forma confiável.

## APÊNDICE D - Dicionário de Atividades

**Processo nº 1:** Direção Geral

**Atividade nº 1.1 :** Desenvolver visão estratégia do IEPS.

**Descrição da Atividade 1.1 :** compreende o conjunto de tarefas referentes a preparação do planejamento estratégico e controle de qualidade da atividade-fim.

**Tarefa da Atividade 1.1 :** planejar os direcionadores do IEPS.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores :** tempo de execução.

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE E - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 1:** Direção Geral

**Atividade nº 1.2:** Formular a política geral do IEPS.

**Descrição da Atividade 1.2 :** formular políticas alternativas para que o IEPS possa atender com qualidade às demandas da sociedade do conhecimento, aos processos de globalização, ao uso de tecnologias, ao avanço do mercado de ensino superior, à mudança dos parâmetros de gestão das pessoas, à demanda pelo acesso, o novo perfil do público ingressante do ensino superior e às exigências dos empregadores.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE F - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 1:** Direção Geral

**Atividade nº 1.3:** Traçar diretrizes e normas técnicas gerais.

**Descrição da Atividade 1.3 :** traçar diretrizes e normas técnicas baseadas nas resoluções norteadoras do IEPS, para atingir sua missão, visão e valores.

**Tarefa da Atividade 1.3 :** estabelecer diretrizes e normas, colocar em prática e verificar andamento.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE G - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 1:** Direção Geral

**Atividade nº 1.4:** Superintender os negócios do IEPS e a estratégia de sua organização.

**Descrição da Atividade 1.4 :** supervisionar os negócios que são os parâmetros e critérios nos quais a instituição deve se basear pra definir suas estratégias, e conseqüentemente acompanhá-las.

**Tarefa da Atividade 1.4:** dirigir os negócios da IEPS.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE H - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 1:** Direção Geral

**Atividade nº 1.5:** Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.

**Descrição da Atividade 1.5 :** compreende em gerenciar o ambiente em que o IEPS está inserida, desenvolvendo programas de políticas públicas aproximação da comunidade interna e externa.

**Tarefa da Atividade 1.5 :** gerenciar relações internas e externas.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE I - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 1:** Direção Geral

**Atividade nº 1.6:** Analisar Processos sobre Questões Jurídicas.

**Descrição da Atividade 1.6:** acompanhamento e despacho dos processos judiciais.

**Tarefa da Atividade 1.6:** receber, analisar e despachar documentos.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE J - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.1:** Criar e gerenciar estratégica de RH

**Descrição da Atividade 2.1:** práticas de seleção, de avaliação, de recompensa e de desenvolvimento, integradas de forma coerentes e sistematicamente, unido as práticas de RH da empresa e sua cultura, com estratégias competitivas, garantindo assim aos administradores vantagem competitiva e consequentemente aumento do desempenho corporativo.

**Tarefa da Atividade 2.1:** estabelecer metas, colocar em prática e verificar andamento.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE K - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.2:** Gerenciar recursos de informações e de RH

**Descrição da Atividade 2.2:** facilitar e automatizar os processos diários, agilizando as buscas de informações e confiança nas integridade dos dados na célula de Recursos Humanos.

**Tarefa da Atividade 2.2:** alimentar e controlar banco de dados do RH. .

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE L - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.3:** Gerenciar distribuição de pessoal.

**Descrição da Atividade 2.3:** gerenciar pessoas, dividir, ouvir e mudar a forma de pensar e agir dentro da organização, tendo conseqüentemente ambientes de trabalho mais produtivos, colaboradores mais eficientes e felizes.

**Tarefa da Atividade 2.3:** estabelecer metas, colocar em prática e verificar andamento.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

## APÊNDICE M - Dicionário de Atividades

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.4:** Desenvolver e treinar funcionários.

**Descrição da Atividade 2.4:** direcionar as necessidades do treinamento para uma forte alavancagem dos negócios, garantindo o vínculo com o cliente, incentivo e desenvolvimento da criatividade na busca de estratégias e produtos inovadores.

**Tarefa da Atividade 2.4:** analisar resultados das avaliações de desempenho, definir os indicadores a serem treinados, e avaliar resultados do programa.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE N - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.5:** Gerenciar recursos físicos.

**Descrição da Atividade 2.5:** utilizar modernas ferramentas gerenciais a fim de controlar com eficiência os recursos físicos.

**Tarefa da Atividade 2.5:** tomar recursos, alimentar e controlar sistema que gerencia os recursos físicos

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

## APÊNDICE O - Dicionário de Atividades

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.6:** Medir desempenho organizacional.

**Descrição da Atividade 2.6:** controle e organização são necessários para medir o desempenho organizacional, onde se pode enxergar oportunidades e rever a maneira de trabalhar em busca de melhores resultados e as áreas que mais necessitam de atenção, através de dados numéricos e qualitativos, e não de suposições.

**Tarefa da Atividade 2.6:** criar indicadores de desempenho, acompanhar as atividades operacionais e estudar os dados obtido.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula..

**Direcionadores:** tempo de execução

Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades

Fonte: Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE P - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.7:** Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle

**Descrição da Atividade 2.7:** possuir estratégias para dar suporte na tomada de decisões referente ao planejamento, orçamento e controle organizacional, pois são as ferramentas que auxiliam no alcance dos planos, políticas e padrões que devem ser obedecidos.

**Tarefa da Atividade 2.7:** estabelecer metas, colocar em prática e verificar andamento

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

## APÊNDICE Q - Dicionário de Atividades

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.8:** Administrar compras

**Descrição da Atividade 2.8:** responsável pela aquisição de materiais e matérias-primas dentro da instituição de acordo com sua política específica, incluindo os cálculos relacionados à despesa com estocagem e depreciação, análise dos sistemas de custeio e avaliação das instalações.

**Tarefa da Atividade 2.8:** manter um fluxo contínuo de suprimentos, atender a demanda da produção, evitar excedentes e gerar um mínimo de investimentos a fim de não afetar a operacionalidade da empresa.

**Medidas de desempenho:** hora consumida, números de alunos, horas de aula.

**Direcionadores:** número de requisições

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE R - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.9:** Implementar segurança e controle de sistema

**Descrição da Atividade 2.9:** relacionada com a implementação de um sistema de qualidade, de proteção de um conjunto de dados, no sentido de preservar o valor que possuem para a organização.

**Tarefa da Atividade 2.9:** implantar, manter e proteger a segurança das informações da empresa (confidencialidade, integridade, disponibilidade e autenticidade).

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

## APÊNDICE S - Dicionário de Atividades

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.10:** Gerenciar o armazenamento e acesso das informações.

**Descrição da Atividade 2.10:** manter uma infra-estrutura de informações eficiente que permita armazenar, proteger, otimizar e aproveitar suas informações, partindo de um simples e-mail até seus bancos de dados de produção, ou seja, gerenciar mais dados, com maior eficiência, e conseqüentemente manterá as informações disponíveis e seguras.

**Tarefa da Atividade 2.10:** aumentar a importância da informação no suporte de tomadas de decisões; aumentar a capacidade de armazenamento; gerenciamento de infra-estrutura cada vez mais complexa; pressões com relação a custos, conhecimento e recursos.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula..

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE T - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.11:** Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.

**Descrição da Atividade 2.11:** modernizar o fluxo de compartilhamento de informações visando melhorar os processos existentes, adotando inovações tecnológicas, facilitando a integração e melhorando a qualidade dos serviços prestados.

**Tarefa da Atividade 2.11:** implantar modernas tecnologias e manter com eficiência a segurança dos dados compartilhados.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE U - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.12:** Manutenção, conservação e limpeza da infra-estrutura

**Descrição da Atividade 2.12:.** atender a sede e a crescente demanda das unidades de extensão nos serviços de manutenção de infra-estrutura, controlando o registro e controle de materiais, equipamentos e ferramentas utilizados em serviços de manutenção.

**Tarefa da Atividade 2.12:** planejar, coordenar e avaliar a execução das atividades de manutenção, limpeza e conservação da sede e unidades de extensão.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula..

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE V - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Administrativa

**Atividade nº 2.13:** Suprir com recursos humanos e tecnológicos de todos os departamentos.

**Descrição da Atividade 2.13:** suprir todas as células com recursos humanos e tecnologias inovadoras, utilizando-se de um único programa para a realização das tarefas e da comunicação entre si, com intuito da unificação do banco de dados.

**Tarefa da Atividade 2.13:** planejar, coordenar e avaliar a eficiência e eficácia dos recursos utilizados.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula..

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE X - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 3:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.1:** Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação

**Descrição da Atividade 3.1:** supervisiona e orienta todas as atividades vinculadas à administração acadêmica dos cursos de graduação e as ações das coordenações de área dos cursos, relativas a ensino.

**Tarefa da Atividade 3.1:** gerenciar, registrar, controlar e monitorar todas as atividades de ensino e graduação.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula..

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE Y - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 2:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.2:** Gerenciar o setor de registro acadêmico

**Descrição da Atividade 3.2:** implantar informações dos discentes e docentes, com intuito de gerar e emitir diversos tipos de relatórios, tais como: mapa de notas, históricos, declarações, entre outros.

**Tarefa da Atividade 3.2:** estabelecer metas, colocar em prática e verificando o andamento da implantação dos dados.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** número de alunos

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE Z - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 3:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.3:** Superintender os órgãos de apoio acadêmico.

**Descrição da Atividade 3.3:** Dirigir e coordenar as políticas estabelecidas/exigidas pela direção geral aos órgãos de apoio acadêmico.

**Tarefa da Atividade 3.3:** estabelecer metas e verificar andamento.

**Medidas de desempenho** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE AA - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 3:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.4:** Supervisionar as atividade de pesquisa e extensão.

**Descrição da Atividade 3.4:** Promover as atividades institucionais de pesquisa e extensão, visando à difusão cultural e de conhecimentos e práticas pertinentes às áreas do conhecimento humano.

**Tarefa da Atividade 3.4:** Promover, integrar e fomentar a pesquisa e extensão interdisciplinar no IEPS.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE BB - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 3:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.5:** Gerenciar as coordenações de área.

**Descrição da Atividade 3.5:** gerencia todas as atividades vinculadas à coordenação de área dos cursos de graduação.

**Tarefa da Atividade 3.5:** estabelecer metas, gerenciar, controlar e monitorar todas as atividades de executadas pelos coordenadores de área.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE CC - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 3:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.6:** Gerenciar a célula de avaliação de docentes.

**Descrição da Atividade 3.6:** implantar informações dos docentes, com intuito de gerar e emitir relatórios de desempenho dos mesmos nas disciplinas ministradas.

**Tarefa da Atividade 3.6:** estabelecer metas, gerenciar, controlar e monitorar todas as implantações de avaliações.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE DD - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 3:** Coordenadoria Acadêmica

**Atividade nº 3.7:** Gerenciar a célula de registros e entrega de diplomas.

**Descrição da Atividade 3.7:** levantar os discentes aptos a colar grau por turma, encaminhar para Pró-reitoria de graduação, em seguida implantar informações dos discentes que colaram grau, para emissão e entrega de diplomas. .

**Tarefa da Atividade 3.7:** estabelecer metas, controlar registros e monitorar entregas de diplomas.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE EE - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 4:** Coordenações de Área

**Atividade nº 4.1:** Realizar planejamento acadêmico.

**Descrição da Atividade 4.1:** levantar todas as atividades do semestre para elaboração e divulgação dos calendário acadêmico no site.

□

**Tarefa da Atividade 4.1:** estabelecer metas, alcançar objetivos dentro dos prazos estabelecidos no planejamento.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE FF - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 4:** Coordenações de Área

**Atividade nº 4.2:** Administrar as unidades de extensão.

**Descrição da Atividade 4.2:** repassar todas as atribuições, lotações, calendário acadêmico, e demais peculiaridades pertinentes a execução das atividades diárias.

**Tarefa da Atividade 4.2:** estabelecer metas, gerenciar, controlar para alcançar os objetivos traçados dentro dos prazos estabelecidos no planejamento acadêmico.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)

**APÊNDICE GG - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 4:** Coordenações de Área

**Atividade nº 4.3:** Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e extensão.

**Descrição da Atividade 4.3:** apoiar, gerenciar e fomentar a indissociabilidade do ensino-pesquisa-extensão e o desenvolvimento institucional, científico, cultural e tecnológico

**Tarefa da Atividade 4.3:** estabelecer metas para atingir e gerenciar os objetivos traçados para realização do ensino, pesquisa e extensão.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE HH - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 4:** Coordenações de Área

**Atividade nº 4.4:** Prestar assessoria educacional.

**Descrição da Atividade 4.4:** prestar informações a discentes e demais interessados com intuito de esclarecer dúvidas pertinentes aos serviços prestados e a missão do IEPS.

**Tarefa da Atividade 4.4:** treinar, gerenciar, controlar e avaliar a eficiência e eficácia da assessoria.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE II - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.1:** Processar transações orçamentárias, financeiras e contábil.

**Descrição da Atividade 5.1:** verificar as informações alimentadas relativas as transações orçamentárias, financeiras e contábil do IEPS adotando o regime financeiro e contábil que atenda às suas peculiaridades

**Tarefa da Atividade 5.1:** controlar e avaliar a eficiência e eficácia da informações.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula, números de transações efetuadas.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE JJ - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.2:** Conduzir o controle interno.

**Descrição da Atividade 5.2:** objetiva proteger os ativos, produzindo os dados contábeis confiáveis que auxiliam a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

**Tarefa da Atividade 5.2:** controlar e avaliar a eficiência e eficácia da informações.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula, números de controles efetuados.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE KK - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.3:** Análise financeira de alunos.

**Descrição da Atividade 5.3:** objetiva analisar a situação financeira dos discentes, no ato de regularização de matrícula, ou outras situações acadêmicas necessárias para a realização de tal atividade, e seguidamente da parecer ao mesmo.

**Tarefa da Atividade 5.3:** analisar e avaliar com a eficiência as informações financeiras implantadas no sistema.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula, números de atendimentos.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE LL - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.4:** Gerenciar recursos financeiros.

**Descrição da Atividade 5.4:** controlar da forma mais eficaz possível, no que diz respeito à concessão de recursos para a execução das ações listadas no planejamento das atividades da empresa, visando sempre o desenvolvimento, evitando gastos desnecessários, desperdícios, conduzindo aos melhores caminhos para a condução financeira da empresa.

**Tarefa da Atividade 5.4:** analisar e liberar recursos de forma eficaz.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula, administrar recursos.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE MM - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.5:** Controlar o abastecimento de veículos.

**Descrição da Atividade 5.5:** registrar e controla os gastos com combustível e abastecimento dos veículos.

**Tarefa da Atividade 5.5:** analisar, controla e liberar abastecimento.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula, números de análises.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE NN - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.6:** Atendimento de alunos e articuladores.

**Descrição da Atividade 5.6:** objetiva atender diariamente aos professores e articuladores e quando necessários aos articuladores de forma agendada para resolução e esclarecimentos dos tramites legais inerentes ao andamento das atividades da célula.

**Tarefa da Atividade 5.6:** atender com eficiência, eficaz, e prestar informações imediatas aos alunos e articuladores.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE OO - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 5:** Coordenações Financeira

**Atividade nº 5.7:** Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.

**Descrição da Atividade 5.7:** objetiva emitir em data agendada os pagamentos inerentes ao bom funcionamento do IEPS.

**Tarefa da Atividade 5.7:** estabelecer calendário, emitir pagamentos, registrar recebimento.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula, número de emissão de cheques.

**Direcionadores:** número de emissão de cheques.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE PP - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 6: Unidade de Extensão**

**Atividade nº 6.1:** Realizar ensino.

**Descrição da Atividade 6.1:** objetiva planejar e realizar o ensino com qualidade, de forma que atenda a missão do IEPS.

**Tarefa da Atividade 6.1:** planejar, coordenar, e avaliar o andamento do ensino.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE QQ - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 6:** Unidade de Extensão.

**Atividade nº 6.3:** Realizar Pesquisa.

**Descrição da Atividade 6.3:** objetiva planejar e realizar o pesquisa com qualidade, de forma que atenda a missão do IEPS.

**Tarefa da Atividade 6.3:** planejar, coordenar, e avaliar o andamento do pesquisa.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE RR - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 6: Unidade de Extensão**

**Atividade nº 6.4:** Realizar Extensão.

**Descrição da Atividade 6.4:** objetiva planejar e realizar extensão com qualidade, de forma que atenda a missão do IEPS.

**Tarefa da Atividade 6.4:** planejar, coordenar, e avaliar o andamento da extensão.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** número de horas.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE SS - Dicionário de Atividades**

**Processo nº 6: Unidade de Extensão**

**Atividade nº 6.5:** Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e extensão.

**Descrição da Atividade 6.5:** apoiar e gerenciar projetos de ensino, pesquisa, extensão e de desenvolvimento instrumental, científico, cultural e tecnológico.

**Tarefa da Atividade 6.5:** planejar, coordenar, e avaliar o andamento dos projetos.

**Medidas de desempenho:** hora consumida; números de alunos; horas de aula.

**Direcionadores:** tempo de execução.

**Quadro 5: Modelo de Dicionário de Atividades**

**Fonte:** Adaptado de *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide (1990)*

**APÊNDICE TT – Estimativa do tempo aplicado pela Diretora Geral**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>
Desenvolver visão e estratégia	25%
Formular a política geral do IEPS	15%
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	10%
Superintender os negócios do IEPS e a estratégia de sua organização	20%
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	10%
Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	20%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Sobral/CE, 30/05/2011

Antonio Gouveia Junior  
Diretor Geral

**APÊNDICE UU – Estimativa do tempo aplicado pela Coordenadoria Administrativa**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>
Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	15%
Gerenciar recursos de informação e de RH.	20%
Gerenciar distribuição de pessoal.	15%
Desenvolver e treinar funcionários.	5%
Gerenciar recursos físicos.	5%
Medir desempenho organizacional.	5%
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	5%
Administrar compras.	5%
Implementar segurança e controle de sistemas.	5%
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	5%
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	5%
Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)	5%
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	5%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Sobral/CE, 30/05/2011

Emanuela Tabosa  
Coordenadora Administrativa

**APÊNDICE VV – Estimativa de tempo aplicado pelos Coordenadoria Acadêmica**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	25%
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	25%
Gerenciar o setor de registros acadêmicos	10%
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	10%
Gerenciar as coordenações de área.	10%
Gerenciar a célula de avaliações docentes.	10%
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	10%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Sobral/CE, 30/05/2011

Rogeane Morais Ribeiro  
Coordenadora Acadêmica

**APÊNDICE WW – Estimativa de tempo aplicado Coordenadoria Financeira**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	20%
Conduzir o controle interno.	20%
Análise financeira de alunos	15%
Gerenciar recursos financeiros.	15%
Controlar abastecimento dos veículos	15%
Atendimento de alunos e articuladores.	10%
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	5%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Sobral/CE, 30/05/2011

Francisco Nilton R. Neto  
Coordenador Financeiro

**APÊNDICE XX – Estimativa de tempo aplicado pela Coordenação de Área**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>
Realizar planejamento acadêmico	25%
Administrar as Unidades de Extensão	30%
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	35%
Prestar assessoria educacional	10%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Sobral/CE, 30/05/2011

Coordenadores de Área  
Licenciaturas, Graduação Tecnológico e Graduações.

**APÊNDICE ZZ – Estimativa de tempo aplicado pelo Articulador da Unidade de Extensão**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>% CONSUMIDO POR ATIVIDADE</b>
Realizar ensino	25%
Realizar Pesquisa	30%
Realizar Extensão	35%
Apoiar as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão	10%
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>

Sobral/CE, 30/05/2011

Articuladores Locais  
(Cinquenta e um municípios)

**APÊNDICE AAA – Volume dos direcionadores de atividades secundárias alocados em atividades secundárias**

<b>ATIVIDADES</b>	Horas consumidas de Desenvolver visão e estratégia	Horas consumidas de Formular a política geral da IES	Horas consumidas de Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	Horas consumidas de Superintender os negócios da IES e a estratégia de sua organização	Horas consumidas de Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	Horas consumidas de Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	Horas consumidas de Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	Horas consumidas de Gerenciar recursos de informação e de RH.	Horas consumidas de Gerenciar distribuição de pessoal.	Horas consumidas de Desenvolver e treinar funcionários.	Horas consumidas de Gerenciar recursos físicos.	Horas consumidas de Medir desempenho organizacional.	Horas consumidas de Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	Horas consumidas Administrar compras.	Horas consumidas de Implementar segurança e controle de sistemas.	Horas consumidas de Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	Horas consumidas de Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	Horas consumidas de Manutenção, conservação e limpeza de infraestrutura (sede e unidade de extensão)	Horas consumidas de Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	Horas consumidas Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	Horas consumidas de Superintender os órgãos de apoio acadêmico.
<b>Desenvolver visão e estratégia</b>	<b>0</b>	<b>20</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>24</b>	<b>160</b>	<b>40</b>	<b>20</b>	<b>13</b>	<b>6</b>	<b>212</b>	<b>10</b>	<b>150</b>	<b>1946</b>	<b>200</b>	<b>200</b>	<b>200</b>	<b>1282</b>	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Formular a política geral da IES	30	0	30	20	22	0	35	20	5	4	80	10	40	50	100	100	100	250	10	0	0
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	30	20	0	20	15	0	30	15	4	3	80	4	40	50	80	80	80	250	4	0	0
Superintender os negócios da IES e a estratégia de sua organização	20	20	20	0	15	0	20	20	4	4	30	4	40	50	80	80	80	250	4	0	0
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo. Programa de relações públicas.	15	15	15	8	0	0	20	20	4	3	30	4	30	0	80	80	80	0	4	0	0
Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	8	8	8	8	4	0	10	2	3	0	25	0	25	30	10	10	10	150	0	0	0
Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	8	10	8	8	4	0	0	20	5	2	25	4	25	0	30	30	30	720	4	0	0
Gerenciar recursos de informação e de RH.	8	8	8	8	4	0	52	0	15	2	10	4	10	0	30	30	30	150	4	0	0
Gerenciar recursos distribuição de pessoal	8	8	8	8	4	0	20	15	0	2	10	4	10	0	30	30	30	200	4	0	0
Desenvolver e treinar funcionários.	8	8	8	8	4	0	20	4	5	0	10	4	10	0	30	30	30	150	4	0	0
Gerenciar recursos físicos.	8	8	10	8	4	0	10	4	0	0	0	0	250	100	20	20	20	150	0	0	0
Medir desempenho organizacional.	8	8	8	8	4	0	20	10	3	2	0	0	0	0	20	20	20	150	5	0	0
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	10	30	30	25	4	0	20	8	0	0	30	10	0	100	30	30	30	150	10	0	0
Administrar compras.	10	20	20	20	4	0	20	8	0	0	40	4	40	0	30	30	30	30	4	0	0

ATIVIDADES	continuação																				
	Horas consumidas de Desenvolver visão e estratégia	Horas consumidas de Formular a política geral da IES	Horas consumidas de Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	Horas consumidas de Superintender os negócios da IES e a estratégia de sua organização	Horas consumidas de Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	Horas consumidas de Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	Horas consumidas de Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	Horas consumidas de Gerenciar recursos de informação e de RH.	Horas consumidas de Gerenciar distribuição de pessoal.	Horas consumidas de Desenvolver e treinar funcionários.	Horas consumidas de Gerenciar recursos físicos.	Horas consumidas de Medir desempenho organizacional.	Horas consumidas de Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	Horas consumidas Administrar compras.	Horas consumidas de Implementar segurança e controle de sistemas.	Horas consumidas de Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	Horas consumidas de Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	Horas consumidas de Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)	Horas consumidas de Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	Horas consumidas Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	Horas consumidas de Superintender os órgãos de apoio acadêmico.
Implementar segurança e controle de sistemas.	8	8	8	8	4	0	10	8	3	0	10	1	10	0	0	80	50	150	1	0	0
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	5	5	5	5	4	0	10	8	4	3	10	1	10	0	80	0	80	200	1	0	0
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	5	5	5	5	4	0	20	20	4	3	10	2	10	0	45	45	0	150	2	0	0
Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)	4	4	4	4	4	0	40	8	3	2	10	3	10	0	15	15	15	0	3	0	0
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	4	4	4	4	4	0	30	10	5	2	20	5	10	0	15	15	15	100	0	0	0
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	20	20	20	15	4	0	5	4	4	0	50	0	20	100	15	15	15	0	0	0	0
Conduzir o controle interno.	20	20	15	14	4	0	20	4	5	0	20	8	20	0	15	15	15	0	8	0	0
Análise financeira de alunos	8	8	8	4	4	0	0	3	3	0	0	0	0	0	15	15	15	0	0	0	0
Gerenciar recursos financeiros.	15	30	25	10	5	0	0	3	3	0	50	0	40	100	15	15	15	0	0	0	0
Controlar abastecimento dos veículos	8	4	4	4	0	0	0	0	0	0	30	0	20	0	0	0	0	0	0	0	0
Atendimento de alunos e articuladores.	8	4	4	8	4	0	10	0	0	0	0	0	0	0	20	20	20	0	0	0	0
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	15	30	20	8	5	0	10	5	5	5	19	8	19	50	20	20	20	0	8	0	0
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	5	8	8	5	4	0	0	10	0	0	0	0	0	0	10	10	10	0	0	0	0

ATIVIDADES	continuação																				
	Horas consumidas de Desenvolver visão e estratégia	Horas consumidas de Formular a política geral da IES	Horas consumidas de Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	Horas consumidas de Superintender os negócios da IES e a estratégia de sua organização	Horas consumidas de Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	Horas consumidas de Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	Horas consumidas de Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	Horas consumidas de Gerenciar recursos de informação e de RH.	Horas consumidas de Gerenciar distribuição de pessoal.	Horas consumidas de Desenvolver e treinar funcionários.	Horas consumidas de Gerenciar recursos físicos.	Horas consumidas de Medir desempenho organizacional.	Horas consumidas de Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	Horas consumidas Administrar compras.	Horas consumidas de Implementar segurança e controle de sistemas.	Horas consumidas de Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	Horas consumidas de Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	Horas consumidas de Manutenção, conservação e limpeza de infraestrutura (sede e unidade de extensão)	Horas consumidas de Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	Horas consumidas Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	Horas consumidas de Superintender os órgãos de apoio acadêmico.
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	5	8	8	5	4	0	0	8	3	0	10	4	10	0	10	10	10	0	4	0	0
Gerenciar o setor de registros acadêmicos	5	8	8	5	4	0	10	2	2	0	5	2	4	0	10	10	10	0	2	0	0
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	5	5	5	5	4	0	0	0	0	0	5	0	4	0	10	10	10	0	0	0	0
Gerenciar as coordenações de área.	5	5	5	5	4	0	25	4	0	0	10	0	8	0	10	10	10	0	0	0	0
Gerenciar a célula de avaliações docentes.	5	5	5	5	4	0	15	4	0	0	10	2	8	0	10	10	10	0	2	0	0
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	5	5	5	5	4	0	10	4	4	0	10	4	8	0	15	15	15	0	4	0	0
Realizar planejamento acadêmico	8	4	4	5	4	0	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2448	337
Administrar as Unidades de Extensão	5	8	8	5	4	0	10	8	3	3	50	10	30	0	20	20	15	0	10	480	227
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	2	8	8	5	4	0	8	0	0	0	19	0	19	0	0	0	0	0	0	480	227
Prestar assessoria educacional	8	8	8	5	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	768	230
<b>VOLUME TOTAL DE DIRECIONADOR</b>	<b>349</b>	<b>397</b>	<b>397</b>	<b>323</b>	<b>202</b>	<b>160</b>	<b>558</b>	<b>279</b>	<b>112</b>	<b>46</b>	<b>930</b>	<b>112</b>	<b>930</b>	<b>2576</b>	<b>1120</b>	<b>1120</b>	<b>1120</b>	<b>4482</b>	<b>112</b>	<b>4176</b>	<b>1021</b>



continuação

ATIVIDADES	Horas consumidas Gerenciar o setor de registros acadêmicos	Horas consumidas Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	Horas consumidas de Gerenciar as coordenações de área.	Horas consumidas de Gerenciar a célula de avaliações docentes.	Horas consumidas célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	Horas consumidas Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	Horas consumidas efetuados Conduzir o controle interno.	Horas consumidas Análise financeira de alunos	Horas consumidas Gerenciar recursos financeiros.	Nº de análises Controlar abastecimento dos veículos	Horas consumidas Atendimento de alunos e articuladores.	Nº de cheques emitidos	Horas consumidas Realizar planejamento acadêmico	Horas consumidas Administrar as Unidades de Extensão	Horas consumidas Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	Horas consumidas Prestar assessoria educacional
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura	0	0	0	0	0	50	0	0	0	0	50	0	0	0	0	0
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	0	0	0	0	0	0	0	0	300	0	0	0	0	0	0	0
Conduzir o controle interno.	0	0	0	0	0	612	0	0	0	519	0	1834	0	0	0	0
Análise financeira de alunos	0	0	0	0	0	30	0	0	0	0	612	0	0	0	0	0
Gerenciar recursos financeiros.	0	0	0	0	0	50	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Controlar abastecimento dos veículos	0	0	0	0	0	50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Atendimento de alunos e articuladores.	0	0	0	0	0	50	0	1224	0	0	0	0	0	0	0	0
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	0	0	0	0	0	50	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.						0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0

continuação

<b>ATIVIDADES</b>	Horas consumidas Gerenciar o setor de registros acadêmicos	Horas consumidas Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	Horas consumidas de Gerenciar as coordenações de área.	Horas consumidas de Gerenciar a célula de avaliações docentes.	Horas consumidas célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	Horas consumidas Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	Horas consumidas efetuados Conduzir o controle interno.	Horas consumidas Análise financeira de alunos	Horas consumidas Gerenciar recursos financeiros.	Nº de análises Controlar abastecimento dos veículos	Horas consumidas Atendimento de alunos e articuladores.	Nº de cheques emitidos	Horas consumidas Realizar planejamento acadêmico	Horas consumidas Administrar as Unidades de Extensão	Horas consumidas Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	Horas consumidas Prestar assessoria educacional
Gerenciar o setor de registros acadêmicos						0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão						0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0
Gerenciar as coordenações de área.						0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0
Gerenciar a célula de avaliações docentes.						0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação						0	0	0	0	0	25	0	0	0	0	0
Realizar planejamento acadêmico	337	79	1424	105	105	0	0	0	0	0	100	0	0	4890	28	4896
Administrar as Unidades de Extensão	227	61	800	96	96	0	0	0	0	0	100	0	128	0	0	297
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	227	61	800	0	0	0	0	0	0	0	100	0	100	300	0	280
Prestar assessoria educacional	230	0	322	0	0	0	0	0	0	0	100	0	100	290	0	0
<b>VOLUME TOTAL DE DIRECIONADOR</b>	<b>1021</b>	<b>201</b>	<b>3346</b>	<b>201</b>	<b>201</b>	<b>1901</b>	<b>241</b>	<b>1446</b>	<b>1928</b>	<b>1131</b>	<b>1446</b>	<b>5604</b>	<b>328</b>	<b>5580</b>	<b>28</b>	<b>5573</b>

### APÊNDICE BBB – Volume de direcionadores das atividades

ATIVIDADES	DIRECIONADORES	VALOR (R\$)	Volume total	Volume total	Colaboradores
Desenvolver visão e estratégia	Horas consumidas	59.305,92	445	120	F1
Formular a política geral da IES	Horas consumidas	35.583,55	445	120	F1
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	Horas consumidas	23.722,37	445	120	F1
Superintender os negócios da IES e a estratégia de sua organização	Horas consumidas	47.444,74	371	100	F1
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.	Horas consumidas	23.722,37	222	60	F1
Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	Horas consumidas	47.444,74	160	180	F6
<b>TOTAL DE HORAS DO F1+F6</b>			<b>2088</b>	<b>700</b>	
<b>TOTAL DE HORAS DO F1</b>			<b>1928</b>	<b>1928</b>	
ATIVIDADES	DIRECIONADORES	VALOR (R\$)	Volume total	Volume total	Colaboradores
Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	Horas consumidas	52.491,29	558	120	F2
Gerenciar recursos de informação e de RH.	Horas consumidas	69.988,38	279	60	F2
Gerenciar distribuição de pessoal.	Horas consumidas	52.491,29	112	24	F2
Desenvolver e treinar funcionários.	Horas consumidas	17.497,10	46	10	F2
Gerenciar recursos físicos.	Horas consumidas	17.497,10	930	200	F2
Medir desempenho organizacional.	Horas consumidas	17.497,10	112	24	F2
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	Horas consumidas	17.497,10	930	200	F2
Administrar compras.	Horas consumidas	17.497,10	2576	554	F2
Implementar segurança e controle de sistemas.	Horas consumidas	17.497,10	1120	241	F5
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	Horas consumidas	17.497,10	1120	241	F5
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	Horas Consumida	17.497,10	1120	241	F5
Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)	Horas consumidas	17.497,10	4482	964	F2
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	Horas consumidas	17.497,10	112	24	F2
<b>TOTAL DE HORAS TRABALHADAS (DIAS x HORAS POR DIAxN DE COLABORADORES)</b>			<b>13496</b>	<b>2903</b>	
<b>TOTAL DE HORAS DO F1</b>		<b>7 colaboradores</b>	<b>13496</b>	<b>1928</b>	
ATIVIDADES	DIRECIONADORES	VALOR (R\$)	Volume total	Volume total	Colaboradores
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	Horas consumidas	133.907,52	4192	241	F3
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	Horas consumidas	133.907,52	1044	60	F3
Gerenciar o setor de registros acadêmicos	Horas consumidas	53.563,01	1044	60	F3
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	Horas consumidas	53.563,01	209	12	F3
Gerenciar as coordenações de área.	Horas consumidas	53.563,01	33540	1928	F3
Gerenciar a célula de avaliações docentes.	Horas consumidas	53.563,01	209	12	F3

continuação

ATIVIDADES	DIRECIONADORES	VALOR (R\$)	Volume total	Volume total	Colaboradores
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	Horas consumidas	53.563,01	209	12	F3
Apoiar as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão	Horas consumidas		1670	96	F3
<b>TOTAL DE HORAS TRABALHADAS (DIAS x HORAS POR DIA X N° DE COLABORADORES)</b>			<b>42116</b>	<b>2421</b>	
<b>TOTAL DE HORAS DO F1</b>	<b>22 colaboradores</b>		<b>42116</b>	<b>1928</b>	
ATIVIDADES	DIRECIONADORES	VALOR (R\$)	Volume total	Volume total	Colaboradores
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	Horas consumidas	50.355,30	4524	1928	F4
Conduzir o controle interno.	Horas consumidas	50.355,30	566	241	F4
Análise financeira de alunos	Horas consumidas	37.766,48	3393	1446	F7
Gerenciar recursos financeiros.	Horas consumidas	37.766,48	4524	1928	F4
Controlar abastecimento dos veículos	Horas consumidas	37.766,48	1131	482	F4
Atendimento de alunos e articuladores.	Horas consumidas	25.177,65	3393	1446	F7
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	Horas consumidas	12.588,83	5604	2388	F4
<b>TOTAL DE HORAS TRABALHADAS (DIAS x HORAS POR DIA X N° DE COLABORADORES)</b>			<b>23136</b>	<b>9859</b>	
<b>TOTAL DE HORAS DO F1</b>	<b>12 colaboradores</b>		<b>23136</b>	<b>1928</b>	
ATIVIDADES	DIRECIONADORES	VALOR (R\$)	Volume total	Volume total	Colaboradores
Realizar planejamento acadêmico	Horas consumidas	35.007,52	348	120	F10
Administrar as Unidades de Extensão	Horas consumidas	42.009,02	5593	1928	F10
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	Horas consumidas	49.010,52	35	12	F10
Prestar assessoria educacional	Horas consumidas	14.003,01	5593	1928	F10
<b>TOTAL DE HORAS TRABALHADAS (DIAS x HORAS POR DIA X N° DE COLABORADORES)</b>			<b>11568</b>	<b>3988</b>	
<b>TOTAL DE HORAS DO F1</b>	<b>6 colaboradores</b>		<b>11568</b>	<b>1928</b>	

**APÊNDICE CCC – Custo das atividades secundárias, por atividade, por recurso consumido, por custo absorvido e por custo transferido para atividades secundárias.**

<b>ATIVIDADES</b>	<b>Recursos consumidos (R\$) (extraído do Q. 11)</b>	<b>valores absorvidos (R\$)</b>	<b>Horas Totais</b>	<b>Volume de direcionadores alocados nas atividades secundárias</b>	<b>Custo unitário (R\$)</b>	<b>Valores Transferidos para atividades Secundárias (R\$)</b>	<b>Total p/ transferir para atividades primárias (R\$)</b>
Desenvolver visão e estratégia	59.305,92	215.638,91	<b>445</b>	349	133,27	46.511,83	228.433,00
Formular a política geral da IES	35.583,55	45.796,36	<b>445</b>	397	79,96	31.745,33	49.634,59
Traçar diretrizes e normas técnicas gerais	23.722,37	39.657,39	<b>445</b>	397	53,31	21.163,55	42.216,21
Superintender os negócios da IES e a estratégia de sua organização	47.444,74	36.469,80	<b>371</b>	323	127,88	41.306,33	42.608,20
Gerenciar relacionamento. c/ a comunidade interna e externa desenvolvendo programa de relações públicas.	23.722,37	28.107,28	<b>222</b>	202	106,86	21.585,22	30.244,43
Analisar Processos sobre Questões Jurídicas	47.444,74	16.213,58	<b>160</b>	160	296,53	47.444,74	16.213,58
Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).	52.491,29	26.417,85	<b>558</b>	<b>558</b>	94,07	52.491,29	26.417,85
Gerenciar recursos de informação e de RH.	69.988,38	24.457,11	<b>279</b>	<b>279</b>	250,85	69.988,38	24.457,11
Gerenciar recursos distribuição de pessoal	52.491,29	18.348,13	<b>112</b>	<b>112</b>	468,67	52.491,29	18.348,13
Desenvolver e treinar funcionários.	17.497,10	27.256,25	<b>46</b>	<b>46</b>	380,37	17.497,10	27.256,25
Gerenciar recursos físicos.	17.497,10	17.647,06	<b>930</b>	<b>930</b>	18,81	17.497,10	17.647,06
Medir desempenho organizacional.	17.497,10	16.994,47	<b>112</b>	<b>112</b>	156,22	17.497,10	16.994,47
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.	17.497,10	30.152,02	<b>930</b>	<b>930</b>	18,81	17.497,10	30.152,02
Administrar compras.	17.497,10	25.780,00	<b>2.576</b>	<b>2576</b>	6,79	17.497,10	25.780,00
Implementar segurança e controle de sistemas.	17.497,10	15.798,37	<b>1.120</b>	<b>1120</b>	15,62	17.497,10	15.798,37
Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.	17.497,10	16.878,24	<b>1.120</b>	<b>1120</b>	15,62	17.497,10	16.878,24
Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.	17.497,10	19.855,30	<b>1.120</b>	<b>1120</b>	15,62	17.497,10	19.855,30

continuação

ATIVIDADES	Recursos consumidos (R\$) (extraído do Q. 11)	valores absorvidos (R\$)	Horas Totais	Volume de direcionadores alocados nas atividades secundárias	Custo unitário (R\$)	Valores Transferidos para atividades Secundárias (R\$)	Total p/ transferir para atividades primárias (R\$)
Manutenção, conservação e limpeza de infraestrutura	17.497,10	22.204,71	<b>4.482</b>	<b>4482</b>	3,90	17.497,10	22.204,71
Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamentos	17.497,10	16.715,45	<b>112</b>	<b>112</b>	156,22	17.497,10	16.715,45
Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.	50.355,30	17.913,31	<b>4.524</b>	<b>1901</b>	11,13	21.159,47	47.109,15
Conduzir o controle interno.	50.355,30	44.751,99	<b>566</b>	<b>241</b>	88,97	21.441,04	73.666,25
Análise financeira de alunos	37.766,48	11.132,60	<b>3.393</b>	<b>1446</b>	11,13	16.095,00	32.804,08
Gerenciar recursos financeiros.	37.766,48	30.178,17	<b>4.524</b>	<b>1928</b>	8,35	16.095,00	51.849,65
Controlar abastecimento dos veículos	37.766,48	6.685,10	<b>1.131</b>	<b>1131</b>	33,39	37.766,48	6.685,10
Atendimento de alunos e articuladores.	25.177,65	26.465,70	<b>3.393</b>	<b>1446</b>	7,42	10.730,00	40.913,35
Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.	12.588,83	33.685,31	<b>5.604</b>	<b>5604</b>	2,25	12.588,83	33.685,31
Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação	133.907,52	21.341,05	<b>4.192</b>	<b>4176</b>	31,94	133.396,42	21.852,15
Superintender os órgãos de apoio acadêmico.	133.907,52	16.418,24	<b>1.044</b>	<b>1028</b>	128,26	131.855,30	18.470,46
Gerenciar o setor de registros acadêmicos	53.563,01	10.924,53	<b>1.044</b>	<b>1028</b>	51,31	52.742,12	11.745,42
Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão	53.563,01	7.433,82	<b>209</b>	<b>201</b>	256,28	51.512,75	9.484,08
Gerenciar as coordenações de área.	53.563,01	26.306,49	<b>33.540</b>	<b>3346</b>	1,60	5.343,52	74.525,97
Gerenciar a célula de avaliações docentes.	53.563,01	9.990,67	<b>209</b>	<b>201</b>	256,28	51.512,75	12.040,93
Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação	53.563,01	14.829,60	<b>209</b>	<b>201</b>	256,28	51.512,75	16.879,86

continuação

<b>ATIVIDADES</b>	<b>Recursos consumidos (R\$) (extraído do Q. 11)</b>	<b>valores absorvidos (R\$)</b>	<b>Horas Totais</b>	<b>Volume de direcionadores alocados nas atividades secundárias</b>	<b>Custo unitário (R\$)</b>	<b>Valores Transferidos para atividades Secundárias (R\$)</b>	<b>Total p/ transferir para atividades primárias (R\$)</b>
Realizar planejamento acadêmico	35.007,52	182.103,34	<b>348</b>	<b>328</b>	100,60	32.995,59	184.115,27
Administrar as Unidades de Extensão	42.009,02	105.880,60	<b>5.593</b>	<b>5580</b>	7,51	41.911,38	105.978,24
Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.	49.010,52	30.478,72	<b>35</b>	<b>28</b>	1.400,30	39.208,42	40.280,82
Prestar assessoria educacional	14.003,01	45.203,04	<b>5.593</b>	<b>5573</b>	2,50	13.952,93	45.253,11
<b>VOLUME TOTAL DE DIRECIONADOR</b>	<b>1.514.602,27</b>	<b>1.302.110,56</b>				<b>1.301.518,66</b>	<b>1.515.194,17</b>

**APÊNDICE DDD – Total dos Objetos de Custos**

UNIDADE DE EXTENSÃO	HORAS AULA	HONORÁRIO DOS PROFESSORES	HONORÁRIO DOS ARTICULADORES	ENCARGOS SOCIAIS	MATERIAIS	SERVIÇOS DE TERCEIROS	CUSTOS RECEBIDOS DAS ATIVIDADES	TOTAL
ACARAU	1605	R\$ 30.270,00	R\$ 510,00	R\$ 7.999,72	R\$ 646,32	R\$ 3.272,17	R\$ 15.089,59	R\$ 59.392,81
AMONTADA	4440	R\$ 82.710,00	R\$ 510,00	R\$ 21.628,88	R\$ 1.787,95	R\$ 9.051,99	R\$ 41.743,18	R\$ 161.871,99
ARANAU	1350	R\$ 26.325,00	R\$ 510,00	R\$ 6.974,42	R\$ 543,63	R\$ 2.752,29	R\$ 12.692,18	R\$ 51.147,53
ARARENDÁ	900	R\$ 15.615,00	R\$ 510,00	R\$ 4.190,89	R\$ 362,42	R\$ 1.834,86	R\$ 8.461,45	R\$ 31.874,63
BARROQUINHA	660	R\$ 11.865,00	R\$ 510,00	R\$ 3.216,26	R\$ 265,78	R\$ 1.345,57	R\$ 6.205,07	R\$ 24.067,67
BELA CRUZ	3900	R\$ 72.990,00	R\$ 510,00	R\$ 19.102,65	R\$ 1.570,50	R\$ 7.951,07	R\$ 36.666,30	R\$ 142.690,52
CAMOCIM	5940	R\$ 105.030,00	R\$ 510,00	R\$ 27.429,85	R\$ 2.391,98	R\$ 12.110,09	R\$ 55.845,60	R\$ 209.257,53
CARIRE	180	R\$ 3.420,00	R\$ 510,00	R\$ 1.021,41	R\$ 72,48	R\$ 366,97	R\$ 1.692,29	R\$ 7.263,15
CHAVAL	1680	R\$ 31.785,00	R\$ 510,00	R\$ 8.393,47	R\$ 676,52	R\$ 3.425,08	R\$ 15.794,72	R\$ 62.264,78
CRATEUS	10435	R\$ 190.075,00	R\$ 510,00	R\$ 49.533,04	R\$ 4.202,08	R\$ 21.274,22	R\$ 98.105,87	R\$ 374.135,20
CROATA	3345	R\$ 60.750,00	R\$ 510,00	R\$ 15.921,47	R\$ 1.347,00	R\$ 6.819,57	R\$ 31.448,41	R\$ 120.141,46
CRUZ	2610	R\$ 47.700,00	R\$ 510,00	R\$ 12.529,78	R\$ 1.051,02	R\$ 5.321,10	R\$ 24.538,22	R\$ 94.260,12
FORQUILHA	825	R\$ 15.630,00	R\$ 510,00	R\$ 4.194,79	R\$ 332,22	R\$ 1.681,96	R\$ 7.756,33	R\$ 30.930,30
FRECHEIRINHA	1665	R\$ 32.700,00	R\$ 510,00	R\$ 8.631,28	R\$ 670,48	R\$ 3.394,50	R\$ 15.653,69	R\$ 63.224,95
GENERAL SAMPAIO	570	R\$ 11.550,00	R\$ 510,00	R\$ 3.134,39	R\$ 229,53	R\$ 1.162,08	R\$ 5.358,92	R\$ 22.514,93
GRANJA	2445	R\$ 43.800,00	R\$ 510,00	R\$ 11.516,17	R\$ 984,58	R\$ 4.984,71	R\$ 22.986,95	R\$ 87.227,41
GUARACIABA DO NORTE	11985	R\$ 213.540,00	R\$ 510,00	R\$ 55.631,60	R\$ 4.826,25	R\$ 24.434,26	R\$ 112.678,37	R\$ 423.605,47

UNIDADE DE EXTENSÃO	HORAS AULA	HONORÁRIO DOS PROFESSORES	HONORÁRIO DOS ARTICULADORES	ENCARGOS SOCIAIS	MATERIAIS	SERVIÇOS DE TERCEIROS	CUSTOS RECEBIDOS DAS ATIVIDADES	TOTAL
HIDROLANDIA	2010	R\$ 36.300,00	R\$ 510,00	R\$ 9.566,92	R\$ 809,41	R\$ 4.097,86	R\$ 18.897,25	R\$ 72.191,44
IBIAPINA	540	R\$ 10.260,00	R\$ 510,00	R\$ 2.799,12	R\$ 217,45	R\$ 1.100,92	R\$ 5.076,87	R\$ 20.504,37
INDEPENDENCIA	2355	R\$ 43.350,00	R\$ 510,00	R\$ 11.399,21	R\$ 948,34	R\$ 4.801,22	R\$ 22.140,81	R\$ 85.504,58
IPU	810	R\$ 14.490,00	R\$ 510,00	R\$ 3.898,50	R\$ 326,18	R\$ 1.651,38	R\$ 7.615,31	R\$ 29.301,37
IPUEIRAS	4305	R\$ 80.625,00	R\$ 510,00	R\$ 21.086,99	R\$ 1.733,59	R\$ 8.776,76	R\$ 40.473,96	R\$ 157.511,29
IRAUCUBA	1440	R\$ 27.825,00	R\$ 510,00	R\$ 7.364,27	R\$ 579,88	R\$ 2.935,78	R\$ 13.538,33	R\$ 54.193,25
ITAPAJE	8515	R\$ 155.425,00	R\$ 510,00	R\$ 40.527,51	R\$ 3.428,91	R\$ 17.359,84	R\$ 80.054,76	R\$ 305.821,02
ITAPIOCA	23700	R\$ 439.590,00	R\$ 510,00	R\$ 14.381,99	R\$ 9.543,78	R\$ 48.318,06	R\$ 222.818,30	R\$ 858.862,13
ITAREMA	4695	R\$ 89.700,00	R\$ 510,00	R\$ 23.445,58	R\$ 1.890,63	R\$ 9.571,87	R\$ 44.140,59	R\$ 173.953,67
JAIBARAS	60	R\$ 1.230,00	R\$ 510,00	R\$ 452,23	R\$ 24,16	R\$ 122,32	R\$ 564,10	R\$ 2.962,81
JIOCA DE JERICOACOARA	2085	R\$ 38.880,00	R\$ 510,00	R\$ 10.237,46	R\$ 839,61	R\$ 4.250,77	R\$ 19.602,37	R\$ 76.405,21
JORDAO	210	R\$ 3.720,00	R\$ 510,00	R\$ 1.099,38	R\$ 84,57	R\$ 428,13	R\$ 1.974,34	R\$ 8.026,42
MARCO	1170	R\$ 23.235,00	R\$ 510,00	R\$ 6.171,33	R\$ 471,15	R\$ 2.385,32	R\$ 10.999,89	R\$ 44.942,69
MARTINOPOLE	1140	R\$ 21.360,00	R\$ 510,00	R\$ 5.684,01	R\$ 459,07	R\$ 2.324,16	R\$ 10.717,84	R\$ 42.195,08
MASSAPE	2850	R\$ 53.175,00	R\$ 510,00	R\$ 13.952,73	R\$ 1.147,67	R\$ 5.810,40	R\$ 26.794,61	R\$ 104.240,41
MIRAIMA	280	R\$ 4.660,00	R\$ 510,00	R\$ 1.343,68	R\$ 112,75	R\$ 570,85	R\$ 2.632,45	R\$ 10.109,74
MORAUJO	765	R\$ 13.230,00	R\$ 510,00	R\$ 3.571,03	R\$ 308,06	R\$ 1.559,63	R\$ 7.192,24	R\$ 27.135,95
MORRINHOS	720	R\$ 13.050,00	R\$ 510,00	R\$ 3.524,24	R\$ 289,94	R\$ 1.467,89	R\$ 6.769,16	R\$ 26.331,24
NOVA RUSSAS	2790	R\$ 51.075,00	R\$ 510,00	R\$ 13.406,94	R\$ 1.123,51	R\$ 5.688,07	R\$ 26.230,51	R\$ 100.824,03

UNIDADE DE EXTENSÃO	HORAS AULA	HONORÁRIO DOS PROFESSORES	HONORÁRIO DOS ARTICULADORES	ENCARGOS SOCIAIS	MATERIAIS	SERVIÇOS DE TERCEIROS	CUSTOS RECEBIDOS DAS ATIVIDADES	TOTAL
PEDRA BRANCA	90	R\$ 1.710,00	R\$ 510,00	R\$ 576,98	R\$ 36,24	R\$ 183,49	R\$ 846,15	R\$ 3.952,85
PORANGA	735	R\$ 13.380,00	R\$ 510,00	R\$ 3.610,01	R\$ 295,98	R\$ 1.498,47	R\$ 6.910,19	R\$ 26.939,65
RERIUTABA	4680	R\$ 86.520,00	R\$ 510,00	R\$ 22.619,10	R\$ 1.884,59	R\$ 9.541,29	R\$ 43.999,56	R\$ 169.754,54
SANTA QUITERIA	1755	R\$ 34.290,00	R\$ 510,00	R\$ 9.044,52	R\$ 706,72	R\$ 3.577,98	R\$ 16.499,84	R\$ 66.384,06
SANTANA DO ACARAU	1770	R\$ 31.590,00	R\$ 510,00	R\$ 8.342,79	R\$ 712,76	R\$ 3.608,56	R\$ 16.640,86	R\$ 63.174,98
SAO BENEDITO	2955	R\$ 52.815,00	R\$ 510,00	R\$ 13.859,17	R\$ 1.189,95	R\$ 6.024,47	R\$ 27.781,78	R\$ 105.135,36
SOBRAL	10390	R\$ 189.935,00	R\$ 510,00	R\$ 49.496,66	R\$ 4.183,96	R\$ 21.182,47	R\$ 97.682,79	R\$ 373.380,88
TAMBORIL	180	R\$ 3.930,00	R\$ 510,00	R\$ 1.153,96	R\$ 72,48	R\$ 366,97	R\$ 1.692,29	R\$ 7.905,70
TAPERUABA	1455	R\$ 27.000,00	R\$ 510,00	R\$ 7.149,85	R\$ 585,92	R\$ 2.966,36	R\$ 13.679,35	R\$ 53.346,48
TIANGUA	9375	R\$ 169.785,00	R\$ 510,00	R\$ 44.259,67	R\$ 3.775,23	R\$ 19.113,15	R\$ 88.140,15	R\$ 334.958,21
TURURU	1860	R\$ 33.990,00	R\$ 510,00	R\$ 8.966,55	R\$ 749,01	R\$ 3.792,05	R\$ 17.487,01	R\$ 67.354,61
UBAJARA	855	R\$ 15.930,00	R\$ 510,00	R\$ 4.272,76	R\$ 344,30	R\$ 1.743,12	R\$ 8.038,38	R\$ 31.693,56
URUBURETAMA	2310	R\$ 43.935,00	R\$ 510,00	R\$ 11.551,26	R\$ 930,22	R\$ 4.709,48	R\$ 21.717,73	R\$ 85.663,69
VARJOTA	1580	R\$ 30.110,00	R\$ 510,00	R\$ 7.958,14	R\$ 636,25	R\$ 3.221,20	R\$ 14.854,55	R\$ 58.870,15
VICOSA DO CEARA	6135	R\$ 115.470,00	R\$ 510,00	R\$ 30.143,20	R\$ 2.470,51	R\$ 12.507,65	R\$ 57.678,92	R\$ 224.915,28
<b>TOTAL</b>	161100	R\$ 2.967.325,00	R\$ 26.010,00	R\$ 77.967,77	R\$ 64.873,53	R\$ 28.440,45	R\$ 1.514.600,37	R\$ 5.679.217,12

**Quadro 20 – Total dos Objetos de Custos.**

**Fonte: IEPS 2010.**

## ANEXO I – Classificação das Atividades

ATIVIDADES	PRIMÁRIA / SECUNDÁRIA
<p><b>Direção Geral</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Desenvolver visão e estratégia.</li> <li>- Formular a política geral do IEPS.</li> <li>- Traçar diretrizes e normas técnicas gerais.</li> <li>- Superintender os negócios da IEPS e a estratégia de sua organização.</li> <li>- Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa desenvolvendo programas de relações públicas.</li> <li>- Analisar Processos sobre Questões Jurídicas</li> </ul>	Secundárias/Auxiliares
<p><b>Coordenadoria Administrativa</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Criar e gerenciar estratégias de Recursos Humanos (RH).</li> <li>- Gerenciar recursos de informação e de RH.</li> <li>- Gerenciar distribuição de pessoal.</li> <li>- Desenvolver e treinar funcionários.</li> <li>- Gerenciar recursos físicos.</li> <li>- Medir desempenho organizacional.</li> <li>- Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle.</li> <li>- Administrar compras.</li> <li>- Implementar segurança e controle de sistemas.</li> <li>- Gerenciar o armazenamento e acesso de informações.</li> <li>- Facilitar compartilhamento e comunicações de informações.</li> <li>- Manutenção, conservação e limpeza de infra-estrutura (sede e unidade de extensão)</li> <li>- Suprir com recursos humanos e tecnológicos todos os departamento</li> </ul>	Secundárias/Auxiliares
<p><b>Coordenadoria Acadêmica</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Supervisionar as atividades de Ensino e Graduação</li> <li>- Superintender os órgãos de apoio acadêmico</li> <li>- Gerenciar o setor de registros acadêmicos</li> <li>- Supervisionar as atividades Pesquisa e Extensão</li> <li>- Gerenciar as coordenações de área.</li> <li>- Gerenciar a célula de avaliação de docentes.</li> <li>- Gerenciar a célula de registros e entrega dos Diplomas de Graduação</li> </ul>	Primárias/Auxiliares
<p><b>Coordenações de Área</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realizar planejamento acadêmico</li> <li>- Administrar as Unidades de Extensão</li> <li>- Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.</li> <li>- Prestar assessoria educacional</li> </ul>	Primárias/Auxiliares
<p><b>Coordenadoria Financeira</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis.</li> <li>- Conduzir o controle interno.</li> <li>- Análise financeira de alunos</li> <li>- Gerenciar recursos financeiros.</li> <li>- Controlar abastecimento dos veículos</li> <li>- Atendimento de alunos e articuladores.</li> <li>- Emissão de pagamentos de professores, fornecedores, funcionários, articuladores de unidade de extensão.</li> </ul>	Secundárias/Auxiliares
<p><b>Unidades de Extensão</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realizar Ensino</li> <li>- Realizar Pesquisa</li> <li>- Realizar Extensão</li> <li>- Apoiar e gerenciar ensino, pesquisa e a extensão.</li> </ul>	Primárias

### Quadro 6: Classificação das Atividades

Fonte: Leite (1999)