

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

**ANTONIO CARLOS DE SOUZA**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA  
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR:  
O CASO DA UNOESC DO CAMPUS DE VIDEIRA**

**FLORIANÓPOLIS  
2000**

**ANTONIO CARLOS DE SOUZA**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA  
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR:  
O CASO DA UNOESC DO CAMPUS DE VIDEIRA**

Dissertação apresentada como requisito parcial à  
obtenção do grau de Mestre em Administração.  
Universidade Federal de Santa Catarina.  
Curso de Pós-Graduação em Administração.  
Área de concentração em Políticas e Gestão Institucional.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dr<sup>a</sup>.

**FLORIANÓPOLIS  
2000**

**ANTONIO CARLOS DE SOUZA**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA  
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR:  
O CASO DA UNOESC DO CAMPUS DE VIDEIRA**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Grau de Mestre em Administração na área de concentração em Políticas e Gestão Institucional do Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina e aprovada, em sua forma final, em 18 de dezembro de 2000.

---

Prof. Dr. Nelson Colossi  
Coordenador do Curso

Apresentada à Comissão Examinadora composta pelos professores:

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Ilse Maria Beuren  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Angelise Valladares Monteiro  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Dr. Rolf Herman Erdmann  
Universidade Federal de Santa Catarina

## **AGRADECIMENTOS**

É importante registrar os agradecimentos àqueles que, de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho. Em primeiro lugar a DEUS, que é o grande arquiteto do Universo, fonte de toda a sabedoria.

À professora Dra. Ilse Maria Beuren, cuja luz de seu espírito representa o espelho do caminho a ser seguido por tantos outros, que a admiram seu profissionalismo e dedicação, motivando a tantos a realização dos seus sonhos, fazendo com que se tornem profissionais éticos e capazes.

Assim como, a coordenação do curso na pessoa do professor Dr. Nelson Colossi e toda equipe do CPGA da UFSC. O especial agradecimento aos membros da banca examinadora, professora Dra. Angelise e ao professor Dr. Rolf, cujas sugestões valorizaram sobremaneira este trabalho.

A minha mãe e a minha esposa, cujos ideais de vida me ajudaram a superar os momentos mais difíceis e na conquista dos meus objetivos, mesmo que isto lhes custasse a perda ou o adiamento dos seus próprios desejos, dedico a elas este trabalho juntamente com meu amor e carinho.

Ao meu pai, pelas várias lições, principalmente aquela sobre as reviravoltas que a vida nos trás.

Aos meus colegas mestrandos, com os quais compartilhamos muitas horas de estudos, de discussões, de apreensões, angústias, dúvidas, alegrias e rodízios de massas.

Aos amigos verdadeiros, que sabem ouvir e aconselhar, e que através de uma palavra de incentivo nos mantém sempre motivados na busca do aperfeiçoamento constante.

## RESUMO

SOUZA, Antonio Carlos. **Proposta de um sistema de custos para uma instituição de ensino superior**: o caso da UNOESC do Campus de Videira. 2000. 105 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

Orientador: Ilse Maria Beuren

Defesa: 18/12/2000

A dinâmica das mudanças globais afeta diretamente as empresas e os processos de tomada de decisão por parte dos seus gestores nas mais diversas organizações, independentemente de suas características, sejam estas organizações industriais, comerciais ou prestadoras de serviços. Isto acontece porque o momento atual permite transformações de grande amplitude e profundidade, sendo as mudanças ocorridas nos negócios, resultado da competição global e da inovação tecnológica que ocorrem no presente momento. Assim, diante deste contexto, este trabalho pretende como objetivo geral desenvolver um sistema de custos para uma instituição de ensino superior privada, que possa dar suporte ao seu processo de gestão e aos seus gestores responsáveis pela tomada de decisão, através da formulação de alternativas e comparação de resultados. Esta pesquisa realizou-se por meio de um estudo de caso na Universidade do Oeste de Santa Catarina, Campus de Videira, instituição multicampi caracterizada pela prestação de serviços educacionais através do oferecimento de cursos de ensino fundamental, médio e superior, além de desenvolver atividades de pesquisa e extensão universitária. No seu desenvolvimento buscou-se o atendimento aos objetivos específicos estabelecidos, assim como também na busca de respostas referentes às questões de pesquisa formuladas, cuja principal relaciona-se qual a estrutura adequada para um sistema de custos, que possa dar suporte ao processo de gestão, em uma instituição de ensino superior. É apresentada uma proposta baseada inicialmente na estruturação do plano de contas contábil e gerencial da instituição objeto de estudo, sendo construído um sistema, dentro dos fundamentos do sistema de Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing – ABC*), onde são adotados procedimentos metodológicos inerentes à proposição de um sistema, obedecendo-se concepções como a dos direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Desse modo, inicialmente, procede-se na identificação do fluxo de dados sobre custos na instituição, levantando-se as informações também relacionadas a custos, na seqüência são descritas as áreas inter-relacionadas e procede-se na caracterização dos principais processos organizacionais. Classificam-se as atividades-fim e meio, identificando-se as atividades-fim como aquelas que representam a execução de cursos e/ou projetos de ensino, pesquisa e extensão da instituição e das atividades-meio como aquelas voltadas aos processos administrativos de apoio e de controle organizacional. Os custos das atividades são apurados após o levantamento dos recursos aplicados, o levantamento dos objetos de custos seguindo o mapeamento e identificação dos recursos. A apresentação da proposta de um sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) para instituição de ensino superior privada é o ponto central do desenvolvimento deste estudo, onde se procura descrever a metodologia de sua implantação, alocação dos recursos às atividades, identificação e seleção dos direcionadores de custos, na seqüência a alocação dos recursos das atividades aos objetos de custo. Após a preparação e elaboração de relatórios, apresenta-se, passo a passo, a interpretação e a análise dos resultados econômicos e financeiros de cada curso e/ou projeto considerados dentro das atividades da instituição. Por fim, encerra-se o referido trabalho com as principais conclusões obtidas através dos resultados alcançados e, formulam-se as recomendações para futuras pesquisas dentro do tema abordado neste estudo.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo VBC (I).....	26
Figura 2 - Custos baseados nas atividades ABC .....	35
Figura 3 - Operação periódica do Sistema ABC.....	39
Figura 4 - Exemplo prático dicionário de atividade .....	40
Figura 5 - Organograma atual da UNOESC.....	55
Figura 6 - Fluxo das informações da apuração dos gastos com pessoal.....	56
Figura 7 - Fluxo das informações da apuração dos gastos com materiais.....	57
Figura 8 - Fluxo das informações de gastos com pessoal e gerais.....	59
Figura 9 - Esquema geral de inter-relacionamento das áreas na IES.....	61
Figura 10 - Proposta de organograma para UNOESC Videira – SC.....	62
Figura 11 - Proposta de organograma funcional para UNOESC Videira –SC.....	63
Figura 12 - Fundamentos do Sistema ABC .....	75
Figura 13 - Fundamentos do Sistema ABC para IES .....	76
Figura 14 - Estrutura de alocação dos recursos no sistema de custeio proposto...	79

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais processos da UNOESC – Campus Videira.....	64
Quadro 2 - Classificação das atividades-fim e meio da IES (Administração e Ensino).....	68
Quadro 3 - Classificação das atividades-fim e meio da IES (Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação).....	69
Quadro 4 - Recursos incorridos na IES.....	72
Quadro 5 - Agrupamento dos objetos de custos por atividade.....	73
Quadro 6 - Mapa descritivo dos direcionadores de custos.....	74
Quadro 7 - Mapa descritivo dos direcionadores de recursos.....	77
Quadro 8 - Mapa descritivo dos direcionadores de atividades.....	78
Quadro 9 - Recursos diretamente identificáveis com as atividades e com os objetos de custo .....	82
Quadro 10 - Recursos diretamente identificáveis com as atividades.....	83
Quadro 11 - Direcionadores de curso por categoria.....	84
Quadro 12 - Direcionadores indicados.....	86
Quadro 13 - Distribuição dos valores pelos direcionadores indicados.....	87
Quadro 14 - Resultado unitário da distribuição dos valores.....	87
Quadro 15 - Resultados por Centro de Responsabilidade .....	91
Quadro 16 - Resultados por Centro de Responsabilidade .....	92
Quadro 17 - Resultados por Centro de Responsabilidade .....	93
Quadro 18 - Resultados por Centro de Responsabilidade .....	94
Quadro 19 - Resultados dos Setores Administrativos e Apoio à Pró-Reitoria de Administração .....	98
Quadro 20 - Resultados dos Setores Administrativos e Apoio à Pró-Reitoria de Ensino .....	98
Quadro 21 - Resultados dos Setores Administrativos e Apoio à Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação .....	99

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
1.1 Tema e problema da pesquisa.....	10
1.2 Objetivos.....	14
1.3 Justificativa .....	15
1.4 Estrutura do trabalho.....	15
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>17</b>
2.1 Origem dos custos.....	17
2.2 Definição e classificação de custos.....	19
2.3 As funções da contabilidade de custos.....	21
2.4 Métodos de custeamento.....	22
2.5 Modernas metodologias de gestão de custos.....	27
2.5.1 Estrutura do sistema ABC.....	28
2.5.2 Origem do sistema ABC.....	29
2.5.3 Definição do sistema ABC.....	31
2.5.4 Por que usar o sistema ABC.....	32
2.5.5 Pressupostos do sistema ABC.....	34
2.5.6 Implantação do sistema ABC.....	36
2.5.7 Estratégia de implementação do sistema ABC.....	40
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>42</b>
3.1 Perguntas de pesquisa.....	42
3.2 Definição constitutiva e operacional de termos e variáveis.....	43
3.2.1 Definição constitutiva de termos e variáveis.....	43
3.2.2 Definição operacional de termos e variáveis.....	45
3.3 Delineamento da pesquisa.....	47
3.4 População e amostra.....	47
3.5 Dados da pesquisa.....	48
3.5.1 Coleta de dados.....	49
3.5.2 Tratamento dos dados.....	49
3.6 Limitações da pesquisa.....	50
<b>4 PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA IES.....</b>	<b>51</b>



4.1 Apresentação da IES estudo de caso.....	50
4.2 Planejamento da estruturação do sistema.....	56
4.2.1 Identificação do fluxo de dados sobre custos.....	56
4.2.2 Levantamento das informações de custos.....	60
4.2.3 Descrição das áreas inter-relacionadas.....	60
4.2.4 Caracterização dos principais processos da IES.....	64
4.3 Atividades-meio e atividades-fim em uma IES.....	65
4.3.1 Atividades-meio.....	65
4.3.2 Atividades-fim.....	65
4.3.3 Levantamento de atividades.....	66
4.4 Custos das atividades-meio as atividades-fim.....	70
4.4.1 Levantamento dos recursos.....	70
4.4.2 Levantamento de objetos de custos.....	73
4.4.3 Mapeamento e identificação dos recursos.....	74
4.5 Fundamentos do sistema ABC na IES.....	75
4.5.1 Direcionadores de recursos.....	77
4.5.2 Direcionadores de atividades.....	78
4.6 Proposta de um sistema ABC para a IES.....	79
4.6.1 Descrição da metodologia.....	80
4.6.2 Alocação dos recursos às atividades.....	82
4.6.3 Identificação e seleção dos direcionadores de custos.....	84
4.6.4 Alocação dos recursos às atividades e aos objetos de custo.....	86
4.6.5 Preparação e elaboração de relatórios.....	88
4.6.6 Interpretação dos resultados.....	89
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>100</b>
5.1 Conclusões.....	100
5.2 Recomendações para trabalhos futuros.....	102
<b>6 REFERÊNCIAS.....</b>	<b>104</b>

# 1 INTRODUÇÃO

As decisões contemporâneas estão correlacionadas com as mudanças que estão ocorrendo no cenário mundial. Este não é um tema novo ao contrário, poucos assuntos têm sido tão debatidos nos últimos tempos, seja no meio acadêmico, seja nos meios empresarial ou do governo.

Isto acontece porque se está vivendo um momento muito especial na história humana, um daqueles momentos de síntese que permitem uma mudança de patamar, uma transformação de grande amplitude e profundidade. A transformação é uma mudança definitiva, radical e revolucionária. A sensação de perda de referências que acontece nesses momentos cria um estado de perplexidade em todas as pessoas.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.12):

[...] as mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 70, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas. O novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processo produtos, serviços e clientes.

Hoje, a mudança é tão radical que não se pode deixar de vê-la, de senti-la, de pensar nela. Mas nem por isso se sabe lidar com ela, e as decisões são o reflexo disso. A mera percepção não gera a mudança, é apenas o primeiro passo. Pessoas falam com relativa facilidade em visão global, abordagens holísticas, raciocínio sistêmico, mudanças aceleradas sem, todavia, traduzir o seu discurso sempre em ação.

Contudo, no discurso, as mudanças aparentam ser vanguardistas, inovadoras, flexíveis e criativas. Na prática, costumam ser as mais renitentes, aquelas que escondem sob uma teoria verbalizada, um comportamento arcaico e arraigado.

No caso das instituições de ensino superior não é diferente, há necessidade de obter resultados positivos além, maior eficiência e eficácia nos processos administrativos. Tal requer a análise do contexto, alicerçada em sistemas de informações confiáveis, para a escolha correta das alternativas.

Neste sentido, Boisvert (1999, p.28) destaca que, em termos de informação relacionada à composição dos recursos, segundo as estatísticas do Ministério da Educação de Quebec, mais de 72% dos recursos consumidos pela rede universitária da região, ao longo do exercício orçamentário 1994-1995, foram destinados às funções de ensino e de pesquisa, enquanto 28% foram alocados às funções administrativas e de apoio, denominadas respectivamente, de apoio institucional e de apoio ao ensino e à pesquisa”, isto considerado através da contabilidade tradicional. No entanto, com base na contabilidade por atividades, assumindo o mesmo período e a mesma instituição, chega no inverso, ou seja, 28% dos recursos consumidos às funções de ensino e pesquisa, enquanto 72% foram alocados as funções administrativas e de apoio.

### **1.1 Tema e Problema da Pesquisa**

As mudanças significativas estão relacionadas com as alterações de paradigmas. Quando os paradigmas sociais, que regem o comportamento de grande número de pessoas, mudam bruscamente, como parece estar acontecendo agora, a sociedade se transforma. São momentos críticos, cujos efeitos se expandem por todo o sistema social. Podem não ser aprovados por todos, mas também não podem ser ignorados, porque tornam evidentes: a) as crenças, os valores, os hábitos e as bases do conhecimento existente no sistema social; b) aquilo perdeu a validade ou se tornou obsoleto; c) as coisas novas que estão sendo geradas, descobertas ou utilizadas, muitas ainda não passaram por um processo de análise crítica ou não foram institucionalizadas.

Segundo Silva (1988, p.81), “todas as pessoas, todos os dias, tomam decisões optando entre as alternativas de que dispõem e conhecem. A análise do processo decisório é bastante complexa, envolvendo experiência anterior,

conhecimento sobre o que está sendo decidido, método para tomar decisão e uso de instrumentos e técnicas que auxiliem o administrador”.

Então, visando “permitir agilidade nas decisões e, portanto, auxiliar as diversas áreas da empresa em sua capacidade de competir com os concorrentes, mantendo um grau de segurança desejado”, segundo Silva (1988, p.82), delega-se aos gestores de crédito alçadas que lhes permitem decidir (aprovar ou recusar) sobre operações da organização.

Bell (1973, p.35) cunhou o termo “pós-industrial” para exprimir uma sociedade em que a economia é amplamente baseada em serviços, onde as classes profissionais e técnicas dominam, onde o conhecimento teórico é crucial. Esse termo, pós-industrial, sofreu críticas por sugerir que a sociedade que virá não será mais baseada na tecnologia. Há outros termos, como “aldeia global” e “era eletrônica”, sendo também estes uma tentativa de descrever o futuro em uma ou duas dimensões bastante estreitas: comunicação e instinto gregário.

Tal reforça a idéia de que a empresa deve ser entendida como um sistema. Isto é, busca-se um entendimento dos conceitos de eficiência e eficácia, a partir da caracterização da empresa como um sistema aberto, das influências ambientais a que ela está submetida e dos aspectos relacionados ao processamento interno do sistema. Sobre este aspecto, Bio (1985, p.21) destaca o seguinte:

os conceitos e aplicações agregativas e de sistemas desenvolveram-se rapidamente depois da Segunda Guerra Mundial. Passa-se, então, a ouvir falar de sistemas de defesa, sistemas hidráulicos, sistemas econômicos, etc. De fato, se a época anterior à Primeira Guerra Mundial foi de análise, a posterior converteu-se numa época de síntese. Isso, porém, não significa que desapareceu a análise, ao contrário, tornou-se ainda mais poderosa, com o constante desenvolvimento das técnicas e dos instrumentos.

Destaca também que "a ênfase em combinar os resultados da análise com o todo é que mudou radicalmente. E essa característica torna mais interessantes e úteis os conceitos de sistemas". O que contribui para isto, além da visão da empresa como um sistema com subsistemas, é a possibilidade que a empresa tem de desenvolver um adequado sistema de informações. O *feed-back* fornecido por um sistema de informações possibilita, intempestivamente, a reorganização da empresa e o re-encaminhamento aos seus propósitos.

Beuren (1998, p.14), destaca que “os gestores precisam conhecer profundamente a organização que está sob sua responsabilidade, bem como o ambiente competitivo onde ela opera, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental e desenvolver o cenário para uma solução eficaz”. Conhecer profundamente a organização implica na estruturação de mecanismos eficientes de controle e gerenciamento da informação, quer a informação disponível no ambiente externo da empresa, quer aquela que circula no meio interno, que muitas vezes encontra-se desordenada em meio a processos confusos de gestão.

Cautela e Poloni (1991, p.23) abordam as características ideais de uma informação, a saber:

- a) Clara – apresentar o fato com clareza, não o mascarando entre os fatos acessórios;
- Precisa – a informação pode ser de um alto padrão de precisão e nunca apresentar termos como: “por volta de ...”, “cerca de ...”, “mais ou menos...”;
- Rápida – chegar ao ponto de decisão em tempo hábil para que surtam efeito na referida decisão. Uma informação pode ser muito clara e precisa, mas, se chegar atrasada ao momento de decisão, já perdeu sua razão de ser; e
- Dirigida – a quem tenha necessidade dela e que irá decidir com base nessa informação.

Em resumo, um sistema de informações deve, através deste conjunto de características, proporcionar a qualidade necessária para a tomada de decisões, seguindo a hierarquia dos níveis de decisão da organização.

A contabilidade tem como função coordenar e organizar este Sistema de Informações. Para Ludícibus (1987, p.45), a contabilidade "é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos informativos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade".

Entretanto, a contabilidade implementada nas empresas nem sempre cumpre plenamente este papel, estando não raras vezes, relegada ao cálculo de impostos e ao registro em livros fiscais próprios. Esta ação ortodoxa inibe a

superação de paradigmas no campo administrativo. Martins (1972, p.104) destaca que:

o papel da contabilidade tem sido limitado pela falha que ela tem tido em fixar seu próprio campo de ação, provocando, com isto, a falta de informação adequada para a administração. Contabilidade, Administração e Economia estão muito interligadas para que se possa admitir uma completa divisão de funções. Dessa forma, precisa ela assumir as responsabilidades de também prestar informações com relação não só ao passado, mas ao presente e ao futuro.

As instituições de ensino superior não, de um modo geral, até pouco tempo atrás, demonstravam a preocupação com a gestão dos seus custos, pois a procura pelos cursos era alta, fazendo com que os custos fossem facilmente absorvidos pelas receitas provenientes das mensalidades. Com o surgimento de novas instituições de ensino superior, principalmente pelo advento da nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação - LDB, e com a globalização da economia, os alunos dessas instituições passaram a ser mais exigentes com os serviços que lhes são oferecidos, tanto pela infra-estrutura (atividades-meio), como pelo professor em sala de aula (atividades-fim).

Isso fez com que muitas instituições tomassem uma posição frente a esses novos tempos, implementando novas filosofias e técnicas administrativas. Uma delas consiste na utilização do planejamento estratégico, definindo assim, a sua missão, crenças e valores, bem como os objetivos para atingir os mesmos.

Para que uma organização mantenha uma situação competitiva no mercado, com resultados satisfatórios, as informações devem ser disponibilizadas de modo a satisfazer as exigências dos seus usuários. Beuren (1998, p.43) afirma que:

[...] a informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão.

A falta de interação entre os sistemas de custos e os modelos de decisão, mensuração e informação é a tônica que se sobrepõe, refletindo na eficiência das organizações, aliado a omissão ou limitação da contabilidade em propiciar esta interação através de um Sistema de Informações Gerenciais adequado. Neste

sentido, é de fundamental importância a realização de uma pesquisa que possa demonstrar como ocorre a interação do sistema de informações com a tomada de decisão, enquanto configuração para tal finalidade. Diante do exposto elaborou-se a seguinte questão-problema:

Qual a estrutura adequada para um sistema de custos, para apoio ao processo de gestão, em uma instituição de ensino superior?

## **1.2 Objetivos**

O objetivo geral deste trabalho consiste em desenvolver um sistema de custos para uma instituição de ensino superior privada, que possa dar suporte ao seu processo de gestão.

Para o alcance do objetivo geral deste estudo, elaborou-se os seguintes objetivos específicos:

- levantar as informações de custos disponíveis no atual sistema contábil da IES;
- identificar o fluxo de dados sobre custos que contribuem para a alimentação deste sistema;
- descrever as áreas inter-relacionadas que são alimentadoras e usuárias deste sistema;
- investigar as necessidades informativas dos gestores relacionadas a custos, nas diversas etapas do processo de gestão;
- caracterizar os principais processos que integram as diversas atividades da IES;
- propor uma forma de apropriação dos recursos as atividades e aos objetos de custeio; e

### **1.3 Justificativa**

Entende-se que dentro de um processo de gestão é necessária maior acurácia no gerenciamento das informações que advém das diversas áreas da organização. As instituições de ensino superior têm um compromisso com a sociedade diante desta manifestação de transparência em sua gestão.

Este estudo destaca-se por três aspectos essenciais, a importância, a relevância e o diferencial. Justifica-se face à importância que possui, quanto à sua estruturação e implantação de um sistema de custos, voltado ao atendimento dos objetivos organizacionais, no sentido contribuir no processo de tomada de decisões por parte dos gestores da organização.

Também se justifica pela relevância do significado na temática de custos e na apuração de resultados confiáveis e que possibilitem a análise mais profunda de sua causa, ou seja, a busca de mecanismos que facilitem o rastreamento de atividades que agregam ou não mais valor aos objetos de custo em empresas com as características específicas, próximas as estudadas neste trabalho.

Igualmente, pauta-se pelo aspecto diferencial na aplicação da metodologia proposta junto a instituições de ensino superior, pode-se afirmar que são raros os estudos voltados a este tipo de proposta, mais raro ainda a sua aplicação como base das informações utilizadas, como ferramenta de auxílio aos gestores de instituições de ensino superior privada.

### **1.4 Estrutura do Trabalho**

Objetivando o atendimento aos critérios científicos que norteiam a elaboração de dissertações e teses, estruturou-se este trabalho em cinco capítulos, além das referências bibliográficas descritas no final deste trabalho.



No primeiro capítulo apresenta-se a introdução sobre o tema, onde são abordados os objetivos e o problema de pesquisa os objetivos gerais e específicos e a justificativa da elaboração deste estudo, além da estrutura do trabalho.

O referencial teórico é descrito no segundo capítulo, por meio da revisão bibliográfica que fundamenta este trabalho, apresentando estudos sobre o tema realizado por outros autores. Apontam-se as contingências que propiciam a estruturação de um sistema de custos, as das definições inerentes a custos, aos sistemas tradicionais de custeio e em uma perspectiva mais atual, o sistema de custeio baseado em atividades.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia utilizada no presente trabalho, bem como a definição constitutiva e operacional de termos e variáveis. Inicialmente são apresentadas as perguntas de pesquisa, na seqüência faz-se o delineamento da pesquisa, a população e amostra, bem como o tratamento dos dados coletados e a limitação do método aplicado, visando focalizar os objetivos apresentados nesta pesquisa.

A proposta de um sistema de custos estruturado para uma instituição de ensino superior privada, o caso da UNOESC do campus de Videira, é relatada no quarto capítulo. As informações necessárias, o fluxo e os agentes envolvidos no processo, sua estruturação e os resultados possíveis, foram identificados, elaborados e analisados.

No capítulo final são apresentadas as conclusões do trabalho realizado e as recomendações para futuras pesquisas relacionadas a este tema.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo, são evidenciados os aspectos que sustentam este estudo, através da revisão bibliográfica. Inicia-se destacando as concepções essenciais a respeito de custo, a sua definição e classificação. Em seguida aborda-se as metodologias tradicionais de custeio. Por fim, contempla-se modernas metodologias relacionadas ao custeamento de bens e serviços, com ênfase no custeio baseado em atividades.

### 2.1 Origem dos Custos

O consumo de bens e a utilização de serviços são necessidades inerentes à própria condição humana. Em tempos antigos, o homem só utilizava bens naturais no mesmo estado em que eram encontrados na natureza ou com pequeno beneficiamento executado pelo próprio consumidor ou pela família. Houve, então, o desenvolvimento da civilização, aparecendo o sistema de trocas que, conseqüentemente, criara empresas para comercializar os bens produzidos pela família ou por grupos familiares.

Martins (1998, p.19) destaca que “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, esta bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

Segue afirmando que:

[...] para apuração do resultado de cada período, bem como pra o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o contador verifica o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias.

O desenvolvimento do comércio determinou a necessidade de ser incrementada a forma de organização societária, proporcionando o desenvolvimento das empresas capitalistas.

Por outro lado, as pequenas empresas industriais, com sistema de produção simples tinham seu controle executado exclusivamente pelo seu proprietário. No entanto, com a descoberta de novas tecnologias e o aparecimento de sistemas complexos de produção, além do conseqüente crescimento das empresas, sentiu-se a necessidade de maior controle, a fim de proporcionar maior segurança nas aplicações de capital e na manutenção de sistemas produtivos, com a apresentação de resultados positivos nas suas operações.

Johnson e Kaplan (1996, p.10) destacam que “em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial, hoje usadas, haviam sido desenvolvidas...Tais práticas haviam evoluído para atender às necessidades de informação e controle dos gerentes de organizações cada vez mais complexas e diversificadas. A essa altura, o ritmo das inovações pareceu dar procedimentos de contabilidade gerencial inovadores...”.

Entre as técnicas desenvolvidas para a segurança e racionalização dos recursos consumidos na produção surgiu o "controle de custos", que permitiu ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços da sua empresa. Estes custos de produção, adicionados aos gastos incorridos fora do ambiente fabril, comparados aos preços de vendas indicam a margem de lucro, o que auxilia nas decisões sobre as alternativas mais vantajosas a serem adotadas, tanto no seu sistema produtivo, quanto na área de vendas e administrativa.

## **2.2 Definição e Classificação dos Custos**

Segundo Santos e Marion (1996, p.34), gasto ou dispêndio é “todo sacrifício para aquisição de um bem ou serviço com pagamento no ato (desembolso) ou no futuro (cria uma dívida). Assim a empresa tem gastado na compra de imobilizado, na compra de matéria-prima, na produção”.

Colocam também que “todos os gastos no processo de produção e criação entendemos como custo: mão-de-obra, energia elétrica, desgaste das máquinas utilizadas para a produção, embalagens”.

Com relação à diferenciação de custos e despesas explicam que “os custos são os gastos diretamente relacionados com a produção dos bens e serviços destinados pela empresa à comercialização”. Por sua vez, despesas são “os demais gastos, não diretamente associados à produção dos bens e serviços comercializados pela empresa, mas destinados às funções de apoio, de venda ou de administração”.

O diferencial contábil entre custos e despesas nas indústrias diz respeito ao fato de que as despesas podem ser debitadas às contas de resultados no exercício em que são pagas ou incorridas; quanto aos custos, estes só são levados a débito de contas de resultado por ocasião da venda do bem ou serviço ao qual estejam agregados. No caso de empresas prestadoras de serviços, como não ocorre a estocagem das mesmas, tal procedimento não ocorre, isto é, tanto os custos quanto às despesas são contabilizadas em contas de resultado no momento em que incorrem.

Encontra-se a definição de custos em Martins (1998, p.25) como sendo o “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Destaca “que é reconhecido como tal, isto é, como custos, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”. No caso da despesa, como “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Cashin e Polimeni (1982, p.11) conceituam custo como “a quantia, mensurada monetariamente, de desembolso de caixa ou outro bem transferido, emissão de ações, serviços transformados ou uma incorrência de passivos em relação a bens ou serviços recebidos ou a serem recebidos”. E descrevem despesa como “todos os custos expirados que são dedutíveis da Receita”, o que restringe o entendimento do termo despesa, como gastos relacionados às atividades de venda ou administração. Explicam que, no caso de gastos relacionados com matéria-

prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação “devem ser considerados como custos e não como despesas”.

Portanto, os custos são todos os gastos direcionados a produção de bens e serviços, incorridos até o momento em que os mesmos estão prontos para venda, sendo que, a partir daí, os gastos com a comercialização, administração e financeiro são denominados despesas.

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, no boletim nº 4, define custos como a “quantia, mensurada monetariamente, de desembolso de caixa ou outro bem transferido, emissão de ações, serviços transformados ou uma incorrência de passivos em relação a bens ou serviços recebidos ou a serem recebidos”, e despesas como “todos os custos expirados que são dedutíveis da Receita”.

Em sentido mais restrito, o termo despesa refere-se aos gastos operacionais de vendas, administrativo, financeiro e tributário.

Quanto à classificação de custos, Cashin e Polimeni (1982, p.11) destacam que esta se faz necessária a fim de determinar o método mais adequado para a apropriação dos valores. Assim sendo, apresentam as principais relações:

*a) Quanto à relação com o produto:*

Pode ser direto – custos que são debitados para o produto e não requerem alocação adicional. Sendo indireto – custos que são alocados, não possuem mecanismos de separação no momento de sua ocorrência, sendo que para apropriá-los são utilizados métodos indiretos como o critério de rateio ou distribuição, que é a divisão proporcional dos custos por produto através de cálculos e estimativas.

*b) Quanto à variação no volume de produção:*

Pode ser fixo – aqueles custos que independem do volume de produção ou venda, e ocorrem mesmo sem a produção de bens ou serviços (como: aluguel, impostos sobre o patrimônio, seguros). Os custos fixos mantêm-se a nível global e oscilam a nível unitário. Isto significa que o aumento na produção não implica em aumento

dos gastos fixos totais, mas para cada item produzido irá reduzir o valor do custo de sua fabricação em função de se ter uma quantidade de itens para o mesmo custo total. Sendo variável – variam de acordo com as variações de volume de produção de bens ou serviços (como matéria-prima, mão-de-obra direta, materiais diretos, embalagem etc.), oscilando a nível global e mantendo-se estável a nível unitário.

Cashin e Polimeni apontam para existência também de custos semivariáveis ou semifixos. Os semivariáveis são aqueles em que os custos variáveis não acompanham proporcionalmente as variações no volume de produção, tendo estes uma parcela fixa que passa a ser variável, tais como a energia elétrica, água e telefone. No caso dos semifixos, são os custos que permanecem constantes, dentro de um dado intervalo, alternando-se de tempos em tempos, tais como aluguel reajustado anualmente.

### **2.3 Funções da Contabilidade de Custos**

Cashin e Polimeni (1982, p.10) definem a contabilidade de custos como um “processo de mensurar, analisar, computar e registrar o custo, a lucratividade e o desempenho das operações”. Ainda, apontam que esta definição pode ser contrastada com algumas definições anteriormente abordadas que limitavam a contabilidade de custos para obtenção do valor do custo de um produto.

Crepaldi (1999, p.15) considera a contabilidade de custos como parte da contabilidade gerencial. Cita que “ao contador cabe registrar os fatos ocorridos, controlar as operações e os custos e solucionar problemas típicos ou específicos da empresa”. Além disso, que “a contabilidade de custos, por fazer parte da contabilidade gerencial, não está presa aos requisitos legais ou fiscais, nem a convenções padronizadas”.

A partir do exposto, pode-se inferir em sentido mais geral, que a função da contabilidade de custos é prover suporte à Contabilidade financeira e gerencial. À contabilidade financeira, sob a forma da avaliação dos estoques de matérias-primas,

produtos em elaboração e produtos acabados das empresas industriais; e de mercadorias disponíveis à venda nas empresas comerciais. Já à contabilidade gerencial, sob a forma dos procedimentos de acumulação de custos por produto, por processo, por programa ou por área de responsabilidade.

É comum encontrar na literatura especializada listas extensas de funções da contabilidade de custos. Porém, tais listas, quando adequadamente interpretadas, normalmente se reduzem às funções básicas antes mencionadas. A razão principal da sua extensão e aparente complexidade advém do fato de que, em lugar de se concentrarem nos procedimentos básicos de avaliação e de acumulação de custos providos pela contabilidade de custos, essas listas de funções deixam-se influenciar pelas múltiplas aplicações que podem ser dadas a essas funções básicas de avaliação e acumulação de custos.

Assim, por exemplo, nessas extensas relações de funções, a acumulação de custos por produto para efeito de definição de preço é considerada uma função diferente da acumulação de custos por produto para efeito de análise de rentabilidade. Parece óbvio que, dessa forma, se pratica uma indevida duplicação de funções, uma vez que se está considerando duas diferentes aplicações (determinação de preço e análise de rentabilidade) para uma única função básica da contabilidade de custos: o processo de acumulação de custos por produto.

Uma vez depuradas desse vício, as múltiplas funções, comumente encontradas na literatura especializada, reduzem-se às poucas finalidades básicas já indicadas, tornando mais simples o entendimento e a aplicação racional da contabilidade de custos.

## **2.4 Métodos de Custeamento**

Os métodos de custeamento tratam do procedimento de apropriação dos custos aos produtos ou aos objetos de custo, descrevendo como os recursos são alocados. Apresentam-se como exemplos de métodos de custeamento, secções

homogêneas ou RKW, o método dos centros de custos, o método do custo-padrão, o método da unidade de esforço de produção (UEP) e o custeio baseado em atividades (Activity Based Costing – ABC).

O método dos centros de custos ou das seções homogêneas representa o custeamento tradicional, se baseiam no princípio do custeio por absorção integral, neste, os custos são alocados às seções ou centros de custos que correspondem a áreas da empresa onde as operações ou as máquinas são semelhantes e podem ser agrupadas.

O método de custeamento, conforme Crepaldi (1999, p.145), “é o método usado para a apropriação de custos. Existem dois métodos básicos de custeio: Custeio por absorção e Custeio Variável (Direto), e eles podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos. A diferença básica entre os dois métodos está no tratamento dos custos fixos”.

Pode-se inferir que os métodos de custeio tratam da mecânica de alocação ou apropriação dos gastos (custos e despesas: fixos e variáveis), aos produtos ou serviços em determinado processo produtivo e de comercialização.

No que se refere aos métodos tradicionais de custeio, Allora e Gantzel (1996, p.32), indicam como principal característica o “enfoque no produto”, além disso, destacam “o fato de geralmente não utilizar grande número de critérios de rateio, desconsiderando inclusive as relações interdepartamentais das organizações”.

Com relação aos métodos de custeio por Absorção e Variável (Direto), Crepaldi (1999, p.147) define que o primeiro constitui-se em um “método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”. Igualmente observa que o método de custeio por Absorção “não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda”.



Quanto ao custeio Variável (Direto) explica que este “fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção/venda e gastos que se mantenham estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites”. Isto parte do princípio de que os custos da produção são, em geral, apurados mensalmente e que os gastos imputados aos custos devem ser aqueles efetivamente incorridos e registrados pela contabilidade. Para isso, tem como dependendo o suporte do sistema contábil que, através de um plano de contas, identifica cada gasto, separando no seu registro inicial os valores fixos e variáveis de produção e comercialização dos produtos.

Crepaldi (1999, p.151) observa que, “esse método de custeio é chamado também de custeio direto e não deve ser confundido com custo direto, que é o nome da soma do material direto mais mão-de-obra direta”.

Nakagawa (1994, p.37) destaca “vantagens e desvantagens dos métodos de custeio ora apresentados”. Como vantagens do custeio por absorção cita as seguintes:

- a) permite apuração do centro de custo, podendo ser observado o desempenho de cada departamento;
- b) permite a apuração do custo de cada produto, pois absorve todos os custos de produção; e
- c) atende a legislação fiscal.

Na seqüência, apresenta como desvantagens deste método de custeio, o que segue:

- a) nem sempre o custo de cada produto é o resultado mais adequado, devido à forma de distribuição dos custos fixos; e
- b) os critérios de rateio utilizados para distribuição dos custos podem não ser objetivos, distorcendo, então, os resultados.

No que concerne ao variável ou direto, apresenta as seguintes vantagens:

- a) permite apuração da lucratividade real de cada produto; e

b) possui cálculo simples por não envolver rateios e critérios complexos de distribuição de gastos aos departamentos.

Por sua vez, como principais desvantagens relacionadas a este método de custeio, apresenta as seguintes:

- a) não atende às exigências legais;
- b) isola a influência do volume sobre o custo;
- c) não é indicado para a empresa com ativo elevado, pois neste caso deve-se observar a absorção dos custos fixos, principalmente no que se refere à depreciação.

O custeio por absorção, formado pelos três componentes básicos de custo: material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação, mede os recursos consumidos na produção no nível de produto acabado. Nesse nível, os dois componentes iniciais são facilmente identificados. A complexidade surge no terceiro componente, ou seja, nos custos indiretos de fabricação.

Tais custos geralmente incluem mão-de-obra indireta, salários dos mensalistas da empresa, material de manutenção, depreciação, energia elétrica e todos os demais recursos que permitem a transformação do material direto em o produto final.

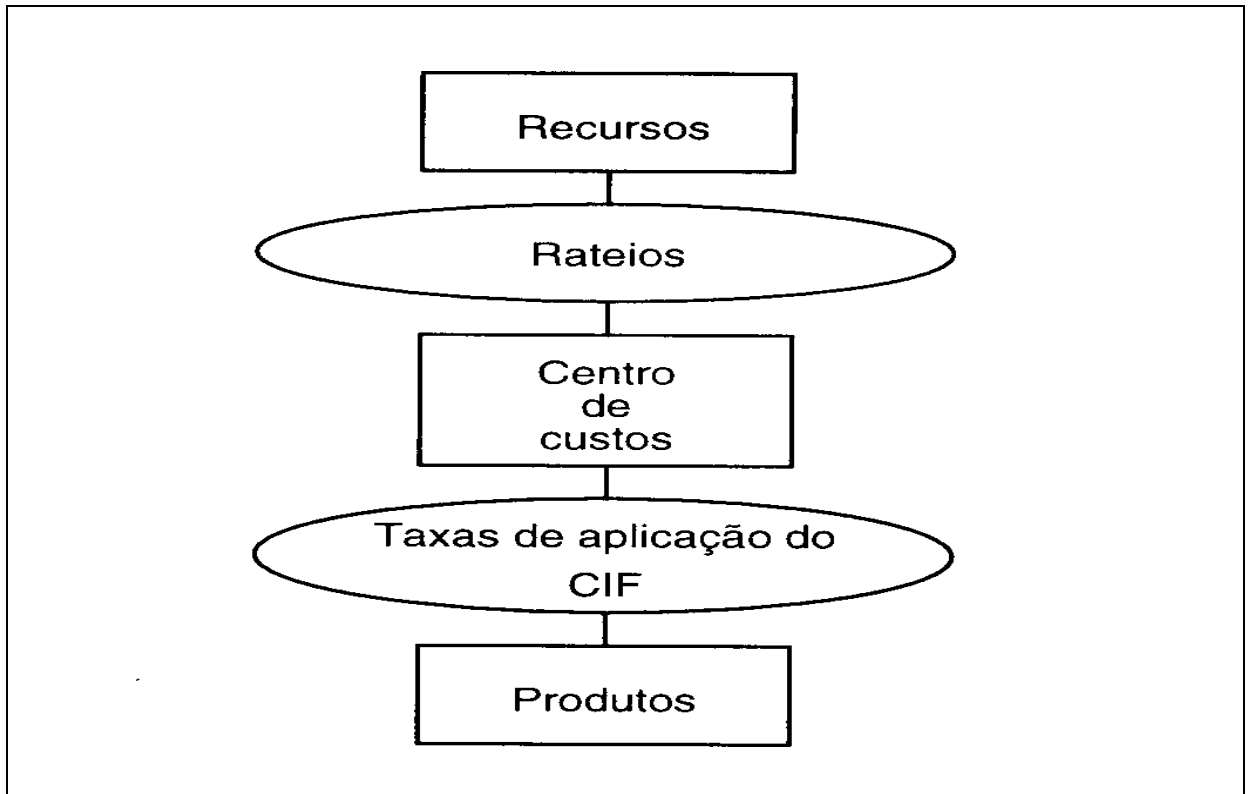
O custeio por absorção não consegue refletir os efeitos das grandes mudanças tecnológicas que estão ocorrendo nos processos de produção. A automatização vem crescendo e os custos diretos ou bases diretas tornam-se cada vez menos adequados para alocação dos crescentes custos indiretos de fabricação.

No custeio por absorção, os custos indiretos são atribuídos aos centros de custos e posteriormente alocados aos produtos com base em itens diretos, tais como: valor da mão-de-obra direta ou horas/máquina.

Nakagawa (1994, p.37) afirma que “nos métodos tradicionais de custeio ou VBC, assume-se como pressuposto que são os produtos que consomem os

recursos necessários para fabricá-los e/ou comercializá-los”. A Figura 1 indica o esquema que pode representar o VBC:

**Figura 1 – Custeio baseado no volume - VBC (Volume Based Costing)**



Fonte: Nakagawa (1994, p.37).

Berliner e Brimson *apud* Nakagawa (1994, p.42) afirmam que:

“os sistemas tradicionais de custeio estão basicamente voltados para o cálculo e informação de custos históricos, mesmo que em moeda constante e, principalmente, para a avaliação de inventários, uma das etapas preparatória para a elaboração das demonstrações contábeis”.

Aliado a isto, Allora e Gantzel (1996, p.31) conduzem a seguinte percepção:

uma das primeiras respostas à necessidade de mudança veio sob a forma dos métodos de custeio. Neste contexto antagônico entre necessidade crescente e falta de confiança na qualidade das informações de custos, surgiram ou se difundiram as novas técnicas de custeio (ABC, UP, etc.).

## 2.5 Modernas Metodologias de Gestão de Custos e o ABC

É importante destacar que, no decorrer do tempo, outras metodologias de custeamento surgiram, algumas consideradas como evolução das existentes. Por outro lado, fatores como a competitividade, maximização de resultados através da minimização de custos, criação de novos produtos e novas técnicas produtivas, provocaram uma conscientização nos gestores, quanto à necessidade de buscar novas técnicas de apuração de custos.

Questões nunca antes discutidas, como bases ou critérios para diluição de custos, gestão estratégica de custos, diluição de custos fixos pelo volume produzido/vendido, noções de ponto de equilíbrio e margem de contribuição total ou por produto, passam a integrar, de forma mais dinâmica, a administração de custos das empresas que buscam competitividade.

O Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*) consiste em uma destas novas metodologias aplicadas nas empresas, especialmente utilizada para apuração de seus custos. Allora e Gantzel (1996, p.32) afirmam que “o método ABC tem como característica principal o enfoque nas atividades e requer o apontamento de informações, o que facilita sua aplicação em áreas informatizadas”.

Diante destes fatores, Allora e Gantzel (1996, p.32) também destacam outro método, a UP que “tem como característica principal o enfoque no processo produtivo, através da utilização de um custo padrão e constante no tempo, o que facilita sua aplicação nas áreas produtivas (processos relativamente constantes para um mesmo lote de produção)”. Destacam ainda que, “embora possivelmente sejam as mais modernas metodologias disponíveis no momento, o ABC e a UP apresentam deficiências e fatalmente poderão ser superadas por outros modelos ou mesmo pelas mudanças observadas no cenário interno e externo das organizações”.

### 2.5.1 Estrutura do sistema ABC

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.248), “na prática, a construção de um modelo ABC é praticamente idêntica para ambos os tipos de empresas. Isso não deve ser surpresa, pois mesmo em indústrias o sistema ABC enfoca o componente de “serviço” da fábrica e da empresa como um todo”.

Cogan (1994, p.4) afirma que “assim como ocorre com as práticas tradicionais de custeio, também o ABC é um sistema que processa a alocação em dois estágios. O custeio convencional aloca as despesas indiretas em centros de custos, e em seguida rateia esses aos produtos, usualmente baseado nos custos de mão-de-obra direta dos produtos”.

No custeio baseado em atividades, contudo, determina que as atividades são as que consomem os recursos da companhia, agregando-as em centros de acumulação de custos por atividades, posteriormente, para cada um desses centros de atividades, atribui custos aos produtos baseados em seu consumo de recursos.

Esta premissa é corroborada por Cooper *apud* Allora e Gantzel (1996, p.73) afirmando que “as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados, relacionando as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção. Portanto, as bases de alocação usadas no custeio baseado na atividade são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquina ou número de vezes que isto foi feito”.

Nakagawa (1994, p.28) destaca que “por outras razões, eventualmente até mesmo o ABC também pode fazer uso de rateio, mas o que ele faz essencialmente é o rastreamento do consumo de recursos”. A sua justificativa quanto a esta observação pauta-se entre os seguintes aspectos:

- a) o ABC não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não apura o custo de produtos e serviços para a elaboração de balanços e demonstração de resultados;
- b) o ABC é um novo método de análise de custos, que busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de

consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços e por fim; e  
c) o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos).

O sistema de custeio baseado em atividades - ABC assume como premissa básica que os custos indiretos (neste caso os de produção) não devem ser alocados conforme bases tradicionais.

### 2.5.2 Origem do sistema ABC

Johnson *apud* Catelli e Guerreiro (1994, p.39), menciona que "o sistema ABC se originou efetivamente em trabalhos desenvolvidos na *General Electric*, nos primeiros anos da década de 60, nos Estados Unidos da América. Esse sistema foi posteriormente codificado pelo professor Robin Cooper, da *Harvard Business School*, na década de 70".

Por outro lado, De Rocchi (1994, p.11), citado por Beuren (1996, p.32) apresenta quatro versões para a origem do Custeamento Baseado em Atividades, a saber: "a) os trabalhos de Alexander Hamilton Church, desenvolvidos nas primeiras décadas deste século e que agora estão sendo redescobertos pelos criadores e divulgadores do Sistema de Custeamento Baseado em Atividades; b) o *Platzkosten*, criado por Konrad Mellerowicz na década de 1950 (...); c) o método de custeamento apresentado por Georg J. Staubus em seu livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*, em 1971; e, d) O *Transaction Based Costing*, proposto por Jeggrey G. Miller e Thomas E. Collmann em 1985, e posteriormente divulgado por H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan".

No entanto, Nakagawa (1994, p.41) cita que, "o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60, registros apontam que o custeio baseado em atividades teve início em 1971, quando foi publicado nos Estados Unidos, o livro "*Activity Costing and Input-Output Accounting*".

A época, entretanto, não parecia propícia a novidades contábeis, mesmo que houvesse interesse nessas novidades, as limitações da informática da época, ferramenta de suma importância para coleta e análise dos dados requeridos pelo custeio por atividade, teriam apresentado sérios obstáculos à imediata prática das novas idéias.

Assim, as idéias difundiram-se durante a década de 70, só voltando a germinar com redobrado vigor, a partir da década seguinte, em um ambiente na qual a insatisfação com os métodos de custeio tradicionais atingiam o seu ponto de saturação, ao mesmo tempo em que ganhava impulso a difusão da informática aplicada às atividades administrativas.

Nakagawa (1994, p.41) no início dos anos 80, o custeio por atividade passou a ser citado com mais freqüência em publicações especializadas, e as primeiras aplicações práticas do sistema foram tentadas em algumas grandes empresas norte-americanas orientadas por consultores inovadores. Acrescenta que, “no Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP”.

O ABC, embora já conhecido e praticado há muitos anos, tem-se tornado popular apenas mais recentemente, graças aos seguintes fatores principais:

- a) como consequência de novos conceitos e estilos de vida, hábitos, lazer.
- b) as inovações tecnológicas nas áreas de informática e de comunicações permitiram rápida e extraordinária mudança no perfil da demanda e oferta de bens e serviços em nível global;
- c) adicionalmente às tradicionais estratégias de negócios fundamentadas nos princípios da economia de escala, as empresas defrontam-se agora, inseridas que estão em um cenário de mercado global, com a necessidade de enfrentar seus concorrentes com base também nos princípios da economia de escopo; e
- d) para sobreviver neste cenário, em que a diversidade e volatilidade de produtos associados à complexidade de processos constituem as características das

empresas de sucesso em nível global, tem-se constatado a necessidade de uma nova forma de análise de custos.

### 2.5.3 Definição do sistema ABC

Os sistemas tradicionais medem com precisão os recursos que são consumidos proporcionalmente ao número de componentes produzidos nos processos industriais.

Para Cogan (1994, p.4) “o ABC, em suma, procura atribuir aos produtos individuais a parcela de despesas indiretas consumida por cada uma delas, além obviamente das despesas diretas que usualmente incidem em cada produto”.

Nakagawa (1994, p.40) cita que o método ABC “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionado com as atividades que mais imputam o consumo de recursos de uma empresa”.

Os principais objetivos da implantação de um sistema de gerenciamento de custos com base nas atividades, segundo Allora e Gantzel (1996, p.73) estão relacionados:

com a facilidade e precisão que a administração terá para: a) apurar e controlar seus custos reais de produção e, principalmente, os custos indiretos de fabricação; b) identificar e mensurar os custos de não qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação); c) levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades; d) eliminar/reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente; e) identificar os produtos e clientes mais lucrativos; f) identificar os custos dos produtos em fases (pré-produção, produção e pós-produção); g) subsidiar o redimensionamento da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores); h) melhorar substancialmente sua base de informações para tomada de decisão; i) estabelecer um conjunto de indicadores de performance capaz de medir a eficiência e a eficácia da empresa sob seus aspectos produtivos, comercial, financeiro e societário.

Allora e Gantzel (1996, p.74) destacam também que “o ABC demonstra a relação entre recursos consumidos (o que foi gasto, por exemplo: água, luz, salários), atividades executadas (onde foi gasto, por exemplo: produção, informática, vendas) e objetos de custo - produtos ou serviços (para que foi gasto)”.



Outra contribuição relevante do custeio por atividades diz respeito à extensão de sua aplicação para outras funções além da produção, como nas atividades comerciais e nos sistemas de serviços.

#### 2.5.4 Por que usar o sistema ABC

Embora conhecido já há muito tempo, o método de custeio baseado em atividades vem merecendo apenas recentemente maior atenção por parte dos profissionais, acadêmicos e pesquisadores, pela possibilidade que ele oferece de aperfeiçoar a análise de custos tradicional. Esta melhoria poderá contribuir para o enriquecimento de sistemas de informação desenhados tanto para a gestão da competitividade, como para a gestão econômica das empresas.

Independentemente de se automatizar e/ou robotizar as atividades de produção, vendas, transportes, distribuição e as de apoio e suporte, haverá sempre oportunidades para a introdução de melhorias de produtos e de processos. Neste cenário de rápido desenvolvimento de novas tecnologias e metodologias de produção e de globalização da própria economia, tem aumentado consideravelmente os gastos que são considerados indiretos.

Nakagawa (1994, p.35) destaca que “esta é uma constatação muito comum para as empresas que mantêm em sua linha de produção grande diversidade de produtos e que para fabricá-los contam também com processos muito complexos”. Afirma também que os gerentes acabam suspeitando que há algo de errado com os custos dos produtos porque:

- a) calculando os preços de venda com base nos dados de custos disponíveis, esperam que a Contabilidade reflita em sua Demonstração de Resultado o lucro planejado, mas que geralmente acaba não se confirmando;
- b) pressionados pelos concorrentes ou alguns clientes preferenciais, tomam diversas medidas para a redução de custos, mas que geralmente acabam tendo nenhum ou pouquíssimo efeito sobre o nível geral dos gastos da empresa; e
- c) decidindo terceirizar ou eliminar produtos problemáticos, ou destinando grande soma de recursos para sustentar campanhas de vendas de produtos supostamente bastante lucrativos, surpreendentemente as reduções de custos ou aumento de lucros acabam não acontecendo.

Conferindo os cálculos de custos apresentados, não encontram erros e constataam que eles são até mesmo bastante exatos e precisos. Muitas vezes, chegam a rever e alterar os critérios de rateio, introduzindo melhorias que aparentemente refletem melhor e são mais coerentes com a realidade observada nos processos, mas, mesmo assim, permanecem as suspeitas de que alguma coisa mais radical precisa ser feita para conhecer o verdadeiro custo dos produtos.

Cogan (1994, p.7) menciona que “o custeio baseado em atividades estará em condições de apresentar resultados mais precisos, sempre que a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção; e a organização tenha significativa diversificação em produtos, processo de produção, e clientes”.

Nakagawa (1994, p.35) explica que o ABC procura corrigir estas possíveis falhas, isto porque, “em primeiro lugar, isto se deve à preocupação que o VBC tem apenas com a exatidão e a precisão dos números, enquanto o ABC busca identificar nesses números os atributos que lhe assegurem a acurácia necessária a ABM, os atributos identificados pela análise de atividades acaba revelando detalhes importantes que antes permaneciam na penumbra dos números gerados pelo VBC”.

Por fim, complementa que, “em segundo lugar, por ser uma ferramenta desenhada essencialmente para a análise estratégica de custos, o ABC descortina uma visão de negócios, processos e atividades, que são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, revelando oportunidades de otimizar retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar, visão esta quase inacessível através do VBC”.

Nakagawa (1994, p.90) apresenta exemplos de aplicações do ABC na prática, entre as quais são enumeradas as seguintes:

- a) Análise estratégica de custos; b) Gestão do processo da qualidade total;
- c) Reengenharia de produtos e processos; d) Elaboração de orçamentos com base em atividades; e) Complementação do sistema de informações para a gestão econômica; f) *Princing*, taxas e tarifas; g) Logística; h) Engenharia simultânea; e i) Uso combinado com MRPII, custos padrões, *target costing*.

Estes são apenas alguns exemplos sobre a aplicabilidade do ABC na prática. Cada empresa terá evidentemente problemas específicos os mais diversos possíveis de natureza operacional, tática ou estratégica.

#### 2.5.5 Pressupostos do sistema ABC

Nakagawa (1994, p.39) menciona que “no método de custeio baseado em atividades, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”. Segue esclarecendo que “os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes”.

Um aspecto importante destacado por Nakagawa (1994, p.39) é que, apesar da simplicidade deste pressuposto, o mesmo “tem contribuído para uma sensível melhoria da tradicional metodologia de análise de custos. Seu objetivo é o de rastrear as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa”.

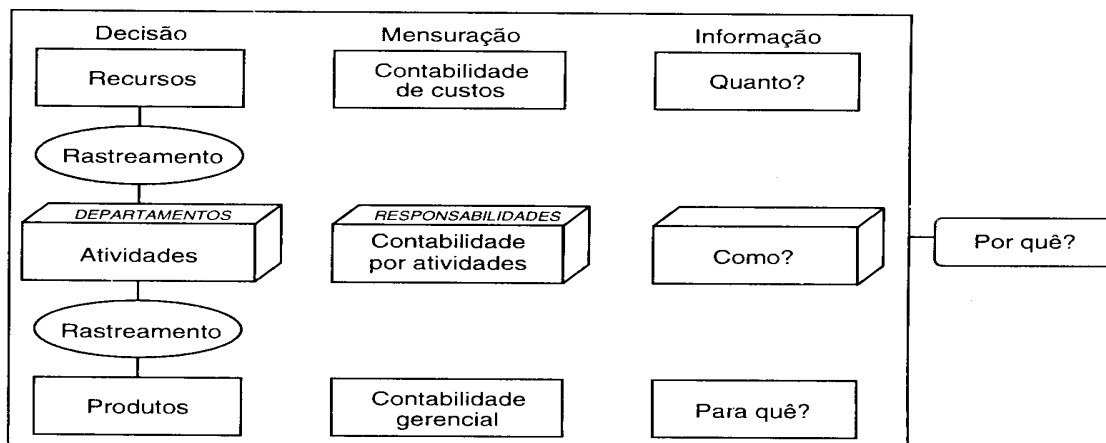
Destaca também que “através desta análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa de modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado”.

Afirmam, Kaplan e Cooper (1998, p.248) que:

os sistemas ABC exigem uma nova forma de pensar. Os sistemas de custeio tradicionais (Estágio II) respondem à seguinte pergunta: Como a organização pode alocar custos para geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais? Os sistemas ABC abordam um conjunto inteiramente diverso de perguntas: 1) Que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais? 2) Quanto custa executar atividades organizacionais e processo de negócios? 3) Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios? e 4) Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

Segundo Nakagawa (1994, p.39), o ABC “que alguns chamam de primeira geração incorpora ao segundo modelo VBC - *Volume Based Costing* a análise de atividades, não só em cada departamento considerado individualmente, como também no nível de relações interdepartamentais dessas atividades. Mostra como os custos são apropriados, inicialmente, pelo VBC - *Volume Based Costing*, aos departamentos e, posteriormente, pelo ABC, às suas atividades (*cross functional analysis*)” A Figura 2 apresenta a metodologia adotada no custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*).

**Figura 2 – Custeio Baseado em atividades - ABC**



Fonte: Nakagawa (1994,p.39)

Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito, a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos nesta metodologia.

Idealmente, todos os custos deveriam ser diretamente identificáveis com as atividades e/ou objetos de custeio, mas à medida que aumentam as inovações tecnológicas, os custos vão se tornando cada vez mais indiretos. Alguns recursos, como matérias-primas e mão-de-obra direta, são diretamente identificáveis com

atividades e produtos. Outros podem ter sua identificação direta pesquisada através do ABC e, finalmente, uns poucos são de difícil identificação.

Ao se usar o ABC para pesquisar a identificação mencionada, constata-se, desde logo, que se terá como foco central a análise de atividades e esta se inicia com a elaboração de uma matriz de atividades e registro de seus respectivos tempos.

Os atributos às atividades, conforme Nakagawa (1994, p.48), permitem obter informações adicionais sobre as atividades analisadas, em termos de seu desempenho, nível de atividades e comportamento de seus custos:

- a) Desempenho de atividades: os atributos servem, neste caso, para medir ou descrever o desempenho das atividades e podem ser classificados como vetores de custos ou de atividades, que revelam as relações de causa e efeito do consumo de recursos pelas atividades e o consumo destas pelos produtos, medidas de desempenho das atividades, que indicam através de direcionamento de custos como estas consomem recursos, e pela descrição das próprias atividades revelando se elas adicionam ou não valor aos produtos;
- b) Nível das atividades: os atributos servem, neste caso, para descrever o propósito das atividades e podem ser classificados como atividades que tem como propósito *a priori* assegurar a continuidade com sucesso da produção de produtos, projetos, atendimento de clientes, etc;
- Tipo de atividades: os atributos servem, neste caso, para facilitar os gestores de processos identificarem atividades comuns (*cross functional analysis*), não importa onde elas estejam ocorrendo, com o objetivo de *kaizen*, redução de custos, etc; e
- Comportamento dos custos das atividades: os atributos servem, neste caso, para revelar importantes características dos elementos de custo, mostrando se eles são fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, evitáveis ou inevitáveis.

A consideração dos pressupostos do sistema ABC constitui-se no aspecto mais relevante com relação aos próximos encaminhamentos relacionados à implantação e implementação do sistema, nos passos subseqüentes a sua estruturação.

### 2.5.6 Implantação do sistema ABC

Para Allora e Gantzel (1996, p.107) “a implantação de um moderno método de custeio deve envolver toda a organização, e para tanto requer a

observação dos requisitos mínimos necessários a qualquer projeto, bem como alguns especificamente relacionados a custos”.

Para usar adequadamente o ABC, segundo Nakagawa (1994, p.48), faz-se necessário definir seus termos de referência, como o escopo, os objetivos, os produtos, a gestão de projeto e os recursos.

Em se tratando do escopo, existem inúmeras oportunidades para usar o ABC, cada qual envolvendo tempo e recursos de diferentes maneiras. A escolha do escopo define, por exemplo, o grau de envolvimento (tempo) dos gestores de áreas: marketing, engenharia, produção, logística, controladoria etc.

Com relação aos produtos, no ABC, após definir-se o escopo e os objetivos do projeto de implementação desse sistema, elabora-se uma relação de produtos que se espera. Por exemplo, custeio de produtos, componentes, montagens e submontagens; desempenhos de vetores de custos e atividades; definição das atividades que adicionam ou não valor; rentabilidade de produtos, clientes ou projetos específicos; e lista de atividades e respectivos custos.

No que diz respeito à gestão de projeto, a composição da equipe de implementação é uma questão que se seguirá à clara definição dos termos de referência acima, e dependerá também de se encontrar na própria empresa pessoas que se familiarizem rapidamente com os conceitos do ABC e formas de trabalho em parceria.

Por último, os recursos para o projeto a serem colocados à disposição do projeto de implementação do ABC são os necessários para cobrir os gastos com a equipe interna e, complementarmente, para seminários; programas de treinamento; livros, manuais; vídeos e *softwares*; computadores e facilitadores externos.

Em vez de apenas buscar novas formas de rateios para os custos indiretos de fabricação – CIF's, como muitas empresas já estão até mesmo fazendo, o ABC busca facilitar, na verdade, a implementação de um processo de mudança de

atitudes na empresa, ou seja, esse sistema deve ser visto como um agente de mudanças para a mente humana.

Nakagawa (1994, p.85), destaca que a implantação do sistema precisa ser analisado basicamente sob duas dimensões:

- a) Potencial Informativo do ABC: existe a probabilidade de o ABC, uma vez aplicado, gerar informações sobre a competitividade dos preços, qualidade e manufatura dos produtos e outras formas de avaliar o desempenho da empresa, que sejam significativamente diferentes das que poderiam ser geradas pelo VBC (*Volume Based Costing*) ?
- b) Propensão ao uso eficaz do ABC: existe a probabilidade de as informações geradas pelo ABC mudarem as atitudes e os comportamentos dos administradores, de maneira que suas ações em um ambiente competitivo, legal e social, diferentes dos tradicionais, resultem na utilização dos recursos da empresa em oportunidades que otimizem os retornos estratégicos por ela desejados?

Calcular os custos de forma mais acurada, entretanto, pode significar incorrer também em custos de mensuração mais elevados. Segundo Cooper *apud* Allora e Gantzel (1996, p.73), é possível desenhar um sistema ótimo de custos, o qual pode ser muito útil para se determinar o momento de usar o ABC. Para isso torna-se necessário considerar o impacto das variáveis já mencionadas (diversidade, erros de decisões e custos de mensuração) sobre a acurácia desejada da informação de custos, e o sistema ótimo de custos será então aquele que minimize a soma dos custos de mensuração e de erros.

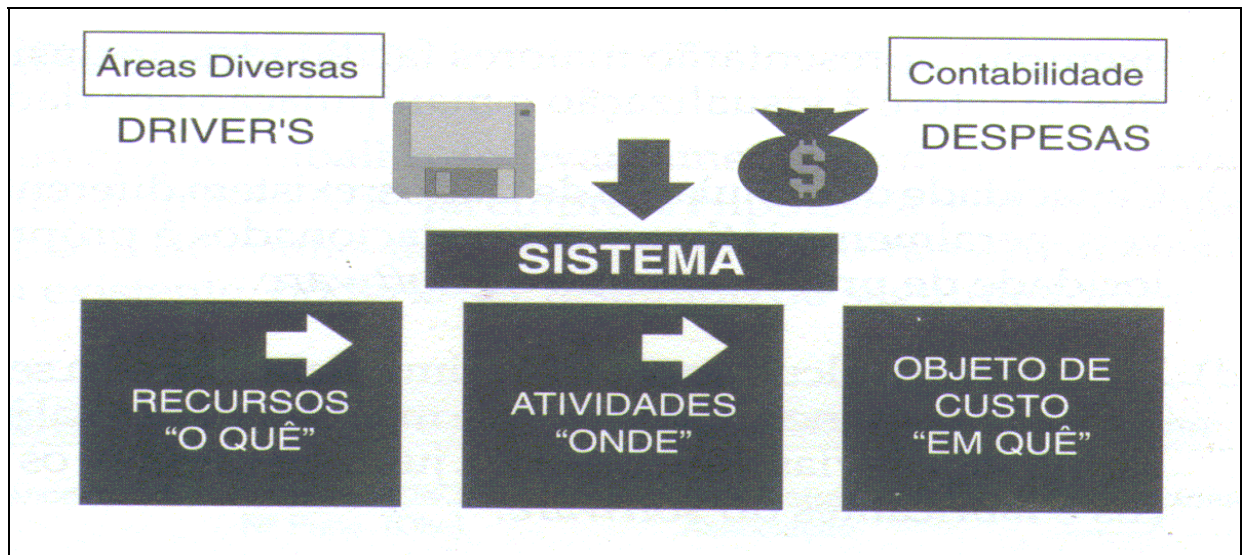
Ostrengra *et al. apud* Allora e Gantzel (1996, p.78) mencionam que a implantação do ABC ocorre em duas fases principais:

- a) na primeira fase: que pode ser denominada de custeio de processo baseado em atividades, determinados o custo das atividades importantes (nesta fase ele é praticamente igual ao método tradicional); e
- b) na segunda fase: chamada de custeio de produtos baseado em atividades (ou mais precisamente custeio de objetos baseado em atividades) alocamos os custos das atividades aos produtos ou a outros objetos de custos, (clientes ou serviços).

Complementam ainda que, de forma prática, “o método pode ser subdividido em levantamento de recursos, atividades e objetos de custos. Tais tarefas, bem como suas subdivisões, muitas vezes podem ser realizadas em paralelo”.

De acordo com Allora e Gantzel (1996, p.94), a operação periódica do ABC, uma vez implantado, pode ser representada conforme mostra a Figura 3.

**Figura 3 – Operação periódica do sistema ABC**



Fonte: Allora e Gantzel (1996, p.95)

Na Figura 3 as informações dos recursos são obtidas a partir de uma base de dados (contabilidade, por exemplo), tratadas e transferidas para o sistema, da mesma forma os direcionadores são obtidos junto aos responsáveis pelas atividades e também transportados para o sistema.

Kaplan e Cooper (1998, p.248) apresentam algumas condições para a implantação do sistema ABC, considerando que os sistemas ABC são desenvolvidos com base em uma série de quatro etapas seqüenciais: Etapa 1) Desenvolver o dicionário de atividades; Etapa 2) Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades; Etapa 3) Identificar produtos, serviços e clientes da organização; e Etapa 4) Selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização”.

Allora e Gantzel (1996, p.94) sugerem um “modelo de dicionário de atividades”, justificado como ferramenta necessária à ordenação e mapeamento das atividades, direcionadores e os objetos de custos do sistema. A Figura 4 demonstra este “modelo de dicionário de atividades”.



**Figura 4 – Exemplo de dicionário de atividades**

Cód. Divisão	Driver	Cód. Atividade	Driver
Adm./Financeira	Nº.Func.(Div.) Nº.Func.(Div.) Nº.Func.(Div.)	Administração Associação Fin./Contabilidade	Nº.Funcionários <u>      X      </u> Quant. Vendida
Comercial	Nº.Func.(Div.) Nº.Func.(Ativ.) Nº.Func.(Ativ.) Nº.Func.(Div.)	Marketing Mark. Inst. Mark. Prom. Vendas	Nº. Fun. (Ativ) Mark. Inst. Div. Eqüitativa Quant. Vendida
Operações	Nº.Func.(Div.) Nº.Func.(Ativ.) Nº.Func.(Ativ.) Nº.Func.(Div.) Nº.Func.(Ativ.)	Manut./Eng <sup>a</sup> . Manut./Eng <sup>a</sup> . Adm. Manut./Eng <sup>a</sup> . Prod. Produção Suprimentos	Nº. Sol. Serv. At. Nº. Sol. Serviços Nº. Sol. Serviços Quant. Prod. Vol. Estocado

Fonte: Allora e Gantzel (1996, p.97)

### 2.5.7 Estratégia de implementação do sistema ABC

Segundo Nakagawa (1994, p.86) “para identificar as barreiras culturais existentes em uma empresa, provavelmente a tipificação de sua cultura e sistemas de crenças e valores será um bom caminho a seguir”.

A resistência cultural é talvez a mais forte barreira à implementação, para Shileds e Young *apud* Cogan (1994, p.111), “focalizar inicialmente a cultura da corporação é importante por duas razões. Primeiro, porque pesquisas mostram que a cultura da organização afeta o seu desempenho. Segundo, porque através do favorecimento da cultura mais apropriada acelera a taxa de melhoramento contínuo”. Diante de tal barreira torna-se importante a utilização alguns instrumentos, como reuniões de sensibilização, persuasão e educação.

Para Nakagawa (1994, p.87) o sucesso na implementação do ABC depende também de quatro fatores chaves:

- 1º) O ABC tem o suporte e participação da alta administração da empresa em seu projeto de implementação;
- 2º) O desenho do ABC, sua metodologia e resultados da implementação são claramente compreensíveis e explicáveis;
- 3º) As informações geradas pelo ABC, seu uso e metodologias são facilmente acessíveis; e
- 4º) Todos os envolvidos no projeto ABC sentem-se seus “donos”.

Também Cogan (1994, p.110) destaca que “é importante que o sistema a ser desenvolvido revele ser um sistema gerencial ao invés de um sistema financeiro”.

Por fim, o custeio por atividade sugere, então, na condição de procedimentos eficazes e capazes de oportunizar a maximização da qualidade da informação interna, privilegiando usuários, sobre o processo de produção, ao que concerne aos elementos que compõem a estrutura de custos de empresas que buscam melhorar qualitativamente o seu processo de produção que poderá se apresentar em conformidade com os Sistemas de Qualidade, indicando os pontos de manuseio, como possibilidades de ocorrência de danos em produtos, os quais a norma identifica e exige que sejam controlados, de acordo com o sistema de gerenciamento de qualidade.

## 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Apresentou-se no capítulo anterior, os aspectos conceituais de custos objetivando proporcionar, neste trabalho, uma visão do ambiente de custos. Abordou-se também, a base de conhecimento teórico, onde se tratou de elementos relacionados ao sistema ABC.

Neste capítulo, descreve-se a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos deste trabalho. Assim, buscou-se apresentar as perguntas de pesquisa e a definição constitutiva e operacional dos termos e variáveis utilizados. Além disso, apresentou-se também o delineamento da pesquisa, a população e amostra, os dados da pesquisa visando caracterizar os procedimentos adotados para o levantamento dos dados e por fim, as limitações da pesquisa.

### 3.1 Perguntas de pesquisa

A investigação empírica do problema formulado, nesta pesquisa, foi conduzida pelas seguintes perguntas, relativas ao desenvolvimento de um sistema de custos para uma instituição de ensino superior, com vistas ao seu processo de gestão:

- a) Em que medida as informações de custos estão disponíveis no atual sistema contábil da instituição?
- b) Até que ponto o fluxo de dados sobre custos contribui para a alimentação do sistema atual?
- c) Como se relacionam as áreas que são alimentadoras e usuárias do sistema atual?
- d) Que necessidades informativas os gestores possuem relacionadas a custos?
- e) Quais as principais características dos processos que integram as diversas atividades da instituição?
- f) Qual a forma mais adequada para a apropriação dos recursos às diversas atividades e aos objetos de custeio?

## 3.2 Definição constitutiva e operacional de termos e variáveis

As variáveis são constituídas por conceitos, que possuem definições gerais as quais é preciso esclarecer de forma precisa, estas definições são apresentadas nos itens a seguir.

### 3.2.1 Definição constitutiva de termos e variáveis

Ao recorrer a literatura pertinente, visando a sistematização e análise, de tal forma que fossem abordadas as questões de pesquisa, o significado dos termos e variáveis foram definidos para evitar interpretações que não correspondam com o objetivo deste estudo e definir, assim, claramente o sentido de alguns termos e variáveis utilizados. A seguir destacam-se os seguintes termos e variáveis:

#### ***Recursos***

Segundo Allora e Gantzel (1996, p.79), recursos são os custos diretamente decorrentes dos gastos realizados pela empresa (folha de pagamento, energia elétrica, telefones, viagens, seguros etc.). Geralmente são obtidos na contabilidade da empresa.

#### ***Atividade***

Para Nakagawa (1994, p.42), atividade pode ser definida, em sentido restrito, “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos”.

#### ***Direcionador de custo***

Martins (1998, p.103) define direcionador de custo como sendo “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”. Observa a existência de dois tipos de direcionador: os de primeiro estágio, também chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados “direcionadores de atividades”.

### ***Direcionadores de recursos***

Martins (1998, p.104) esclarece que este identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

### ***Direcionadores de atividades***

Martins (1998, p.104) menciona que este identifica a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), isto é, indica a relação entre as atividades e os produtos.

### ***Objeto de Custos***

Allora e Gantzel (1996, p.93), mencionam que os objetos de custos referem-se aos custos dos produtos fabricados pela empresa (ou serviços fornecidos) e que podem ser subdivididos em pré-produção, produção e pós-produção, conforme a natureza de sua origem. Também são considerados objetos de custos, atividades que a empresa desenvolva e não tenham relação com os produtos.

### ***Sistema contábil***

De acordo com Bio (1998, p.48), o sistema contábil coleta e processa os dados monetários sobre todas as transações (vendas, compras, pagamentos, recebimentos, despesas etc.). Como registra os fatos administrativos efetivamente ocorridos, pode relatar resultados reais.

### ***Sistema de custos***

Os sistemas de acumulação de custos, conforme Leone (1997, p.186), destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial.

### 3.2.2 Definição operacional de termos e variáveis

A operacionalização das variáveis consiste em dar às variáveis um sentido facilmente observável, que permita operar, medir, passando de sua dimensão abstrata e geral à concretização. Assim, são definidos operacionalmente os seguintes termos e variáveis:

#### ***Recursos***

Alocar os recursos decorrentes dos gastos realizados pela instituição, como folha de pagamento, energia elétrica, telefones, viagens, seguros, e outros, através do registro realizado pela contabilidade da empresa.

#### ***Atividades***

Identificar e classificar as atividades da organização, como sendo àquelas principais aos objetivos que caracterizam a estruturação do sistema de custos.

#### ***Direcionadores de custos***

Definir os fatores que determinam a ocorrência de uma atividade, entendendo que o direcionador é a verdadeira causa dos custos.

#### ***Objetos de custos***

Identificar os custos dos “produtos” ou serviços fornecidos pela instituição e que podem ser subdivididos nos estágios equivalentes pertinentes a característica da organização.

## 3.3 Delineamento da pesquisa

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base à taxionomia de Vergara (1998, p.44), que apresenta dois critérios básicos: quanto aos fins de uma pesquisa e quanto aos meios de investigação. Quanto aos fins, uma pesquisa pode ser exploratória, descritiva, explicativa, metodológica aplicada e intervencionista. Quanto aos meios de investigação, podem ser uma pesquisa de campo, de

laboratório, telematizada, documental, bibliográfica experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação e o estudo de caso. É importante destacar que o método a ser utilizado para a condução de uma pesquisa deve se relacionar com os objetivos da mesma.

Gil (1994, p.44) caracteriza a pesquisa exploratória, sendo aquela que “têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas na formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Sob essa perspectiva, a revisão da literatura realizada para atender os objetivos da presente dissertação mostra que ela se relaciona, além da dimensão exploratória, também à condição de ser uma pesquisa descritiva.

De acordo com Gil (1994, p.45) as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial à descrição das características de determinada população, ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto aos meios de investigação, este trabalho foi dividido em duas etapas, uma inicial, dentro dos preceitos de uma pesquisa bibliográfica, e outra final, envolvendo uma pesquisa documental e o estudo de caso.

Vergara (1998, p.46) entende a pesquisa bibliográfica com sendo “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. Fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma. O material publicado pode ser fonte primária ou secundária”.

Com relação à investigação documental, explica que é aquela: “realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, *video-tape*, informações em disquetes, diários, cartas pessoais e outros”.

O estudo de caso, afirma que é: “circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um

órgão público, uma comunidade ou mesmo um país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo”.

Observa que os tipos de pesquisa não são mutuamente excludentes, por isso pode-se ter, ao mesmo tempo, um trabalho de pesquisa com fim exploratório e descritivo e como meio de investigação bibliográfico e o estudo de casos, a fim de que o pesquisador entre em contato com o ambiente pesquisado e, atualize-se sobre o desenvolvimento do conhecimento na área de interesse, evitando, assim, que sejam investigadas questões já anteriormente respondidas.

Desta forma, o método aplicado nesta pesquisa caracteriza-se, quanto aos fins, como exploratória, pois se justifica pelo fato de verificar a existência de estudos que abordam o problema referente à estruturação de um sistema de custos que pode dar suporte ao processo de gestão em uma instituição de ensino superior. Também é caracterizada como descritiva, pois visa descrever percepções, expectativas e sugestões do pessoal técnico-administrativo e dos gestores, acerca do sistema existente e a possibilidade de uma nova estruturação.

Com relação aos meios de investigação, a pesquisa é bibliográfica e documental. Pois, para a fundamentação teórico-metodológica do trabalho foi realizada a investigação bibliográfica. É documental também, porque se valeu de documentos que dizem respeito ao objeto de estudo como, por exemplo, relatórios contábeis existentes. E, ainda, caracteriza-se como um estudo de caso, pois focaliza uma determinada instituição, com suas peculiaridades administrativas e condições próprias de controle e organização.

### 3.4 População e amostra

Barros e Lehfel'd (2000, p.105) definem a população “como um conjunto de elementos que possuem determinadas características, definidas para o estudo”.



A população deste trabalho compreende os integrantes do processo organizacional da UNOESC – campus Videira, em áreas onde as atividades sofrem a acumulação de custos.

Segundo Gil (1994, p.92), amostra é o “subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população”. Para a realização desta pesquisa optou-se pela amostra não-probabilística, onde se destacam aquelas selecionadas por acessibilidade e por tipicidade.

No caso da acessibilidade, longe de qualquer procedimento estatístico, são selecionados elementos pela facilidade de acesso a eles. Por tipicidade, caracteriza-se pela seleção de elementos que o pesquisador considere representativo da população-alvo, o que requer profundo conhecimento dessa população. A amostra retirada da população relaciona-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no estudo formulado.

Neste trabalho, relacionou-se aos responsáveis pelas funções vinculadas as atividades de controle contábil e gerencial da IES, são eles: o contador, a auxiliar da contabilidade, o coordenador administrativo e o analista de sistemas, perfazendo um total de quatro pessoas entrevistadas, todos alimentadores do sistema atual, constituindo o quadro de técnico-administrativo da UNOESC, com cargo de chefia e coordenação.

### 3.5 Dados da pesquisa

Nos dados da pesquisa, são apresentados, os conceitos relativos à coleta e ao tratamento dos dados a serem utilizados, objetivando esclarecer suas principais fontes e qual a sua efetiva contribuição na realização deste trabalho.

### 3.5.1 Coleta de dados

Os dados foram coletados por meio de pesquisa documental, com o objetivo de responder ao problema da pesquisa. Considerou-se como dados secundários àqueles disponíveis contidos em documentos.

Simultaneamente foram realizadas entrevistas semi-estruturadas conduzidas pelo próprio autor do trabalho. O processo de coleta dos dados primários foi guiado pelo pesquisador com base em um roteiro básico de entrevista, por meio do qual procurou-se enfatizar os pontos de interesse para a verificação dos objetivos da pesquisa, onde se realizaram observações relevantes para o estudo.

### 3.5.2 Tratamento dos dados

Segundo Vergara (1998, p.57) os dados podem ser tratados de forma quantitativa utilizando-se procedimentos estatísticos, como o teste de hipóteses, e podem ser tratados de forma qualitativa como: codificando-os, apresentando-os de forma mais estruturada e analisando-os, por exemplo. Afirma também, que o tratamento dos dados pode envolver ambas as formas, ou seja, quantitativamente e qualitativamente no mesmo estudo.

Quanto ao tratamento dos dados coletados, neste trabalho, houve uma predominância qualitativa, onde, para isso, utilizou-se técnicas de análise de conteúdo e documental.

Parte dos dados foram analisados através da técnica de análise de conteúdo. Sendo, particularmente, utilizada para estudar material do tipo qualitativo ao qual não se pode aplicar técnicas aritméticas.

Outra parte dos dados foi verificada por análise documental. Esta trabalha sobre os documentos, sendo essencialmente temática e tem como objetivo a determinação fiel dos fenômenos.

O tratamento dos dados requer uma consideração relevante, para que seja possível a realização da pesquisa com segurança quanto aos aspectos que geralmente envolve. Isto requer um tratamento que contemple os problemas e suas formulações, como delimitados pelas condições de sua ocorrência.

### 3.6 Limitações de pesquisa

Algumas limitações foram impostas ao presente trabalho, por apresentar uma abordagem predominantemente qualitativa, apesar de se ter procurado alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos empregados para a sua realização.

Ao utilizar-se o método de estudo de caso, torna-se difícil traçar os limites de um objeto. A totalidade de um objeto físico, biológico ou social, é uma construção intelectual. Não existem limites concretos na definição de qualquer processo ou objeto”.

Este método possibilita uma abordagem total e intensiva das variáveis escolhidas dentro do tipo de organização estudada, principalmente, caracterizando-se por estar restrito à situação específica desta, não permitindo a generalização das conclusões para outras organizações.

Outra limitação diz respeito ao método de custeio escolhido, pois este apresenta algumas desvantagens, entre as quais, nem sempre o custo de cada produto é o resultado mais adequado, devido à forma de distribuição dos custos fixos; e os critérios de rateio utilizados para distribuição dos custos podem não ser objetivos, distorcendo, então, os resultados.

Diante disto, observa-se que o caráter da pesquisa aqui proposta não é conclusiva, mas exploratória.

## 4 PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA IES

No capítulo anterior descreveu-se a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos deste trabalho. Assim, buscou-se, apresentar as perguntas de pesquisa, definição constitutiva e operacional dos termos e variáveis utilizados; apresentando também o delineamento da pesquisa, a população e amostra, os dados da pesquisa visando caracterizar os procedimentos adotados para o levantamento dos dados e, por fim, a limitação do método.

No capítulo que segue, inicia-se apresentando a instituição objeto deste estudo de caso, suas particularidades e características principais. Além disso, evidencia-se o planejamento do projeto proposto, a identificação das atividades-meio e atividades-fim. Por último, segue a apropriação de custos a estas atividades. Para isso, foi necessário fazer o mapeamento dos processos e atividades, identificar os direcionadores de custos, a obter os dados de custo necessário para construir o sistema de custos.

A proposta de um sistema de custos para uma IES não parte meramente da abstração dos conceitos, mas é preciso a criação de um modelo baseado numa racionalidade de acumulação de valores e sua alocação de forma direta às atividades envolvidas no processo e, posteriormente, a sua aplicação ao objeto de custo.

### 4.1 Apresentação da IES estudo de caso

A Fundação Educacional do Alto Vale do Rio do Peixe - FEMARP foi instituída em Assembléia Geral no dia 03 de julho de 1972, autorizada em 11 de julho de 1973, pela Lei Municipal nº.33/72 e reconhecida pelo decreto presidencial nº.81.933, em 11 de julho de 1978, com o objetivo de promover a educação e desenvolver a cultura. Entidade sem fins lucrativos, filantrópica, pessoa de direito privado, com sede na cidade de Videira.

O ensino superior em Videira iniciou em 11 de julho de 1973, com a autorização do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis, Econômicas e de Administração instalada à Rua Padre Anchieta, 482, atual Colégio Imaculada Conceição.

O primeiro presidente da FEMARP foi o Senhor Paulo Fioravante Penso, também Prefeito Municipal de Videira; o primeiro diretor o Senhor Dante Martorano e o primeiro Presidente do Conselho Diretor, o Senhor Flávio Brandalise.

Pela Lei Municipal nº 36/72 de 29 de julho de 1972, a Prefeitura Municipal concedia a FEMARP uma subvenção anual de no mínimo 2% da Receita Global do Orçamento do Município.

No seu primeiro regulamento a FEMARP se apresenta como instituição de caráter técnico, educativo, cultural e de atividade pública, abrangendo os municípios componentes da AMARP (Associação dos Municípios do Alto Vale do Rio do Peixe). Era administrada por um Presidente, por um Conselho Diretor e um Conselho Curador, eleito em reunião realizada em 03 de julho de 1972, conforme consta na Ata nº 1 de criação da Fundação.

Em 1975, foi criado um grupo de trabalho visando a implantação de uma escola agrícola, do qual nasceu o Colégio Agro-técnico de Videira - COAVI, que iniciou suas atividades a partir de fevereiro de 1976 no Distrito de Iomerê. Em agosto de 1978, graças a um esforço conjunto entre comunidade, prefeitura e governo do Estado, foi inaugurado o prédio próprio da FEMARP, no Campus Universitário.

Em 1981 foi autorizada a criação da Escola Supletiva Videirense, mantida pela FEMARP, visando a oferta de 1º e 2º graus na modalidade de ensino supletivo. Em dezembro de 1985 foi autorizado, por decreto presidencial, o curso de Ciências Econômicas, iniciando suas atividades em março de 1986.

Ainda em 1986, juntamente com a ampliação da sede própria da FEMARP, com a construção da biblioteca, através de convênio com a Fundação Educacional do Oeste de Santa Catarina - FUOC, de Joaçaba, foi firmado um

convênio de permuta, que possibilitou a implantação em Videira do curso de administração e em Joaçaba o curso de ciências contábeis.

Em 1987 foram iniciados juntamente com a Associação Comerciais esforços visando à implantação da Escola Técnica de Alimentos de Videira. No mesmo ano, com recursos do Governo Federal e da Prefeitura Municipal, foi iniciada a construção do prédio que abrigaria a escola e que hoje faz parte do complexo do Campus Universitário.

Finalizada a construção do prédio em 1988, neste mesmo ano foi firmado convênio de permuta com a FEARP - Fundação Educacional do Alto Vale do Rio do Peixe de Caçador, que permitiu a implantação em Videira do curso de pedagogia, e em caçador o curso de ciências contábeis.

Em 1990 iniciaram as atividades da Escola de Alimentos de Videira - ETAVI, neste mesmo ano a FEMARP encapou a Escola Comecinho de Vida, criando a Escola de Aplicação de Videira. Completando o ciclo educacional: do 1º grau ao curso universitário.

Em 1992, entrou em funcionamento o Curso de Direito. Em agosto de 1994 entrou em funcionamento o Curso de Bacharelado em Ciências da Computação. Em agosto de 1997, entrou em funcionamento o Curso de Tecnologia de Alimentos.

O modelo de organização universitária capaz de responder aos desafios colocados pela região Oeste de Santa Catarina é o multicampi. Com este objetivo foi criada a Fundação Educacional Unificada do Oeste de Santa Catarina - UNOESC, integrada pela FEMARP em Videira, FUOC em Joaçaba e FUNDESTE em Chapecó.

No início de 1990, a UNOESC deu seu primeiro passo, objetivando transformar-se em Universidade, protocolou sua Carta-Consulta, que foi acolhida pelo Conselho Federal de Educação, na data de 20 de fevereiro de 1991, através do Parecer nº 102/91, após o minucioso relato da eminente Conselheira Professora Dra. Zilma Gomes Parente de Barros.

Em 20 de dezembro de 1995 foi aprovado o reconhecimento da UNOESC na Comissão de Ensino Superior do Conselho Estadual de Educação e em 14 de agosto de 1996 foi credenciada junto ao Conselho Nacional de Educação.

Em 1995, em convênio com a Secretaria Estadual de Educação e a Fundação Educacional e Assistencial de Fraiburgo - FEAF, a UNOESC - Campus Videira implanta em Fraiburgo o Curso de Matemática com Habilitação em Matemática e Física pelo Programa Magister. Em 1997, na cidade de Fraiburgo implanta o Curso de Bacharel em Ciências Contábeis.

Neste mesmo ano pelo Programa Magister, em convênio com a Secretaria Estadual de Educação e Prefeitura Municipal de Arroio Trinta implantou o Curso de Letras com Habilitação em Letras e Italiano na cidade de Arroio Trinta.

Em 1998, em convênio com a Prefeitura Municipal de Fraiburgo e a utilização do espaço físico da escola do Bairro Santo Antônio, iniciou o curso de educação de jovens e adultos. Em 1999 implantou, na cidade de Fraiburgo, os Cursos de Licenciatura em Geografia, Curso Superior Seqüencial de Complementação em Gestão do Empreendimento; e no Campus de Videira, os Cursos de Gestão e Comunicação Empresarial e Direito (noturno).

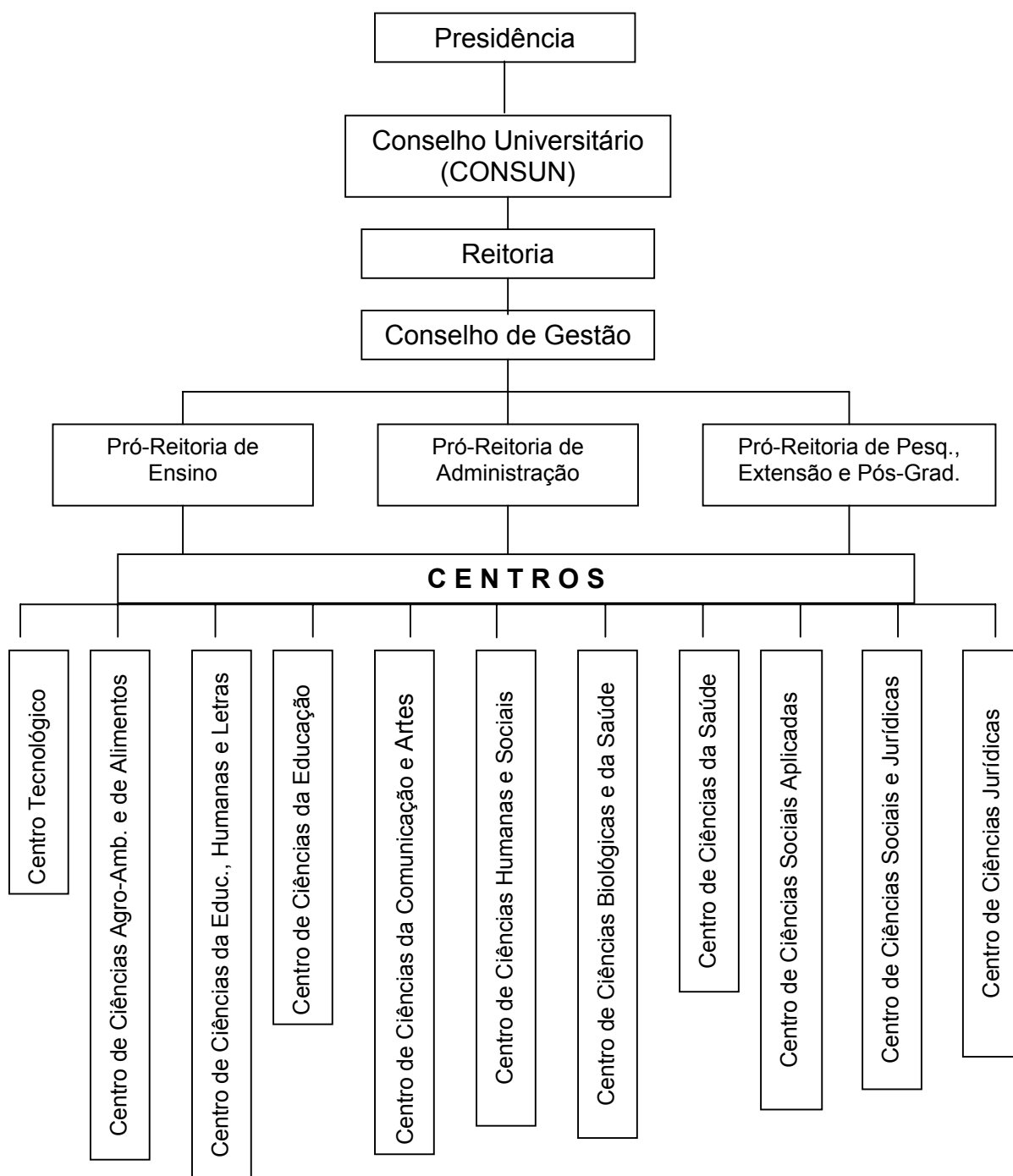
Em 10 de março de 2000 a UNOESC inaugurou a Sede da UNOESC Campus Aproximado de Fraiburgo, com uma área construída de 1.100 m<sup>2</sup>. Ainda, em 19 de abril de 2000 inaugurou o Bloco Administrativo e Biblioteca, Centro de Pesquisa e Pós-Graduação, Auditório com área de 3.882 m<sup>2</sup> e Centro de Convivência com área de 1.050 m<sup>2</sup>.

Em agosto de 2000 implantou, na UNOESC – Campus Videira, o Curso de Farmácia e os Cursos Superiores Seqüenciais em Gerenciamento de Produção e Análise de Custos e Gestão do Turismo.

Hoje, a UNOESC - Campus de Videira, conta com aproximadamente 3038 alunos, distribuídos nos seguintes níveis: 259 alunos no ensino fundamental, 566 no ensino médio, 1926 no ensino superior e 287 alunos nos cursos de pós-graduação.

A UNOESC – Campus Videira, tem por missão gerar e difundir o conhecimento científico, artístico-cultural e tecnológico, mediante o ensino, a pesquisa e a extensão, nas diferentes áreas do saber, com o objetivo de promover a cidadania, o desenvolvimento humano e cultural sustentável, em âmbito regional, estadual, nacional e internacional. A Figura 5 apresenta o organograma da estrutura atual da UNOESC.

**Figura 5 - Organograma da UNOESC – ano 2000**





## 4.2 Planejamento da estruturação do sistema

Este planejamento visa organizar o conjunto de procedimentos necessários à estruturação de sistema de custos da IES. O planejamento do sistema a ser proposto, divide-se em quatro etapas: a) identificação do fluxo de dados sobre custos; b) levantamento das informações de custos; c) descrição das áreas inter-relacionadas; e d) caracterização dos principais processos.

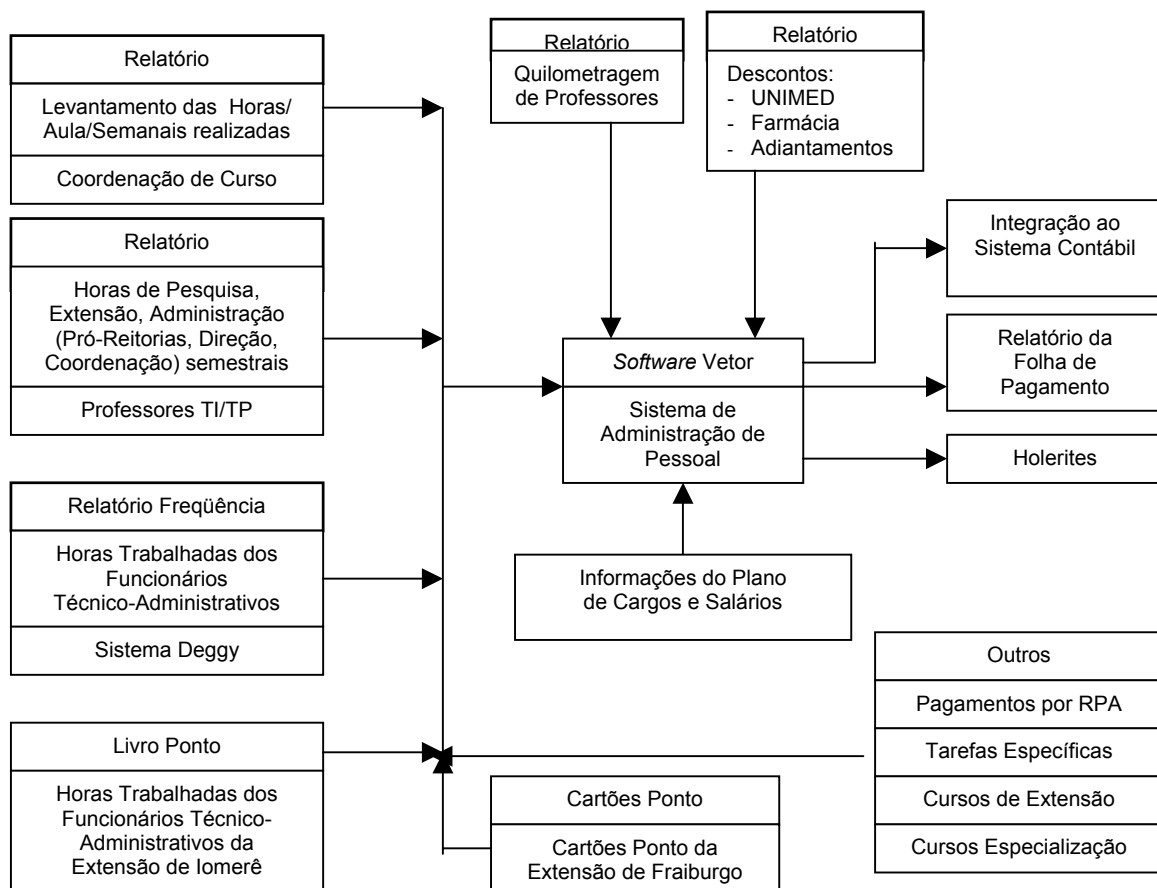
### 4.2.1 Identificação do fluxo de dados sobre custos

As informações de custos estão registradas na contabilidade de acordo com a estruturação do plano de contas contábil e gerencial atualmente utilizado pela Instituição. Na seqüência descreve-se o fluxo de dados relacionados a custos.

#### a) gastos com pessoal

O fluxo de informações da apuração dos gastos com pessoal estrutura-se a partir do processo representado na Figura 6.

**Figura 6 – Fluxo das informações da apuração dos gastos com pessoal**



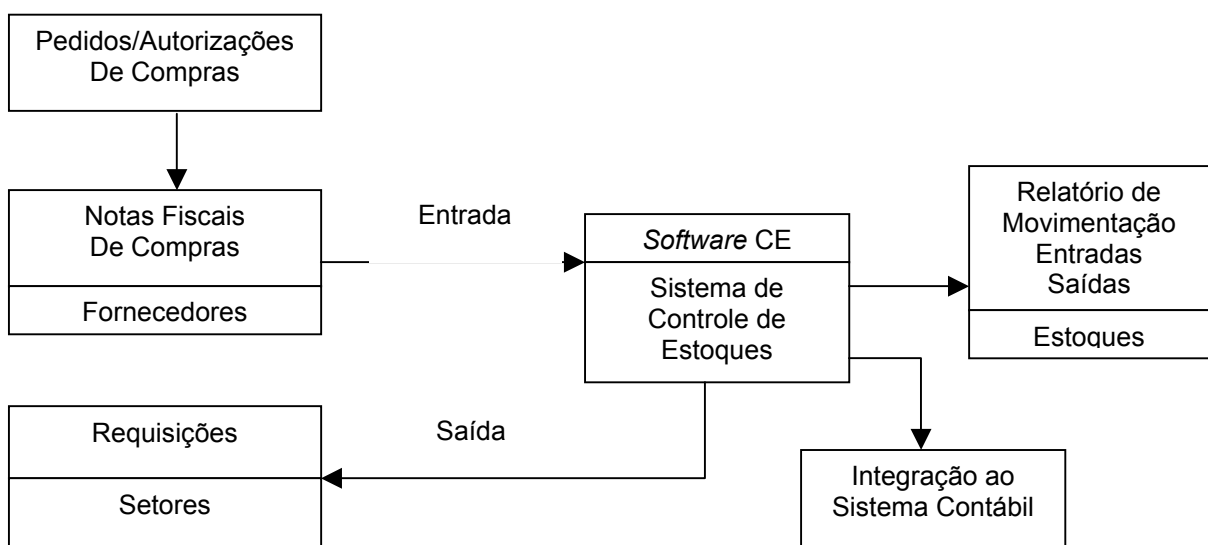
O fluxo apresentado na Figura 6 depende principalmente de dados auxiliares, levantados por outros setores, constituindo-se por relatórios de levantamentos das horas/aula/semanais fornecido pelas coordenações de curso, relatórios de horas referentes à pesquisa, extensão e administração dos professores tempo parcial e tempo integral, denominado Plano Individual de Trabalho – PIT, relatório de frequência dos funcionários técnico-administrativos e o relatório do livro-ponto e os cartões ponto dos funcionários de outras localidades onde a instituição possui atividades. Junta-se a estes os relatórios de quilometragem dos professores e os relatórios de desconto referente aos convênios com médicos e farmácias.

Todos os dados são integrados em um *software* próprio, constituindo-se no Sistema de Administração de Pessoal, que obedece ao Plano de Cargos e Salários Institucional. Após a efetivação de todos os cálculos necessários procede-se na integração ao Sistema Contábil através da geração das informações principais criadas pelo processo.

#### b) gastos com materiais

As informações de movimentação de estoque e da apuração do gasto com materiais consumidos na IES constam na Figura 7.

**Figura 7 – Fluxo das informações da apuração do gastos com materiais**



O processo inicia-se pela emissão dos pedidos de compras, que obedecem à seqüência das autorizações, segue-se o procedimento de cotações e a efetivação da compra, posteriormente ocorre à emissão da documentação fiscal necessária ao transporte da mercadoria até o seu destino. Na instituição ocorre o recebimento e a conferência do material e a sua estocagem, também em um *software* específico ocorre o registro do material, que constitui o Sistema de Controle de Estoques.

A saída de estoque ocorre através da emissão de requisições pelos setores solicitantes. O Sistema de Controle de Estoques emite os relatórios necessários de movimentação do material, compras e consumos, além do relatório de inventário, destaca-se que este sistema também está integrado ao Sistema Contábil.

Muitos materiais são debitados diretamente à conta de custo onde são utilizados, pois não possuem efetivamente um estoque permanente, visto que sua rotatividade é baixa ou seu consumo é eventual. Os grupos de materiais de controle de estoques estão assim estruturados: material de expediente; material esportivo; material de laboratório; material de manutenção; material didático; material de limpeza e higiene e de copa e cozinha.

O planilhamento dos materiais consumidos diretamente, aliado aos lançamentos da movimentação patrimonial não encerra a contabilização.

#### *c) depreciação*

Outro grupo de gastos envolve o ativo imobilizado. Seu controle é mantido manualmente através de planilhas de acompanhamento onde são calculados os valores referentes à depreciação. Posteriormente, estes cálculos geram lançamentos contábeis efetivados no Sistema de Contabilidade.

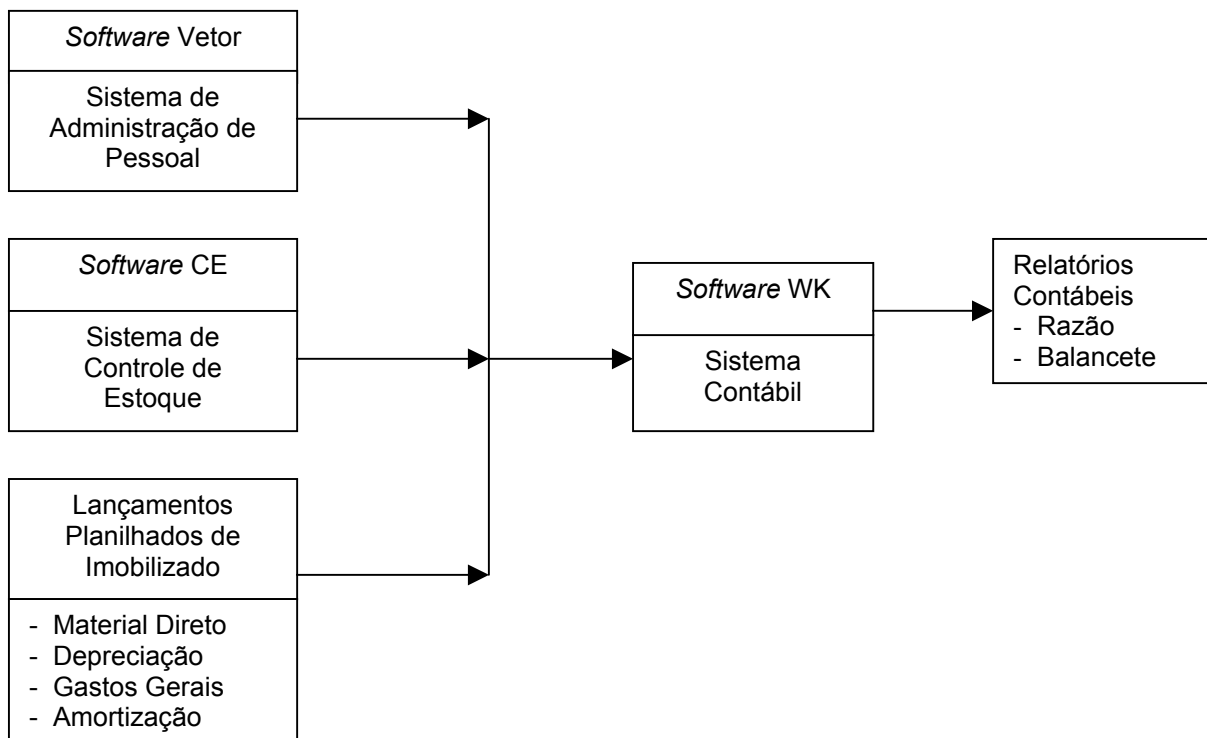
#### *d) gastos gerais*

Seguem-se a isto os lançamentos dos custos gerais que se referem aos gastos com energia elétrica, água, telefone, aluguéis, propaganda e publicidade, prestação de serviços de terceiros, gastos com postagem e selos, seguros a

apropriar (apólice) e outros gastos representados por faturas ou notas fiscais de prestação de serviços.

Assim sendo, o fluxo de informações dos custos gerais está representado na Figura 8.

**Figura 8 – Fluxo das informações de gastos com pessoal e gerais**



Fonte: Setor de Contabilidade UNOESC/Videira - SC

Após a integração dos demais sistemas ao software do Sistema Contábil, aliado aos lançamentos de imobilizado, procede-se na conciliação de todos dados que foram integrados, para depois desta verificação proceder-se na geração dos informes contábeis, como os livros próprios, balancetes e balanços, além dos relatórios gerenciais para análise de receitas e despesas que ocorreram no período.

É importante destacar a estruturação dos setores ou departamentos reconhecidos como centros de custos da IES em: pró-reitorias; centros universitários; cursos de ensino fundamental; cursos de ensino médio; cursos de educação de jovens e adultos; cursos de graduação; cursos de especialização; cursos de mestrado e cursos de extensão.

#### 4.2.2 Levantamento das informações de custos

Neste tópico pode-se objetivar que o sistema atual descrito e identificado no item anterior recebe o fluxo dos dados até sua compilação através de sistema informatizado que apresenta como produto do processamento destes dados, as informações descritas nos relatórios contábeis considerados padrões a contabilidade.

Recentemente o sistema atual revelou a possibilidade de uma nova estruturação de relatório. O referido relatório fora concebido dentro de uma configuração mais próxima das necessidades da administração da IES.

Este relatório baseia-se em um Plano de Contas Gerencial, que visa a obtenção dos resultados de custos alocados às diversas atividades-fim e atividades-meio da IES.

#### 4.2.3 Descrição das áreas inter-relacionadas

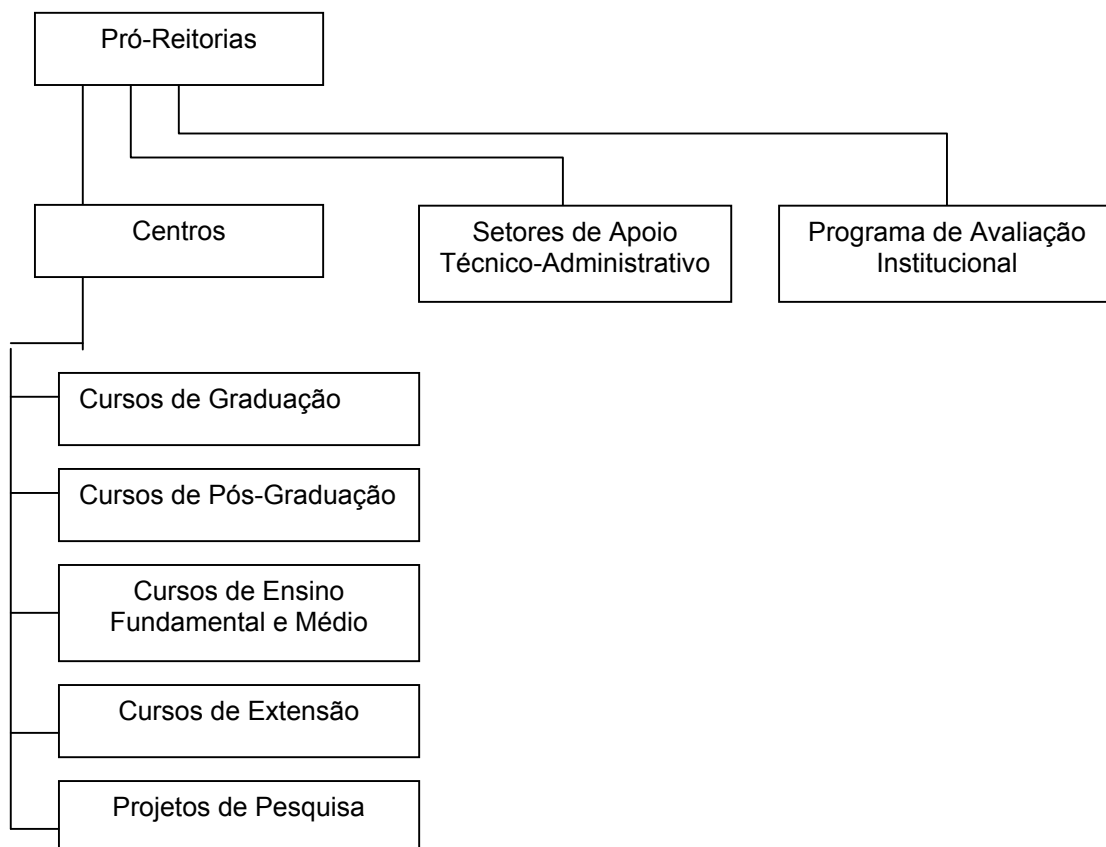
Com base no Organograma Hierárquico da Instituição, não é possível obter uma visão sistêmica do inter-relacionamento das áreas envolvidas nos processos da atual estrutura do sistema de custos contábil.

Assim, utilizou-se a pesquisa documental e a entrevista para identificar as áreas que se relacionam, média e alta Administração da Instituição, mais especificamente: reitoria e pró-reitorias (reitor e pró-reitores), centros universitários (direção e vice-direção de centros); também aquelas que envolvem os níveis operacionais, mais descritivamente, a coordenação de cursos e projetos (coordenação de cursos/projetos), docentes (no exercício das atividades de ensino, pesquisa e extensão).

Na pesquisa documental, pesquisou-se o manual de procedimentos administrativos da UNOESC, a fim de identificar aspectos importantes na descrição

e inter-relação das áreas. Através destes dados foi possível esquematizar o inter-relacionamento das áreas, evidenciado na Figura 9.

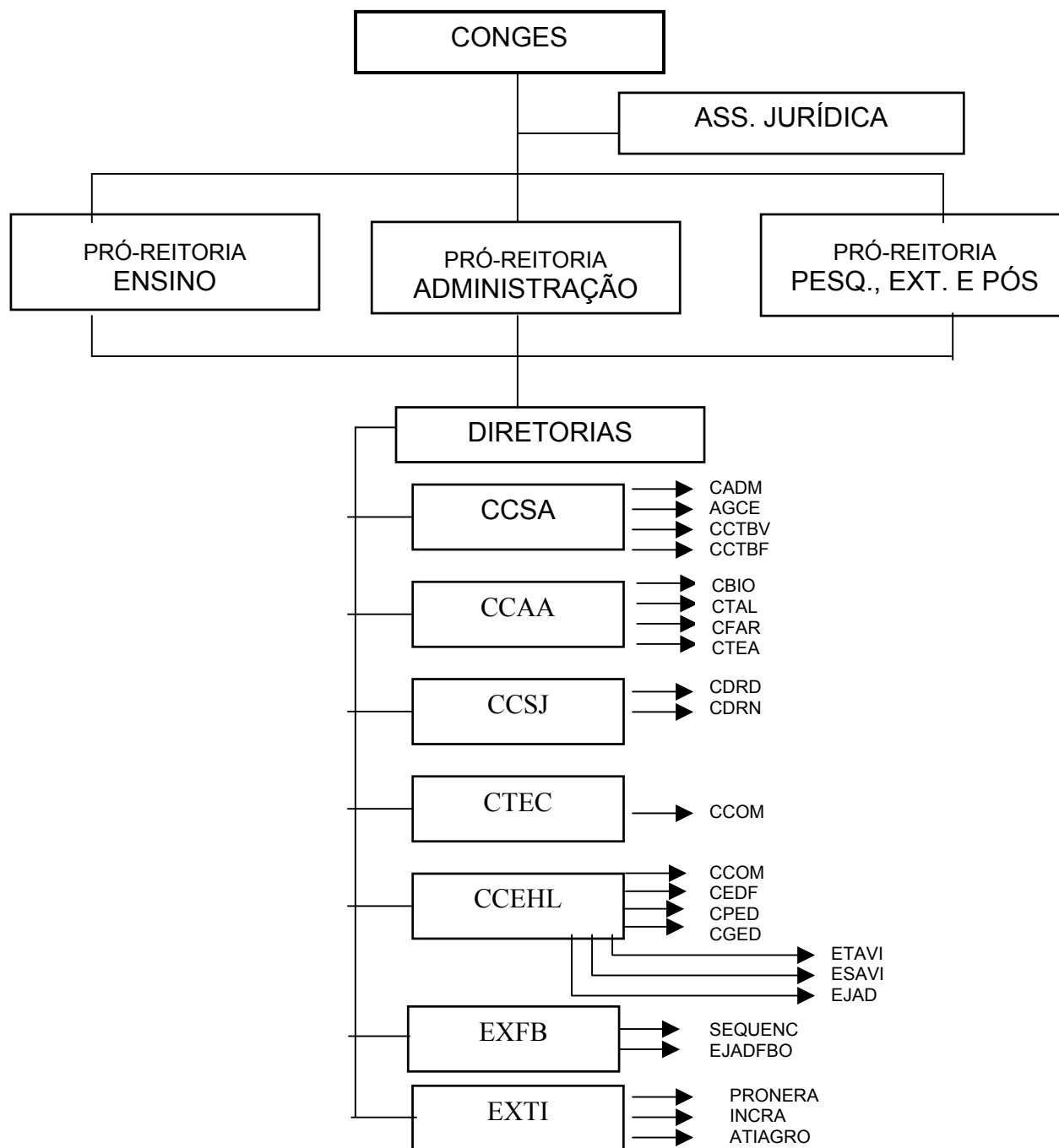
**Figura 9 – Esquema geral do inter-relacionamento das áreas na IES**



Fonte: Setor de Contabilidade UNOESC/Videira - SC

Este esquema geral reporta ao detalhamento destas áreas inter-relacionadas, através da apresentação de um organograma mais definido e uma nova visão da estrutura da IES, conforme proposta apresentada na Figura 10.

**Figura 10 – Proposta de Organograma para a UNOESC Videira - SC**

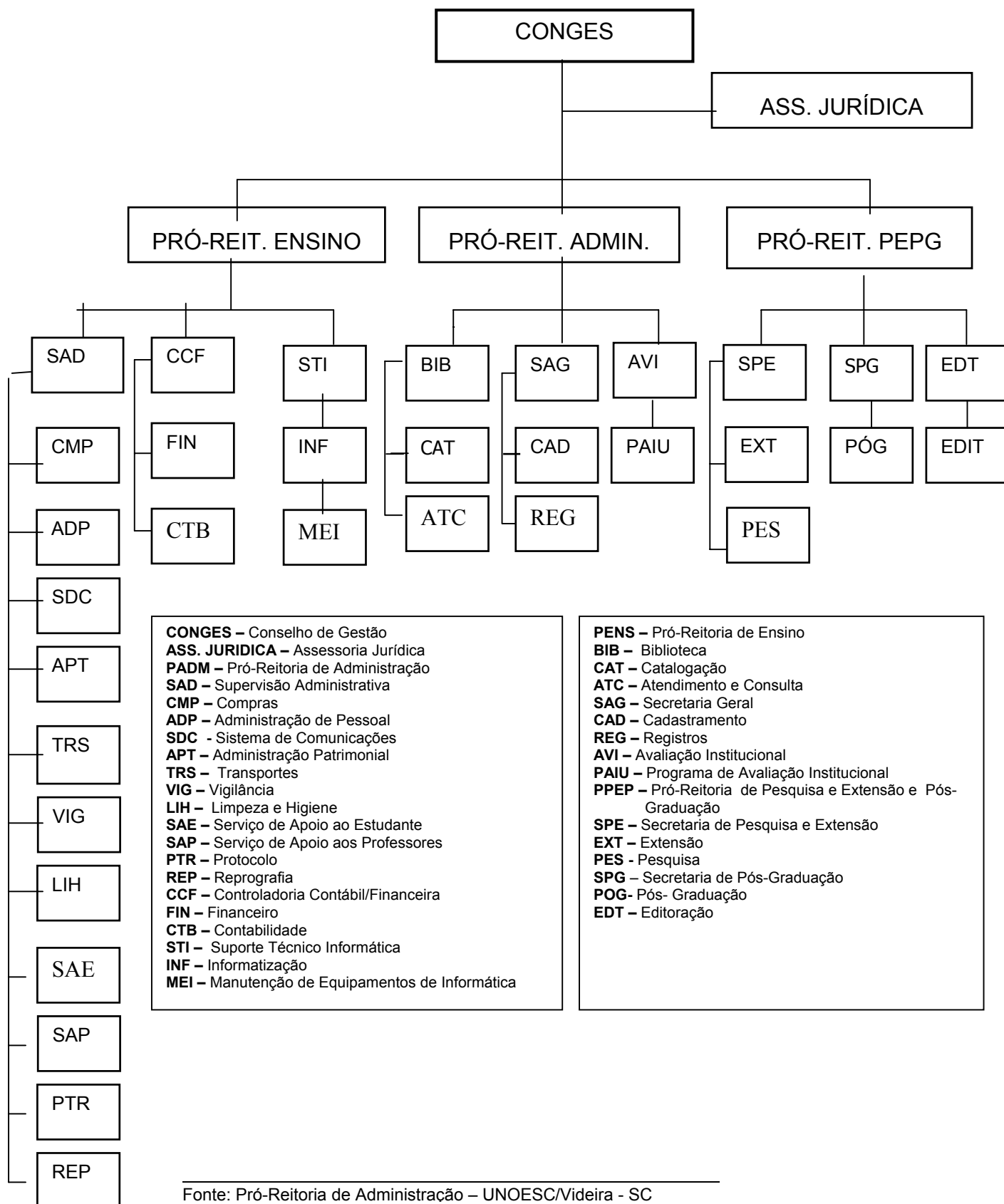


**CONGES** – Conselho de Gestão  
**PADM** – Pró-Reitoria de Administração  
**PENS** – Pró-Reitoria de Ensino  
**PPEP** – Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação  
**CCSA** – Centro de Ciências Sociais e Aplicadas  
**CCAA** – Centro de Ciências Agro-ambientais e Alimentos

**CCSJ** – Centro de Ciências Sociais e Jurídicas  
**CTEC** - Centro Tecnológico  
**CCEHL** - Centro de Ciências Educacionais Humanas e Letras  
**EXFB** – Extensão Fraiburgo  
**EXTI** – Extensão Iomerê

A figura 11 apresenta mais detalhadamente os setores administrativos e de apoio presentes na estrutura funcional da IES.

**Figura 11 – Proposta de Organograma Funcional da UNOESC Videira -SC**





#### 4.2.4 Caracterização dos principais processos da IES

A caracterização dos principais processos da IES é necessária para a estruturação do sistema de custos. Esta fase engloba a descrição, desde o ingresso do estudante até a efetiva Prestação dos Serviços Educacionais.

Enumeram-se os processos relacionados à geração das informações de custos. Para caracterizar um processo necessita-se também identificar os “fornecedores”, os “clientes” e os “produtos” que interagem com este ou aquele processo.

Entre os principais processos administrativos, destaca-se os evidenciados no Quadro 1.

**Quadro 1 – Principais processos da UNOESC – Campus Videira**

<b>Processo</b>	<b>Setor</b>	<b>Sub-processos</b>	<b>Fornecedor</b>	<b>Cliente</b>	<b>Produtos</b>
Processamento de Matrícula	Secretaria Acadêmica	- cadastramentos - inclusão de matrícula - exclusão de matrícula - alteração de matrícula - registro e controle	Alunos Professores Coordenação	Alunos Professores Demais setores Delegacias de Educação e MEC	Serviços de controle, geração e impressão de Relatórios
Processamento de dados	Setor de Suporte Técnico a Informática	- manutenção de software - manutenção de hardware - backup dos sistemas - gerenciamento da rede - import/expor. de dados	Alunos Professores Setores	Alunos Professores Demais setores	Serviços de controle e manutenção da informática
Gerência Financeira	Setor Financeiro	- geração e impressão de relatórios e carnês - gerência de contas a pagar e a receber	Secretaria Acadêmica e Contabilidade	Contabilidade Demais setores Alunos	Serviços de controle, geração e impressão de relatórios
Gerência de Materiais	Setor de Compras	- atendimento de requisição - emissão de pedido - análise de cotações - geração de relatórios - estocagem e distribuição - controle patrimonial	Diversos externos	Contabilidade Demais setores	Serviços de controle, geração e impressão de relatórios
Gerência de Pessoal	Setor de Pessoal	- cadastramento e registro - cálculos trabalhistas - processo de admis./demis. - geração de relatórios - recolhimento encargos - controle de benefícios	Diversos externos	Contabilidade Demais setores	Serviços de controle, geração e impressão de relatórios
Contabilização	Setor Contábil	- lançamentos contábeis - conciliações de contas - geração de relatórios - cálculos de custo - elaboração de orçamentos	Diversos Internos e externos	Diversos Internos e externos	Serviços de controle, conciliação, geração e impres. de relatórios

### 4.3 Atividades-meio e atividades-fim em uma IES

WOLFARTH (1995, p. 897) descreve as atividades de uma IES dividindo-as em dois grupos: atividade-fim e atividade-meio. Esta divisão objetiva melhor classificar as atividades da Instituição, buscando evidenciar a alocação dos gastos ocorridos em determinado período na realização dos diversos objetivos da IES.

#### 4.3.1 Atividades-meio

Entende-se por atividades-meio todas as atividades desenvolvidas pelos órgãos de administração superior e geral da Instituição, que de uma forma ou de outra estão a serviço das atividades-fim, para que estas atinjam seus objetivos institucionais, que é o ensino, a pesquisa e a extensão. Cada órgão da administração superior e geral corresponde a uma área de responsabilidade, que, por sua vez, está vinculada a um centro de custo, onde são desenvolvidas as atividades. Nesse sentido, o controle da gestão ocorre em diversos níveis, conforme as necessidades.

#### 4.3.2 Atividades-fim

Por atividades-fim, se entende todas as atividades desenvolvidas pelos órgãos operacionais da Instituição, compreendidos pelo vestibular e pelos centros de ensino, cujas atividades (ensino, pesquisa e extensão) representam o objetivo final da Instituição. Entende-se que o vestibular é uma atividade-fim, pois é o início da vida acadêmica do aluno na universidade.

O ensino é ministrado pelo professor que está vinculado a um centro de universitário (centro de resultado), cuja disciplina pertence a um curso. Esse controle permite identificar o custo de cada disciplina e, por consequência, de cada curso. A pesquisa é realizada no, centro de universitário, sendo que cada projeto pode ser codificado no sentido de identificá-lo como uma atividade.

Entretanto, sendo um projeto grande, pode ser dividido em subprojetos, e estes serem controlados como atividades. Assim como o ensino e a pesquisa ocorrem no centro de universitário, o mesmo acontece com a extensão. Nesse sentido, cada projeto de extensão é controlado como uma atividade, levando-se em conta sempre o seu dimensionamento.

#### 4.3.3 Levantamento de atividades

Segundo Allora e Gantzel (1996, p.81), entende-se a atividade como o trabalho realizado na empresa. Pode-se considerar como subatividade a divisão deste trabalho. As atividades que recebem os custos dos recursos são denominadas atividades primárias ou departamentais, sendo “mapeadas” para identificação do gerador de custos para cada uma, constituindo-se no motivo pelo qual os custos são causados.

Allora e Gantzel (1996, p.82) afirmam, inclusive, que “os custos das atividades primárias são distribuídos e identificados para outras atividades ou para objetos de custos, de tal forma que se identifiquem os custos dos produtos”.

No mapeamento das atividades, que nada mais é do que a organização dos dados coletados relativos às atividades, observa-se um fenômeno matemático, segundo estes autores, que existe em toda e qualquer organização e que não é contemplado pelo método tradicional de custeio, dada a sua natureza simplória: o *looping*, que ocorre porque a cada vez que são alocados os custos de uma área para outra, alteram-se ambos os custos numa rotina matemática infinita.

Por exemplo, a área de Recursos Humanos deve alocar seus custos ao Refeitório, uma vez que seus custos são decorrentes da quantidade de funcionários (elaboração da folha de pagamento, rotinas de cargos e salários, rotinas sociais, etc.). Da mesma forma o Refeitório deve alocar os seus custos à área de Recursos Humanos, uma vez que seus custos são decorrentes da quantidade de funcionários para os quais são preparadas as refeições.

Para resolver este problema, Allora e Gantzel (1996, p.83), apresentam algumas soluções, como:

- a) o conceito da “hierarquia”, que consiste no cálculo dos valores que cada área atribui à outra, suprimindo-se o menor valor e, conseqüentemente, posicionando as atividades em diferentes níveis na hierarquia de custos – sem qualquer relação formal da empresa;
- b) cálculo do custo de cada atividade transacionada (só realizável através de recursos de informática, e ainda não disponível na maioria dos softwares existentes no mercado); e
- c) divisão de cada atividade em dois centros de atividades; deste modo, o primeiro recebe somente os custos oriundos dos recursos, enquanto o segundo recebe os custos oriundos de outras atividades. Neste caso, os dois centros de atividades devem ser agrupados para a identificação do custo total da atividade.

A escolha da melhor forma de tratamento do *looping* deve ser realizada de acordo com as características de cada organização, levando em conta aspectos tais como valor envolvido, estrutura de atividades, atividades com *looping* etc.

O ponto principal na identificação de uma atividade se refere à criação de um dicionário de atividades que relaciona cada grande atividade executada na instalação de produção, segundo Kaplan (1998, p.99).

Analisando a instituição e suas diversas atividades, apresenta-se na seqüência o mapeamento das atividades da IES, compostas pelos seus projetos existentes que podem receber alocação de forma direta ou indireta de recursos, que podem ser alocados as subatividades ou aos objetos de custo especificamente. Os quadros 2 e 3 apresentam a classificação das atividades-fim e meio da IES.

**Quadro 2 – Classificação das atividades-fim e meio da IES (Administração e Ensino)**

ATIVIDADES	GRUPO	SUBGRUPO
<b>REITORIA</b>	<b>GAB. DO REITOR</b>	Chefia de Gabinete
<b>PRÓ-REITORIA ADMINISTRAÇÃO</b>	<b>GAB.PRÓ-REITORIA ADMINISTRAÇÃO</b>	Gabinete Pró-Reitoria de Administração Software NewAge
	<b>ATIV. DE APOIO ADMINISTRATIVO</b>	Setor Administrativo C.R.A. Setor Administrativo ESVI Setor Administrativo Fraiburgo Setor de Contabilidade Setor de Editoração Setor de Informática Setor de Laboratórios Setor de Patrimônio Setor de Pessoal Setor de Reprografia Setor de Segurança Patrimonial Setor Serviço de Apoio ao Estudante Setor de Serviços Gerais Setor de Telefonia Setor Financeiro Setor Secretaria de Apoio Supervisão Administrativa
	<b>ASSESSORIAS</b>	Assessoria de Imprensa Assessoria Jurídica
ATIVIDADES	GRUPO	SUBGRUPO
<b>PRÓ-REITORIA DE ENSINO</b>	<b>GAB.PRÓ-REITORIA DE ENSINO</b>	Gabinete Pró-Reitoria de Ensino PAIU – Proj.de Aval.Institucional Universitária PPPI – Projeto Político Pedagógico Institucional
	<b>ATIVID. DE APOIO ADMINISTRATIVO</b>	Biblioteca Planejamento Secretaria Acadêmica Setor Diplomas Vestibular
<b>ENSINO</b>	<b>ENSINO PRIMEIRO GRAU</b>	Curso ESAVI Curso Supletivo ESVI I Departamento ESAVI Departamento Supletivo ESVI I
	<b>ENSINO SEGUNDO GRAU</b>	Curso Supletivo ESVI II Curso de Técnico em Alimentos Curso ETAVI Curso Médio Educação Jovens e Adultos Departamento ETAVI Departamento Suplet.ESVI II
	<b>ENSINO TERCEIRO GRAU</b>	
	<b>CIENCIAS DA EDUC. HUM. E LETRAS</b>	C. Ciências Educação, Humanas e Letras Curso de Educação Física Curso de Geografia Curso de Pedagogia Cursos Magister
	<b>CIENCIAS SOCIAIS E JURIDICAS</b>	C. Ciências Sociais e Jurídicas Curso de Direito Curso de Direito - Noturno
	<b>CENTRO TECNOLOGICO</b>	Centro Tecnológico
	<b>CIENCIAS SOCIAIS E APLICADAS</b>	Curso de Ciências da Computação C. Ciências Sócios e Aplicação Curso de Administração de Empresas Curso de Ciências Contábeis Curso de Ciências Contábeis - Fraiburgo Curso de Gestão e Comunicação Empresarial Gestão do Empreendimento Gerenc. da Prod. e Análise de Custos Gestão do Turismo Secretariado Executivo
	<b>CIENCIAS AGRO-AMB. E ALIMENTOS</b>	C. Ciências Agro-Ambientais e Alimentos Curso de ciências Biológicas Curso de Tecnólogo de Alimentos Curso de Farmácia

**Quadro 3 – Classificação das atividades-fim e meio da IES (Pesquisa, Extensão e Pós-graduação)**

ATIVIDADES	GRUPO	SUBGRUPO
<b>PRÓ-REITORIA PESQUISA, EXTENSÃO E PÓS-GRADUAÇÃO</b>	<b>GAB.PRO-REITOR PESQ., EXT. E POS</b>	Gabinete da pró-reitoria de Pesq.e Ext. Programa Alfabetização Solidária Programa Universidade Solidária Livreria Universitária Secretaria Geral Pós-Graduação Setor de Pós-Graduação
	<b>ATIV. DE APOIO ADMINISTRATIVO</b>	
	<b>CIENCIAS DA EDUC. HUM. E LETRAS</b>	Mestrado de Educação Especialização em Psicopedagogia Especialização em Séries Iniciais
	<b>CIENCIAS SOCIAIS E JURIDICAS</b>	Especialização em Direito Processo Civil
	<b>CENTRO TECNOLOGICO</b>	Mestrado de Informática
<b>ATIVIDADES DE PÓS-GRADUAÇÃO</b>	<b>CIENCIAS SOCIAIS E APLICADAS</b>	Especialização em Cons. e Audit. de Gestão Mestrado de Administração Especialização em RH Século XXI Especialização em Adm. de Marketing Especialização em Agribusiness Especialização em Cont. Ger.e Gestão Custo Especialização em Contabilidade Gerencial Especialização em Gestão Empresarial Especialização em Turismo e Hotelaria
	<b>CIENCIAS AGRO-AMB. E ALIMENTOS</b>	Especialização Química, Física e Matemática Especialização Tratamento de Efluentes
	<b>CIENCIAS DA EDUC. HUM. E LETRAS</b>	C. Ciências Educ., Humanas e Letras.
	<b>CIENCIAS SOCIAIS E JURIDICAS</b>	C. Ciências Sociais Jurídica
	<b>CENTRO TECNOLOGICO</b>	Centro Tecnológico
<b>ATIVIDADES DE PESQUISA</b>	<b>CIENCIAS SOCIAIS E APLICADAS</b>	C. Ciências Sociais e Aplicadas
	<b>CIENCIAS AGRO-AMB. E ALIMENTOS</b>	C. Ciênc. Agro-Ambientais e Alimentos
	<b>CIENCIAS DA EDUC. HUM. E LETRAS</b>	C. Ciências Educ., Humanas e Letras
	<b>CIENCIAS SOCIAIS E JURIDICAS</b>	C. Ciências Sociais e Jurídicas
	<b>CENTRO TECNOLOGICO</b>	Núcleo de Prática jurídica Centro Tecnológico
<b>ATIVIDADES DE EXTENSÃO</b>	<b>CIENCIAS SOCIAIS E APLICADAS</b>	Curso de Configuração de Redes Semana da Informática C. Ciências Sociais e Aplicadas Curso de Gestão Comercial Depto. de Ciências Contábeis Empresa Júnior ENAO
	<b>CIENCIAS AGRO-AMB.E ALIMENTOS</b>	C. Ciênc. Agro-Ambientais e Alimentos Semana Biologia.
	<b>EXTENSÃO OUTROS PROJETOS</b>	Curso de Capacitação Didático Línguas Curso de Oficina de Teatro Curso de Pintura em Tela Curso Inglês Curso Italiano Cursos Convenio SINE Curso de Eletrônica e Montagens Projeto Coral Universitário Projeto Museu Escola Projeto Viva Vida Maturidade Pronera Outros Projetos de Extensão

#### 4.4 Custos das atividades-meio e atividades-fim

Os custos das atividades-meio devem ser absorvidos pelas atividades-fim, pois estas geram as receitas que asseguram a sobrevivência da Instituição. Essa absorção ocorre numa relação direta de causa e efeito entre as atividades. A grande maioria das atividades-meio é facilmente identificável na relação causa e efeito, pois, normalmente uma atividade-meio só é mantida se realmente for necessária para atender as atividades-fim.

Nesse sentido, torna-se fácil estabelecer critérios homogêneos de rateio e distribuição desses custos. Cabe salientar que, mesmo ocorrendo o rateio, a base de dados de custos para análise e tomada de decisão não fica destruída. Os rateios são realizados através de contas não contábeis, que podem ou não ser agregadas a estrutura contábil. Ficando, entretanto, vinculadas e disponíveis na estrutura da contabilidade gerencial.

A apropriação de custos segundo Allora e Gantzel (1996, p.74), consiste na alocação dos recursos (O QUÊ) nas atividades (ONDE) e posteriormente aos objetos de custo (EM QUÊ). Esta base conceitual foi extraída da fundamentação teórica deste estudo, cuja aplicação traduz-se no sistema ABC.

O sistema ABC ocorre em duas fases principais, as quais se aplicam neste caso: a primeira determina do custo das atividades importantes, e a segunda trata da alocação dos custos das atividades aos produtos.

##### 4.4.1 Levantamento dos recursos

O foco na obtenção de dados de custos não é a simples alocação de custos, mas se justifica pelas razões da aplicação dos recursos utilizados pela organização. Por exemplo, no caso do desenvolvimento do sistema ABC, a organização identifica, a princípio, as atividades que estão sendo executadas por

seus recursos indiretos e de apoio, estas atividades são descritas por valores e seus objetos associados.

A fonte de dados para realização deste estudo encontra-se localizada nos setores que envolvem a movimentação e registro dos diversos recursos envolvidos nas atividades da organização, pode-se citar os setores de Pessoal, Controle de estoques e Contabilidade.

Allora e Gantzel (1996, p.78) esclarecem que os recursos são os valores diretamente decorrentes da realização dos gastos pela Instituição, entre estes se pode citar, como exemplo a folha de pagamento, energia elétrica, água, viagens e estadas, depreciação, seguros e outros, sendo fornecidos pela contabilidade.

Para uma maior acurácia na apuração dos custos devem ser obedecidas as seguintes condições; a) tempestividade e fidelidade das informações; b) estabelecimento de um regime único de apuração; c) valores determinados e uma única moeda estável; d) estabelecimento de critérios permanentes e únicos de amortizações, depreciações, no deferimento dos valores com relação ao tempo; e e) definição destes recursos aos setores e/ou departamentos envolvidos e aqueles que são alocados de forma direta, isto é, recursos setoriais ou departamentais.

Afirmam também Allora e Gantzel (1996, p.79) que os recursos são divididos em dois tipos os recursos departamentais e os diretamente alocados:

- a) Recursos departamentais –são aqueles cuja alocação pode ser realizada diretamente aos departamentos (macro-atividades) sem provocar distorções as subatividades; e
- b) Recursos diretamente alocados – são aqueles alocados diretamente as subatividades ou ao objeto de custo (despesas diversas como viagem, com treinamentos etc.), uma vez que tem uma aplicação específica, e que sua alocação (departamental) poderia ocasionar distorções graves.

O Quadro 4, a seguir, apresenta os principais recursos incorridos na IES, tanto os que podem ser alocados de forma direta aos departamentos (macro-atividades) quanto aqueles que podem ser alocados as subatividades ou aos objetos de custo.



**Quadro 4 – Recursos incorridos na IES**

<b>Grupo</b>	<b>Sub-Grupo</b>	<b>Recurso</b>
<b>DESPESAS OPERACIONAIS</b>	<b>DESPESAS COM PESSOAL</b>	Aperfeiçoamento Pessoal Assistência Médica e Social Auxílio Transporte Bolsas de Pesquisa Contribuição Previdenciária Décimo Terceiro Salário Férias FGTS Indenizações Trabalhistas Ordenados e Salários Remuneração de estagiários Remuneração Pessoas Físicas s/ vínculo Remuneração Pessoas jurídicas Seguro de Vida
<b>DESPESAS GERAIS</b>	<b>DESPESAS COM MATERIAIS</b>	Editor. de Livros e Periódicos Higiene e Limpeza Impressos Personalizados Material de Consumo/Bens Pequeno Valor Material de Expediente Material didático Material e Serviços Áudio e Vídeo Material e Serviços de Reprografia Material e Serviços p/ Laboratórios Material Esportivo
	<b>DESPESAS COM TERCEIROS</b>	Uniformes e Equip. Proteção Trabalho Honorários Técnicos/Autônomos Serviços de Terceiros
	<b>DESPESAS COM UTILIDADES E PATRIMÔNIO</b>	Água Ajudamento e Manutenção de Pátios Alugueis Amortização Arrendamento Mercantil/Leasing Depreciações Energia Elétrica Manutenção Acervo bibliográfico Manutenção Edificações/Instalações Manutenção Máq. Equipamentos e Mób.e Utensílios Manutenção Software - CPD Manutenção Veículos Prêmios de Seguros
	<b>INSUMOS P/ATIV. AGROP.</b>	Funrural
	<b>OUTRAS DESPESAS</b>	Insumos p/ Atividades Agropecuárias Assinatura de Periódicos Combustíveis e Lubrificantes Contrib. a Entidades de Classe Correio Devedores Duvidosos FAPE Fretes e Carretos Lanches e Refeições Locação de veículos Propaganda, Publicidade e Avisos Solenidades/Preparação de Ambientes Taxas e Emolumentos Telefone/Fax/Telex Transferências para Reitoria Viagens e Estadas
	<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>	Atualização de Impostos CPMF Descontos Concedidos Encargos Financeiros s/ Empréstimo e Financiamento Juros de Mora /Multas Tarifas bancárias / Variação Monetária Passiva

#### 4.4.2 Levantamento de objetos de custo

Em uma empresa o objeto de custo compreende os custos dos produtos fabricados, e que podem ser subdivididos em pré-produção, produção e pós-produção, conforme a natureza de sua origem. Também podem ser considerados objetos de custos, atividades que a empresa desenvolva e não tenham relação com os produtos.

No presente estudo, estabeleceu-se que, cada curso de graduação ou do ensino fundamental e médio, assim como os cursos de especialização, mestrado e extensão, devem ser entendidos como um projeto.

Da mesma forma eventos diversos como seminários, simpósios, semanas de estudos ou programas também no grupo de atividades de extensão ou ensino, são reconhecidos como projetos para fins de identificação dos objetos de custos. O quadro 5 apresenta os principais objetos de custos da IES.

**Quadro 5 – Agrupamento dos objetos de custos por atividades**

<b>ATIVIDADE</b>	<b>SUB-CLASSIF.</b>	<b>CURSO/PROJETOS</b>
ENSINO	FUNDAMENTAL	Cursos de ensino Fundamental Regular e supletivo
	MÉDIO	Cursos de ensino médio regular, Curso Técnico de Alimentos e Educação de Jovens e Adultos
	SUPERIOR SEQUENCIAL E GRADUAÇÃO	Cursos Sequenciais: Gestão do Empreendimento – Fraiburgo, Gerenciamento de Produção e Análise de Custos – Fraiburgo, Gestão do Turismo. Cursos de Graduação: Administração, Ciências Biológicas Licenciatura, Ciências Contábeis, Ciência da Computação, Direito, Letras–Português/Italiano (magister), Farmácia, Pedagogia, Tecnologia de Alimentos, Educação Física, Geografia, Gestão e Comunicação Empresarial.
	SUPERIOR PÓS-GRADUAÇÃO	Cursos de Pós-Graduação Especialização: Gestão de Turismo e Hotelaria, Gestão Empresarial, Direito Material e Processual Civil, Contabilidade Gerencial e Gestão de Custos, Agribusiness (Gestão de Agro-Negócios), Marketing e Negócios, Consultoria e Auditoria de Gestão. Cursos de Pós-Graduação Mestrados Conveniados: Administração, Educação, Engenharia Química/Alimentos e Computação;
EXTENSÃO	PROJETOS	Curso de Capacitação Didático Línguas, Curso de Oficina de Teatro, Curso de Pintura em Tela, Curso Inglês, Curso Italiano, Cursos Convenio SINE, Curso de Eletrônica e Montagens, Projeto Coral Universitário, Projeto Museu Escola, Projeto Viva Vida Maturidade, Pronera, Outros Projetos;
PESQUISA	PROGRAMAS	PIBIC/CAPES e PIBIC/UNOESC

#### 4.4.3 Mapeamento e identificação dos recursos

Segundo Allora e Gantzel (1996, p.83), a identificação das atividades de custos para a elaboração do sistema é uma das tarefas mais difíceis do método ABC. O chamado modelo conceitual (modelo teórico) deve ser desenvolvido mediante entrevistas com todas as áreas da empresa, preferencialmente os gestores de cada área deverão definir cada atividade.

Destacam também que, sua correta identificação é específica em cada organização, devendo ser observados fatores como: os montantes envolvidos, itens que compõem o custo total de cada área e cada atividade, decomposição das atividades executadas em cada área, identificação de prestadores e fornecedores de serviços, visão dos processos da empresa, e, principalmente, dos fatores que resultam na ocorrência dos custos, os geradores de custos, tendo em vista que existe bem pouca literatura a respeito da identificação da atividade, geralmente vivenciada pela primeira vez numa situação prática.

O quadro 6 apresenta o mapa descritivo dos direcionadores de custos.

#### Quadro 6 - Mapa descritivo dos direcionadores de custos

TÍTULO DA DESPESA: Material de Expediente		CONTA CONTÁBIL	
Código	Descrição		Valor
194	Material de Expediente		R\$ 100,00
<b>NATUREZA DAS DESPESAS</b>			
Refere-se a todas as despesas incorridas com consumo deste material no mês. São contabilizadas em regime de competência, com base nas requisições emitidas pelos diversos setores mensalmente. Há compra e estocagem de material de expediente mensalmente. Os consumos estão evidenciados nos relatórios de consumo do mês.			
<b>BASE DE APROPRIAÇÃO</b>			
<b>Ideal:</b> Apropriar o custo total mensal de forma direta, com base nas requisições por setor competente, aos centros de atividades/usuários do mês, com base no consumo individual do período. Tendo em vista a relevância dos saldos mensais desta despesa, há necessidade de apuração minuciosa dos custos por setor.			
<b>Operacionalização:</b> Atualmente, o setor de Patrimônio mantém controle dos custos desta natureza, mensalmente, por cada setor. Não há necessidade de investimentos significativos na otimização deste controle para fins de operacionalização do sistema de custos; basta apenas revisá-lo e aprimorá-lo, no sentido de enquadrá-lo no plano de centros de atividades definido.			
<b>Simulação:</b> Levanta-se os custos totais com material de expediente e a quantidade consumida por centros de atividades no mês, através do Relatório Quantitativo emitido pelo setor de Patrimônio. Converte-se os referidos custos totais em moeda forte e os distribuimos aos centros de atividades proporcionalmente à quantidade consumida no período.			
<b>COMENTÁRIOS GERAIS</b>			
Identifica-se o consumo em R\$, incorrido no período, por requisição emitida pelos Setores. Através dos totais em R\$ no mês, encontra-se os valores em R\$ apropriados a cada centro de atividades.			

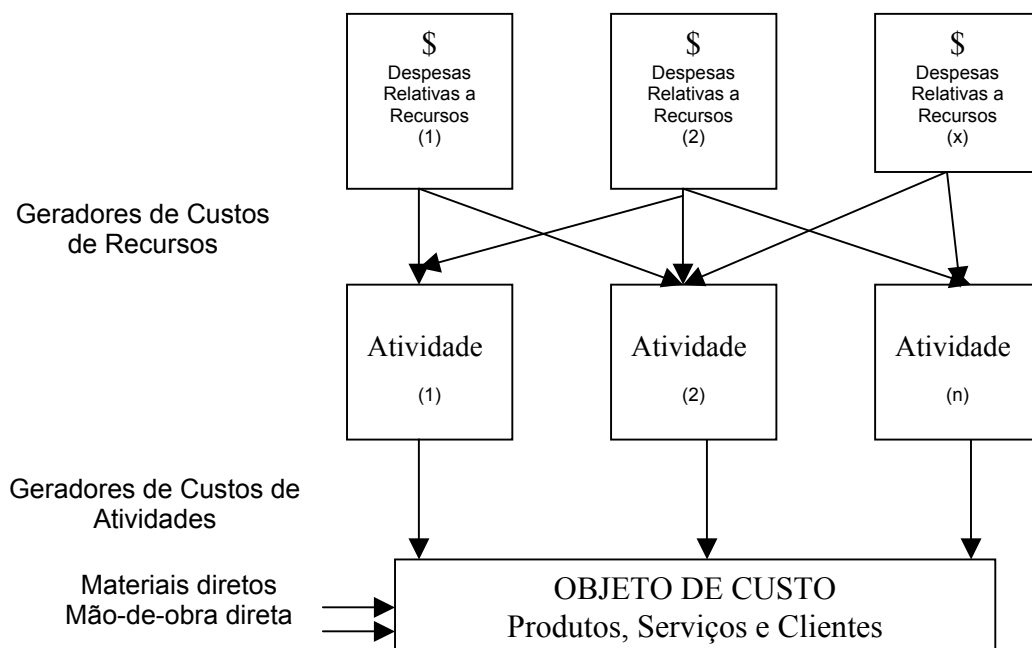
Constitui-se necessário o acompanhamento de todas as informações relevantes referente ao módulo de recursos no sistema ABC, recomenda-se o uso da técnica de mapeamento, através de um mapa descritivo, conforme Quadro 6 demonstrando o estágio atual dos recursos, em sua fase de implantação, bem como melhorias na informação, que pudessem vir a ser realizadas ao longo do tempo.

#### 4.5 Fundamentos do sistema ABC na IES

O sistema de custeio baseado na atividade relaciona despesas relativas a recursos com atividades e usa geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade ao objeto, conforme mostra a Figura 12.

Para Boisvert (1999, p.25) são as atividades que consomem os recursos e não os objetos de custo, os objetos de custos consomem as atividades. Explica que “as atividades não se equivalem aos centros de custos”, assim sendo enfatiza que “a identificação do custo das atividades aos objetos de custos depende de uma relação de causa e efeito (e não necessariamente de relações de proporcionalidade ao volume)”.

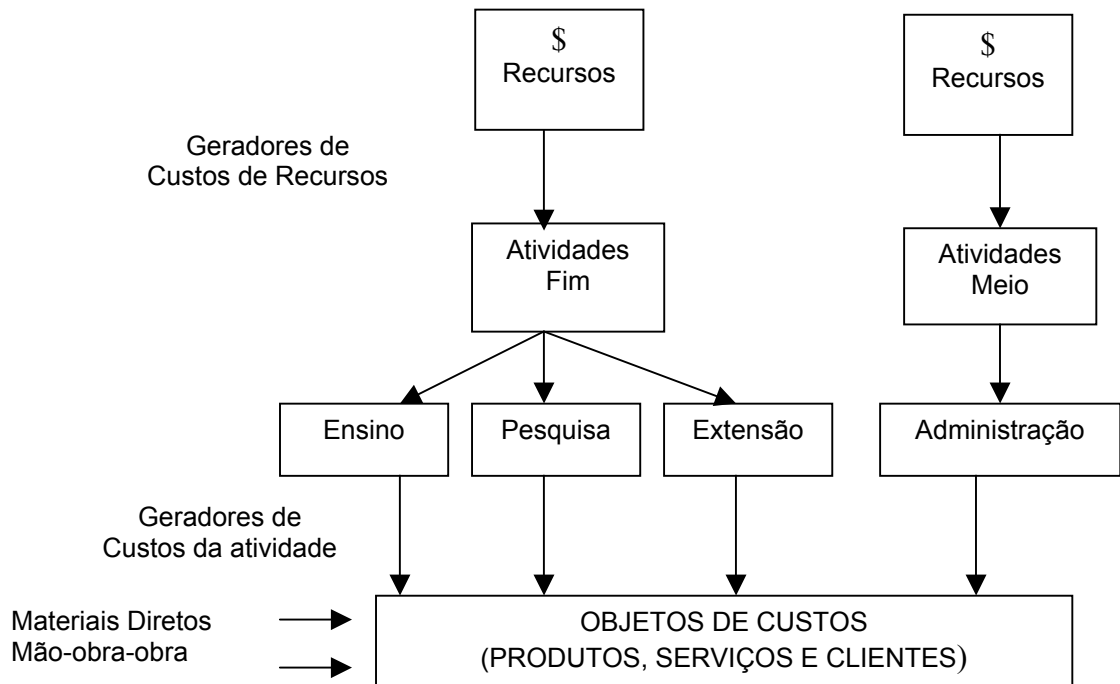
**Figura 12 – Fundamentos do sistema ABC**



Outro dado importante se constitui no agrupamento das atividades-fim e meio. Este agrupamento parte da própria essência que caracteriza uma Universidade, respaldada pelo estabelecido na Lei de Diretrizes e Bases Lei nº 93/94 de 1996, que reconhece como Universidade, aquela que promove a indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.

Assim as Universidades têm as atividades-fim que se consubstanciam no ensino, pesquisa e extensão; e as atividades-meio relacionadas às de apoio, como administrativas e financeiras propriamente ditas. Este fato projeta a configuração dos fundamentos do sistema ABC, conforme a Figura 13.

**Figura 13 – Fundamentos do sistema ABC para IES**



Fonte: Figura 12, adaptada às características da IES.

Observa-se que os objetos de custos (produtos ou serviços), no caso específico, os serviços oferecidos aos “clientes”, entendidos como os alunos nos mais diversos segmentos da instituição, são aqueles projetos relacionados aos diversos cursos oferecidos e demais atividades de extensão e ensino.

#### 4.5.1 Direcionadores de recursos

Para Nakagawa (1994, p.74), o direcionador ou “cost drivers” é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade”. Portanto os direcionadores de custos são entendidos como os indicadores do consumo de recursos nas atividades, no caso da realocação dos valores das atividades-meio às atividades-fim na IES. Objetivam amenizar ou reduzir a subjetividade dos critérios até então utilizados em outras metodologias de rateio dos custos fixos, principalmente no custeio por Absorção.

O mesmo autor destaca que:

a quantidade de *cost drivers* depende basicamente dos seguintes fatores, os quais deverão ser devidamente considerados, a fim de evitar as formas de distorções na apuração dos custos de produtos e de serviços de atendimento aos clientes: a) objetivos e acurácia da mensuração que se deseja obter; b) participação relativa dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre os custos de conversão; c) da complexidade operacional da empresa, em termos de produtos (diversidade de volumes, materiais usados etc); e d) disponibilidade de recursos da empresa (financeiro, humanos sistemas de coleta e processamento de dados etc).

O Quadro 7, apresenta um exemplo do mapa descritivo dos direcionadores de recursos utilizado para descrição dos direcionadores e alocação dos recursos as atividades.

**Quadro 7 - Mapa descritivo dos direcionadores de recursos**

<b>Código</b>	2569	<b>CENTRO DE ATIVIDADES</b>	Centro de Ciências Sociais e Jurídicas
<b>DRIVER DO RECURSO PARA A(S) ATIVIDADE(S)</b>			
<b>DRIVER IDEAL</b>	Número de Vagas Oferecidas	<b>DRIVER P/SIMULAÇÃO</b>	
<b>COMENTÁRIOS:</b> Os recursos diretamente identificáveis são alocados ao Centro de Atividades, os recursos não diretamente identificáveis de forma direta deverão ser alocados através deste Driver, absorvendo a ociosidade de cada projeto pertencente ao Centro de Atividades.		<b>COMENTÁRIOS:</b>	

#### 4.5.2 Direcionadores de atividades

Martins (1998, p.103) define como sendo “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”. Observa a existência de dois tipos de direcionador: os de primeiro estágio, também chamados de “direcionadores de recursos” e os de segundo estágio, chamados “direcionadores de atividades”.

Esclarece, também, que estes identificam a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. Enquanto os últimos identificam a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

Para selecionar os direcionadores, conforme Nakagawa (1994, p.75), deve ser observado o acompanhamento de três fatores mais importantes:

- a) facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados;
- b) o grau de correlação com o consumo de recursos e
- c) os efeitos comportamentais, que é o critério que oferece o maior grau de risco, porque estes serão utilizados na avaliação do desempenho de atividades.

No Quadro 8, apresenta o mapa descritivo de direcionadores de atividades.

#### **Quadro 8 - Mapa descritivo dos direcionadores de atividades**

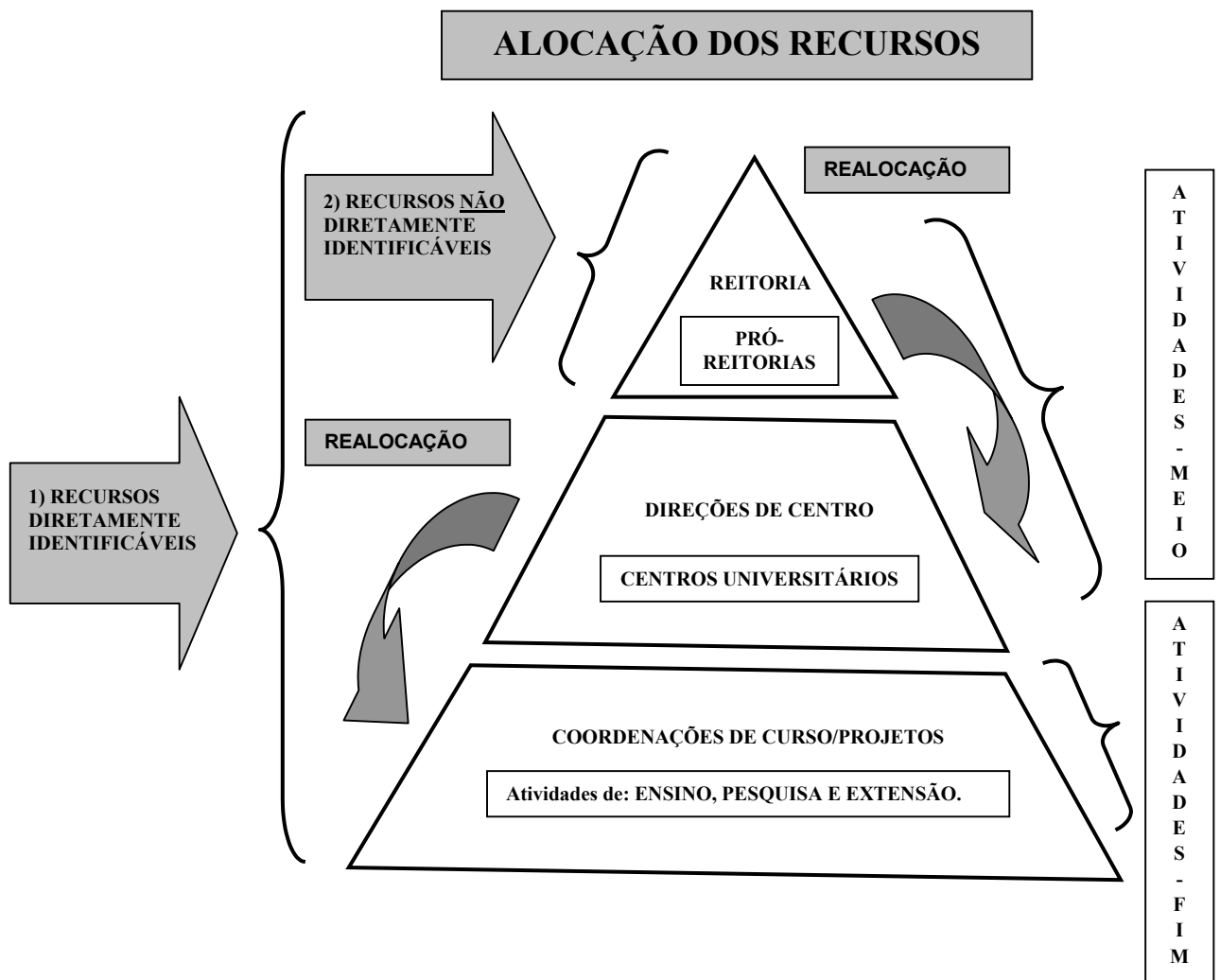
<b>DRIVER DA(S) ATIVIDADES (S) PARA OS OBJETOS DE CUSTO</b>			
<b>ATIVIDADE:</b> Ensino no Curso de Direito (Diurno)			
<b>DRIVER IDEAL</b>	Número de Vagas Oferecidas	<b>DRIVER P/SIMULAÇÃO</b>	
<b>COMENTÁRIOS:</b> Os recursos não diretamente identificáveis de forma direta deverão ser alocados através deste Driver, absorvendo a ociosidade ou a do projeto denominado como Curso de Direito.		<b>COMENTÁRIOS:</b>	

#### 4.6 Proposta de um sistema ABC para a IES

A proposição de um sistema de custos deve responder aos requisitos para o que responda às condições necessárias para atendimento dos objetivos organizacionais que, indicando a alocação dos recursos através do fluxo dos recursos diretamente identificáveis, assim como o fluxo dos recursos não diretamente identificáveis, que requerem alocação adicional (realocação) das atividades-meio (reitoria, pró-reitorias e as direções de centro, nos centros universitários) para as atividades-fim (coordenações de curso/projetos em seus cursos e projetos específicos nas atividades de ensino, pesquisa e extensão).

A Figura 14 representa a lógica de alocação e realocação dos recursos.

**Figura 14 – Estrutura de alocação dos recursos no sistema proposto**





#### 4.6.1 Descrição da metodologia

Diante do que propõe este estudo, pode-se descrever a metodologia do um sistema de custos para a IES da seguinte forma:

- a) identificação dos recursos;
- b) mapeamento das atividades;
- c) definição dos direcionadores de custos;
- d) apropriação dos recursos às atividades; e
- e) apropriação das atividades aos objetos de custo

Esta metodologia, esta evidenciada através da descrição da estrutura de alocação dos recursos no sistema proposto, apresentada na Figura 14, observando-se o seguinte:

##### *a) A alocação dos recursos*

Consiste na apropriação dos recursos identificados de forma direta ou indireta (rateio ou através de direcionadores de custos – sistema *ABC*) as atividades de suporte e apoio (ATIVIDADES-MEIO) e as atividades fins da instituição (ATIVIDADES-FIM).

##### *b) A realocação dos custos*

Consiste na transferência dos recursos, registrados através do processo anterior (alocação), das atividades-meio para as atividades-fim, consumidas pelos objetos de custos, para a realização ou execução dos serviços prestados, no caso característico de uma instituição de ensino superior.

##### *c) A classificação das atividades*

Na definição de atividades para a IES, contempla-se a produção de projetos e serviços, a qual entende-se como a mais apropriada para o tipo de organização objeto de estudo, que engloba atividades de ensino, pesquisa e extensão. Descrevendo-se este conjunto de atividades agrupam-se e identificam-se as

atividades relacionadas aos fins institucionais e àquelas de suporte e auxílio, entendidas como meio para sustentação das atividades fim da IES. Relacionam-se, assim, as atividades-fim e as atividades-meio de uma Instituição de Ensino Superior, no caso a UNOESC Campus Videira.

*d) As atividades-Meio*

Representa aquelas que envolvem os níveis Tático e Estratégico, isto é, a média e alta administração da instituição, reitoria e pró-reitorias (Reitor e Pró-Reitores), centros universitários (direção e vice-direção de centros). Neste grupo destacam-se os processos de Planejamento, Organização, Comando e Controle.

*e) As atividades-Fim*

Representa aquelas que envolvem os níveis Operacionais, isto é, o foco ou a essência da instituição, coordenação de cursos e projetos (coordenação de cursos/projetos), docentes (no exercício das atividades de ensino, pesquisa e extensão). Neste grupo destacam-se os processos de coordenação, a execução dos objetivos e metas institucionais.

#### 4.6.2 Alocação dos recursos às atividades

1) Recursos diretamente Identificáveis são aqueles recursos que podem ser alocados diretamente ao objeto de custo (serviço) ou atividade (ensino, pesquisa e extensão), uma vez que este recurso possui uma aplicação específica.

O Quadro 9 relaciona-se os recursos destacados no plano de contas gerencial da IES.

**Quadro 9 – Recursos diretamente identificáveis com as atividades e com os objetos de custo**

RECURSOS	ATIVIDADES	OBJETOS DE CUSTO
Aperfeiçoamento pessoal Assistência médica e social Auxílio transporte Bolsas de pesquisa Contribuição previdenciária Décimo terceiro salário Férias FGTS Indenizações trabalhistas Ordenados e salários PIS Remuneração de estagiários Remuneração pessoas físicas s/ vínculo Remuneração pessoas jurídicas Seguro de vida Editoração de livros e periódicos Impressos personalizados Material de consumo/bens pequeno valor Material de expediente Material didático Material e serviços áudio e vídeo Material e serviços de reprografia Material e serviços p/ laboratórios Material esportivo Uniformes e equipamentos de proteção trabalho Manutenção máq. equipamentos e móv. utensílios Manutenção software - CPD Assinatura de periódicos Lanches e refeições Solenidades/preparação de ambientes Telefone/Fax/Telex Viagens e Estadas	<p style="text-align: center;"><b><u>MEIO</u></b> Administração</p> <p style="text-align: center;">E</p> <p style="text-align: center;"><b><u>FIM</u></b> Ensino Pesquisa Extensão</p>	<p style="text-align: center;"><b>PROJETOS</b></p> <p style="text-align: center;">E</p> <p style="text-align: center;"><b>CURSOS</b></p>

2) Os Recursos não diretamente Identificáveis considera-se como sendo aqueles recursos alocados indiretamente ao objeto de custo (serviço) ou atividade (administração, ensino, pesquisa e extensão), uma vez que este recurso possui uma aplicação genérica beneficiando toda organização, de forma geral.

Sua imprecisão de alocação estabelece uma acumulação nas atividades-meio, isto é, atividades de suporte e auxílio à estrutura disponível e necessária à realização dos fins da organização.

O Quadro 10 relaciona os recursos destacados no plano de contas gerencial da IES.

**Quadro 10 – Recursos não diretamente identificáveis com as atividades**

RECURSOS	ATIVIDADES
Aperfeiçoamento pessoal Assistência médica e social Auxílio transporte Bolsas de pesquisa Contribuição previdenciária Décimo terceiro salário Férias FGTS Indenizações trabalhistas Ordenados e salários Remuneração de estagiários Remuneração pessoas físicas s/ vínculo Remuneração pessoas jurídicas Seguro de vida Editor. de livros e periódicos Higiene e limpeza Impressos personalizados Material de consumo/bens pequeno valor Material de expediente Material Didático Material e serviços áudio e vídeo Material e serviços de reprografia Material e serviços p/ laboratórios Material esportivo Uniformes e equipamentos proteção trabalho Honorários técnicos/autônomos Serviços de terceiros Água Ajudamento e manutenção de pátios Aluguéis Amortização Arrendamento mercantil/leasing Depreciações Energia elétrica Manutenção acervo bibliográfico Manutenção edificações/instalações Manutenção máq. equipamentos e móveis utensílios Manutenção software - cpd Manutenção veículos Prêmios de seguros Funrural Insumos p/ atividades agropecuárias Assinatura de periódicos Combustíveis e lubrificantes Contribuição a entidades de classe Correio Devedores duvidosos Fretes e carretos Lanches e refeições Locação de veículos Propaganda, publicidade e avisos Solenidades/preparação ambientes Taxas e emolumentos Telefone/fax/telex Transferências para reitoria Viagens e estadas Custos administrativos Atualização de impostos CPMF Descontos concedidos Encargos financeiros s/ empréstimos e financiamentos Juros de mora / Multas Tarifas bancárias Variação monetária passiva	<p><b><u>MEIO</u></b>            Administração</p> <p>E</p> <p><b><u>FIM</u></b>            Ensino            Pesquisa            Extensão</p>

#### 4.6.3 Identificação e seleção dos direcionadores de custos

Após análise dos fatores que envolvem a criação de um curso e justificam a sua existência onde, podem ser citados os aspectos relacionados à demanda e necessidade social, fatores externos a IES, bem como a análise de fatores internos, pode-se relacionar alguns possíveis direcionadores para alocação dos recursos, conforme mostra o Quadro 11.

**Quadro 11 – Direcionadores de custos por categoria**

<b>Agrupamento por categoria</b>	<b>Direcionadores de Custos</b>
Grupo a) agrupamento pela carga horária de cada atividade.	Horas/aula de cada atividade; Horas/aula por curso; Horas/aula por centro universitário;
Grupo b) agrupamento pelo dimensionamento da área ocupada.	Área ocupada por curso; Área ocupada por centro universitário
Grupo c) agrupamento pelo dimensionamento da quantidade de alunos cursando.	Número de alunos por turma; Número de alunos por curso; Número de alunos por centro universitário;
Grupo d) agrupamento pelo dimensionamento da quantidade de vagas disponíveis.	Número de vagas por turma; Número de vagas por curso; Número de vagas por centro universitário;

Na análise destes direcionadores destacam-se nestes agrupamentos as seguintes observações:

Grupo a) Neste grupo são apresentados direcionadores que se vinculam diretamente as atividades principais, ou melhor, a prestação de serviço a que se refere o objeto de custo ocorre através da execução das horas efetivamente relacionadas à atividade, quer seja ela de ensino, pesquisa ou extensão. Nesta lógica a opção pelo direcionador hora/aula, estar-se-ia transformando a alocação dos recursos não diretamente identificáveis de forma direta em recursos vinculados a execução ou não das atividades do negócio.

Grupo b) Os direcionadores de característica relacionada à área, ou a taxa de ocupação de determinado espaço, que é até utilizada por alguns como meio para distribuição de valores referentes à depreciação e custos de movimentação e estocagem, condiciona a certas dificuldades em termos de controle e aplicação

destes, como direcionadores. Pois em se analisando o tipo de serviço prestado e quando ele é executado, observa-se que, tendo em vista a realização das atividades de ensino, pesquisa e extensão em turnos diferenciados e os mesmos até serem realizados em espaços que não se equivalem a áreas similares como a sala de aula, mas podendo ocorrer fora da instituição, em auditórios próprios ou de terceiros, mesmo o número de acadêmicos e a duração do curso são aspectos diferenciados de cada curso.

Grupo c) Este grupo representa direcionadores relacionados aos “clientes” recebedores do serviço prestado, poderiam indicar a relação principal ao objeto de custos e seu vínculo à atividade, quer seja ela de ensino, pesquisa ou extensão. Normalmente, quanto maior o número de alunos, maior o montante de recursos não diretamente identificáveis que seria carregado às atividades e aos objetos de custo na seqüência. Porém, se cada curso foi estruturado para determinado número de alunos (vagas) e estas vagas não forem preenchidas, seria correta a carga repassada aos cursos com menor ociosidade do que os de menor ociosidade. Pois, com relação ao custo da hora/aula de um docente para uma turma de 10 alunos é o mesmo para uma turma de 40 alunos, inversamente proporcional neste caso, por unidade, mas no caso dos recursos não diretamente identificáveis seu resultado seria equivalente para cada aluno.

Grupo d) Apresenta-se aqui direcionadores relacionados também aos “clientes” recebedores do serviço prestado, mas quando se estrutura um projeto de curso, no caso de uma atividade de ensino e programas relacionados à pesquisa e extensão, pedagogicamente ou obedecendo-se aspectos relacionados à legislação educacional, cada um destes projetos ou programas deve ter um limite de vagas disponibilizado para atendimento do processo de ensino-aprendizagem ou de eficiência/eficácia do projeto/programa.

Na planilha de custos ou no orçamento do projeto fixa-se a quantidade de vagas a ser oferecida, respeitando-se os aspectos ou condições acima mencionadas, que garante o sucesso da execução das atividades. Assim sendo, a quantidade de vagas determina o valor ou contraprestação a ser fixada e cobrada

pela IES aos usuários, não entrando no mérito de discutir quanto ao processo de seleção ou inscrição dos candidatos.

Neste caso a ociosidade dos projetos/programas que se apresenta após o início da execução do projeto/programa fica omitida no valor da contraprestação em termos de receita auferida.

#### 4.6.4 Apropriação dos recursos às atividades e apropriação das atividades aos objetos de custo

Através da exemplificação da utilização de um destes direcionadores pertencentes em cada agrupamento mencionado anteriormente, pode-se verificar o seu reflexo no objeto de custo. Tomando uma atividade de ensino qualquer, determinou-se que, como recursos diretamente identificáveis as horas/aula dos docentes no total de 21 h/a/mensais, perfazendo um valor integral de R\$ 250,00. Como recurso não diretamente identificável ter-se-ia um total de R\$ 500,00 referente a atividades diversas.

O Quadro 12 indica os direcionadores de custo com seus fatores relacionados para duas turmas de aula de um curso superior

#### Quadro 12 – Direcionadores indicados

<b>Direcionadores</b>	<b>Turma 1</b>	<b>Turma 2</b>
horas/aula por curso	21	21
área por curso	60 m <sup>2</sup>	70 m <sup>2</sup>
alunos por curso;	30	40
vagas por curso;	40	50

Utilizam salas diferentes e em turnos diferentes, possuem professores diferentes, mas com igual valor unitário das horas/aula.

O Quadro 13 apresenta a alocação dos recursos em cada turma e, os diferentes resultados obtidos quando da utilização de cada direcionador.

### Quadro 13 – Distribuição dos valores pelos direcionadores indicados

Recurso		Direcionador	Turma 1	Turma 2	Total
Id.diretamente	Hora/aula/semanal	-	250,00	250,00	500,00
Não Id. diretam.	Diversos	Horas/aula	250,00	250,00	500,00
		<b>Total</b>	500,00	500,00	1.000,00
Recurso		Direcionador	Turma 1	Turma 2	Total
Id.diretamente	Hora/aula/semanal	-	250,00	250,00	500,00
Não Id. diretam.	Diversos	Área	230,77	269,23	500,00
		<b>Total</b>	480,77	519,23	1.000,00
Recurso		Direcionador	Turma 1	Turma 2	Total
Id.diretamente	Hora/aula/semanal	-	250,00	250,00	500,00
Não Id. diretam.	Diversos	alunos	214,29	285,71	500,00
		<b>Total</b>	464,29	535,71	1.000,00
Recurso		Direcionador	Turma 1	Turma 2	Total
Id.diretamente	Hora/aula/semanal	-	250,00	250,00	500,00
Não Id. diretam.	Diversos	vagas	222,22	277,78	500,00
		<b>Total</b>	472,22	527,78	1.000,00

Já, no Quadro 14 apresenta-se resumidamente o resultado de cada turma com as variações percentuais entre o custo do aluno, resultante do efeito de cada direcionador.

### Quadro 14 – Resultado unitário da distribuição dos valores

Direcionador	Turma 1	Turma 2	Total
Número de alunos efetivos	30	40	70
<b>Horas/aula</b>	<b>500,00</b>	<b>500,00</b>	<b>1.000,00</b>
Custo/aluno	16,67	12,50	△33,36%
<b>Área</b>	<b>480,77</b>	<b>519,23</b>	<b>1.000,00</b>
Custo/aluno	16,03	12,98	△23,50%
<b>alunos</b>	<b>464,29</b>	<b>535,71</b>	<b>1.000,00</b>
Custo/aluno	15,48	13,39	△15,61%
<b>vagas</b>	<b>472,22</b>	<b>527,78</b>	<b>1.000,00</b>
Custo/aluno	15,74	13,19	△19,33%

Constata-se uma supervalorização no valor unitário da turma 1 em comparação com a turma 2. Vale lembrar que fora utilizado como direcionador as Horas/aula executadas, assim estar-se-ia transformando os custos não diretamente identificáveis em custos diretos, promovendo a variação apontada percentualmente em 33,36%. Seguindo a análise, observa-se na utilização do direcionador área, uma variação percentual de 23,50%.



A utilização do número de alunos como direcionador promove a menor variação percentual entre os resultados unitários do exemplo, sendo este de 15,61%. No entanto, ao escolher um indicador não se objetiva um ponto de equilíbrio, assim nota-se o favorecimento da turma 1, em não lhe ser repassado o reflexo referente ao que se denomina “fator ociosidade”. Este fato reporta-nos a última linha, que apresenta como direcionador o número de vagas propostas no projeto, justificando assim a distribuição dos recursos não diretamente identificáveis e a distribuição do reflexo do “fator ociosidade” de forma coerente, o percentual de variação, neste caso, ficou em 19,33%.

Fica, assim, evidente a opção pelo número de vagas como direcionador principal para a distribuição dos recursos não diretamente identificados, tanto pela falta de coerência na aplicação dos outros direcionadores apresentados, como pelo seu aspecto lógico de aplicação e dos reflexos da ociosidade do projeto relacionada às vagas projetadas, frente aos alunos que efetivamente estão cursando.

#### 4.6.5 Preparação e elaboração de relatórios

Foram preparados e elaborados relatórios que possibilitam a análise econômico-financeira dos resultados globais, por centro, por projeto/curso e por atividades executada. É importante destacar que a elaboração de um relatório deve considerar sempre a perspectiva do usuário da informação. A praticidade, que envolve a fácil visualização da informação e a sua interpretação, é fator essencial na sua apresentação.

Ressalta-se que a existência, no próprio Sistema Contábil, de contas já estruturadas dentro do plano de contas gerencial, apresentado no início deste capítulo, torna-se fonte necessária para subsidiar e tornar possível a análise inicial e apreciação dos primeiros resultados. Complementarmente a este, foram elaborados relatórios mais sintéticos de forma a contribuir para facilitar interpretação das informações.

Nas entrevistas realizadas com os principais envolvidos no processo, identifica-se a necessidade de relatórios mais sintéticos e de fácil compreensão, tendo em vista o perfil de cada gestor, o que deve ser considerado é a diversidade na formação dos dirigentes de uma IES.

É possível constatar a raridade nas áreas das ciências sociais e aplicadas, não que este fator justifique o sucesso desta ou daquela instituição, mas em termos das habilidades na análise de números e na verificação de resultados, fica evidente a necessidade de uma especial atenção na preparação dos relatórios pertinentes aos diversos perfis encontrados.

#### 4.6.6 Interpretação dos resultados

Na análise e interpretação dos resultados, pode-se questionar a utilização do direcionador apresentado no item anterior, como base para o cálculo dos valores referente à mensalidade deste ou daquele projeto/curso, todavia destacam-se dois fatores relevantes.

O primeiro diz respeito ao efetivo oferecimento de um curso, este fator está condicionado ao atendimento de um percentual mínimo para execução do mesmo, que hoje está estabelecido em 70% do número de vagas oferecidas, inclusive respaldado pela regulamentação dos vestibulares das Instituições do Sistema ACADE, que representa a Associação Catarinense de Fundações Educacionais.

Esta limitação, por convenção é respeitada para a execução de outros projetos, não só aqueles referentes aos cursos de graduação, mas também a cursos de outros níveis de ensino (exemplo: fundamental, médio e especialização), assim como os de extensão.

O segundo fator relevante trata do risco de oferecer e executar cursos com percentuais superiores, mas próximos a 70% de alunos efetivos, onde, seguindo a

lógica descrita anteriormente, se estaria absorvendo uma ociosidade de 30%, sob o aspecto da confrontação da receita auferida com relação aos gastos empregados, teoricamente, se projetaria um déficit na realização deste projeto ou curso ora oferecido, mas neste negócio se evidencia a diluição de gasto fixo pelo volume e fica clara a cobertura dos gastos fixos mencionados, com o percentual de 70%, fixado para execução de quaisquer projetos se garante assim que este apresente resultado positivo e por sua vez consiga “cobrir” os gastos fixos relacionados à estrutura da IES.

Verifica-se que o resultado de uma IES, lembrando que o seu negócio constitui a prestação de serviços educacionais de ensino, pesquisa e extensão, deve ser analisada seguindo os passos descritos abaixo:

- a) o primeiro momento consistiu na análise do resultado global de todas as atividades, isto é, verificação do superávit ou déficit ocorrido, ocasionado pela execução de seus projetos/cursos diversos, e a confrontação de seus gastos totais e as suas receitas auferidas na realização de seus objetos de custo;
- b) no segundo momento, se realizaria a análise compartilhada de suas atividades-fim e meio, lembrando que as atividades-fim estão divididas em atividades de ensino, pesquisa e extensão;
- c) seguindo esta lógica, o próximo passo seria a análise por centro de responsabilidade na execução das atividades-fim, no que diz respeito a sua composição de gastos e receitas e, também, no seu resultado sendo este considerado superavitário ou deficitário;
- d) finalmente, seria analisado cada projeto ou curso, oferecido e executado, em cada Centro Universitário, que envolve as atividades-fim de ensino, pesquisa e extensão e os seus objetos de custo.

Os passos mencionados envolvem somente uma análise econômico-financeira dos resultados, ignorando assim a análise social da execução dos diversos projetos realizados por uma IES, que muitas vezes não apresentam resultados superavitários ou satisfatórios no aspecto financeiro, mas apresentam resultados comunitários e filantrópicos, cuja relevância social é perceptível no ambiente de atuação de uma IES, mas cuja possibilidade de mensuração torna-se impossível monetariamente, além da própria condição de efeito além *tempore*.

Partindo, então, para a efetiva análise dos resultados referente ao período selecionado, que considera o acumulado dos primeiros 9 (nove) meses do ano de 2000, cujos resultados encontram-se no Quadro 15.

**Quadro 15 – Resultados das atividades por centro de responsabilidade (RECURSOS DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS)**

RECURSOS DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS	CCEL	CCSJ	CTEC	CCSA	CCAA	Ensino de Graduação
Nº de Vagas Oferecidas	390	350	250	900	330	2.220
Vagas Ofer. P/Distrib. Pró-Adm.	340	350	250	600	330	1.870
Receitas Operacionais	624.845,38	644.200,27	406.116,70	1.214.327,93	520.020,23	3.409.510,51
Despesas Operacionais	(215.733,91)	(138.784,52)	(98.125,73)	(314.214,25)	(166.038,20)	(932.896,61)
Resultado Operacional	409.111,47	505.415,75	307.990,97	900.113,68	353.982,03	2.476.613,90
Resultado não Operacional	8.717,11	3.977,34	4.339,88	15.448,94	9.960,96	42.444,23
Resultado Financeiro	(27.392,68)	(6.442,77)	(5.268,37)	(29.189,43)	(925,70)	(69.218,95)
Resultado Líquido Direto	390.435,90	502.950,32	307.062,48	886.373,19	363.017,29	2.449.839,18
<b>Custos Diretos dos Centros</b>						
Receitas Operacionais	23.929,43	-	900,00	80,00	67,00	24.976,43
Despesas Operacionais	(87.950,50)	(31.093,24)	(82.519,12)	(105.768,46)	(138.934,62)	(446.265,94)
Resultado Operacional	(64.021,07)	(31.093,24)	(81.619,12)	(105.688,46)	(138.867,62)	(421.289,51)
Resultado não Operacional	5.364,88	1.779,97	3.042,60	7.645,19	5.534,46	23.367,10
Resultado Financeiro	-	56,00	(77,34)	-	-	(21,34)
Resultado Líquido Direto	(58.656,19)	(29.257,27)	(78.653,86)	(98.043,27)	(133.333,16)	(397.943,75)
<b>Recursos Diretos Pesquisa</b>						
Receitas Operacionais	-	-	-	-	-	-
Despesas Operacionais	(20.736,50)	(13.158,40)	(15.282,40)	(30.654,09)	(41.139,39)	(120.970,78)
Resultado Operacional	(20.736,50)	(13.158,40)	(15.282,40)	(30.654,09)	(41.139,39)	(120.970,78)
Resultado não Operacional	1.997,32	552,01	1.231,74	2.769,18	3.464,88	10.015,13
Resultado Financeiro	-	-	-	-	-	-
Resultado Líquido Direto	(18.739,18)	(12.606,39)	(14.050,66)	(27.884,91)	(37.674,51)	(110.955,65)
<b>Recursos Diretos Extensão</b>						
Receitas Operacionais	11.516,00	-	15.823,76	9.104,75	2.132,00	38.576,51
Despesas Operacionais	(9.047,31)	(62.294,97)	(18.170,08)	(27.778,97)	(6.172,16)	(123.463,49)
Resultado Operacional	2.468,69	(62.294,97)	(2.346,32)	(18.674,22)	(4.040,16)	(84.886,98)
Resultado não Operacional	435,98	853,95	1.134,24	855,55	439,25	3.718,97
Resultado Financeiro	-	-	161,00	-	-	161,00
Resultado Líquido Direto	2.904,67	(61.441,02)	(1.051,08)	(17.818,67)	(3.600,91)	(81.007,01)
<b>Recursos Diretos Téc. Adm.</b>						
Receitas Operacionais	6,39	-	-	38,35	-	44,74
Despesas Operacionais	(9.116,07)	-	-	(54.696,40)	-	(63.812,46)
Resultado Operacional	(9.109,67)	-	-	(54.658,05)	-	(63.767,72)
Resultado não Operacional	408,22	-	-	2.449,31	-	2.857,53
Resultado Líquido Direto	(8.701,46)	-	-	(52.208,74)	-	(60.910,19)
<b>SUBTOTAIIS</b>	<b>CCEL</b>	<b>CCSJ</b>	<b>CTEC</b>	<b>CCSA</b>	<b>CCAA</b>	<b>Graduação</b>
Receitas Operacionais	660.297,20	644.200,27	422.840,46	1.223.551,03	522.219,23	3.473.108,19
Despesas Operacionais	(342.584,29)	(245.331,13)	(214.097,33)	(533.112,17)	(352.284,37)	(1.687.409,28)
Resultado Operacional	317.712,92	398.869,14	208.743,13	690.438,86	169.934,86	1.785.698,91
Resultado não Operacional	16.923,51	7.163,27	9.748,46	29.168,17	19.399,55	82.402,96
Resultado Financeiro	(27.392,68)	(6.386,77)	(5.184,71)	(29.189,43)	(925,70)	(69.079,29)
Resultado Líquido Direto	307.243,74	399.645,64	213.306,88	690.417,60	188.408,71	1.799.022,58

Fonte: dados secundários da pesquisa.

**Quadro 16 – Resultados das atividades por centro de responsabilidade (RECURSOS NÃO DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS)**

<b>RECURSOS NÃO DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS</b>	<b>CCEL</b>	<b>CCSJ</b>	<b>CTEC</b>	<b>CCSA</b>	<b>CCAA</b>	<b>Ensino de Graduação</b>
<b>Recursos Pro-Adm. E Setores</b>						
Receitas Operacionais	3.176,83	3.270,26	2.335,90	5.606,16	3.083,39	17.472,54
Despesas Operacionais	(168.983,98)	(173.954,09)	(124.252,92)	(298.207,02)	(164.013,86)	(929.411,87)
Resultado Operacional	(165.807,15)	(170.683,83)	(121.917,02)	(292.600,85)	(160.930,47)	(911.939,33)
Resultado não Operacional	3.071,94	3.162,29	2.258,78	5.421,07	2.981,59	16.895,66
Resultado Financeiro	(42.421,52)	(43.669,21)	(31.192,29)	(74.861,50)	(41.173,83)	(233.318,34)
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(205.156,73)</b>	<b>(211.190,75)</b>	<b>(150.850,54)</b>	<b>(362.041,29)</b>	<b>(199.122,71)</b>	<b>(1.128.362,02)</b>
<b>Recursos Pro-Ensino E Setores</b>						
Receitas Operacionais	2.532,84	2.273,06	1.623,61	5.845,01	2.143,17	14.417,68
Despesas Operacionais	(47.052,64)	(42.226,73)	(30.161,95)	(108.583,01)	(39.813,77)	(267.838,09)
Resultado Operacional	(44.519,80)	(39.953,67)	(28.538,33)	(102.738,00)	(37.670,60)	(253.420,41)
Resultado não Operacional	1.688,84	1.515,62	1.082,59	3.897,32	1.429,02	9.613,38
Resultado Financeiro	401,13	359,99	257,14	925,69	339,42	2.283,36
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(42.429,83)</b>	<b>(38.078,06)</b>	<b>(27.198,61)</b>	<b>(97.915,00)</b>	<b>(35.902,17)</b>	<b>(241.523,67)</b>
<b>Recursos Pro-PEP E Setores</b>						
Receitas Operacionais	294,76	264,53	188,95	680,22	249,41	1.677,87
Despesas Operacionais	(14.383,60)	(12.908,35)	(9.220,25)	(33.192,91)	(12.170,73)	(81.875,85)
Resultado Operacional	(14.088,83)	(12.643,83)	(9.031,30)	(32.512,69)	(11.921,32)	(80.197,98)
Resultado não Operacional	1.345,25	1.207,27	862,34	3.104,42	1.138,29	7.657,57
Resultado Financeiro	54,85	49,22	35,16	126,57	46,41	312,21
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(12.688,74)</b>	<b>(11.387,33)</b>	<b>(8.133,81)</b>	<b>(29.281,70)</b>	<b>(10.736,62)</b>	<b>(72.228,20)</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>CCEL</b>	<b>CCSJ</b>	<b>CTEC</b>	<b>CCSA</b>	<b>CCAA</b>	<b>Graduação</b>
Recursos Ensino/Pesq./Extensão	307.243,74	399.645,64	213.306,88	690.417,60	188.408,71	1.799.022,58
Recursos Pró-Adm e Setores	(205.156,73)	(211.190,75)	(150.850,54)	(362.041,29)	(199.122,71)	(1.128.362,02)
Recursos Pró-Ensino e Setores	(42.429,83)	(38.078,06)	(27.198,61)	(97.915,00)	(35.902,17)	(241.523,67)
Recursos Pró-PEP e Setores	(12.688,74)	(11.387,33)	(8.133,81)	(29.281,70)	(10.736,62)	(72.228,20)
<b>Total</b>	<b>46.968,44</b>	<b>138.989,50</b>	<b>27.123,92</b>	<b>201.179,61</b>	<b>(57.352,79)</b>	<b>356.908,69</b>

Fonte: dados secundários da pesquisa.

Os Quadros 15 e 16, origina-se dos relatórios de demonstração de resultado que compõem os anexos deste trabalho, sendo estruturados sinteticamente para possibilitar a análise dos resultados obtidos diante da aplicação do método proposto. Ressalta-se que nestes quadros são apresentados os resultados das atividades de ensino na graduação e as demais atividades seguem nos quadros 17 e 18.

Agruparam-se os recursos diretamente identificáveis nos quadros 15 e 17, e os recursos não diretamente identificáveis, nos quadros 16 e 18. Apresenta-se a totalização das rubricas principais: Receitas operacionais, Despesas operacionais, Resultado operacional, Resultado não operacional e Resultado financeiro, o que possibilita a visão global das informações obtidas quando da aplicação do método proposto.

**Quadro 17 – Resultados das demais atividades (RECURSOS DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS)**

<b>RECURSOS DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS</b>	<b>Fundamental</b>	<b>Médio</b>	<b>Pós-Grad.</b>	<b>Extensão</b>	<b>GERAL</b>
Nº de Vagas Oferecidas	425	490	140	-	3.275
Vagas Ofer. P/Distrib. Pró-Adm.	275	214	140	-	2.499
<b>Receitas Operacionais</b>	<b>397.982,25</b>	<b>414.354,39</b>	<b>246.765,49</b>	<b>61.276,84</b>	<b>4.529.889,48</b>
<b>Despesas Operacionais</b>	<b>(350.155,36)</b>	<b>(301.618,63)</b>	<b>(203.741,68)</b>	<b>(130.009,96)</b>	<b>(1.918.422,24)</b>
<b>Resultado Operacional</b>	<b>47.826,89</b>	<b>112.735,76</b>	<b>43.023,81</b>	<b>(68.733,12)</b>	<b>2.611.467,24</b>
<b>Resultado não Operacional</b>	<b>11.298,48</b>	<b>18.259,62</b>	<b>6.359,85</b>	<b>2.130,07</b>	<b>80.492,25</b>
<b>Resultado Financeiro</b>	<b>(3.766,62)</b>	<b>(14.909,96)</b>	<b>(19.744,66)</b>	<b>(5,05)</b>	<b>(107.645,24)</b>
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>55.358,75</b>	<b>116.085,42</b>	<b>29.639,00</b>	<b>(66.608,10)</b>	<b>2.584.314,25</b>
<b>Recursos Diretos dos Centros</b>					
Receitas Operacionais	-	-	-	-	24.976,43
Despesas Operacionais	(34.929,77)	(54.408,16)	-	-	(535.603,87)
Resultado Operacional	(34.929,77)	(54.408,16)	-	-	(510.627,44)
Resultado não Operacional	1.435,64	2.599,19	-	-	27.401,93
Resultado Financeiro	35,00	35,00	-	-	48,66
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(33.459,13)</b>	<b>(51.773,97)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>(483.176,85)</b>
<b>Recursos Diretos Pesquisa</b>					
Receitas Operacionais	-	-	-	-	-
Despesas Operacionais	-	-	-	-	(120.970,78)
Resultado Operacional	-	-	-	-	(120.970,78)
Resultado não Operacional	-	-	-	-	10.015,13
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>(110.955,65)</b>
<b>Recursos Diretos Extensão</b>					
Receitas Operacionais	-	(90,00)	-	-	38.486,51
Despesas Operacionais	-	(129,27)	-	-	(123.592,76)
Resultado Operacional	-	(219,27)	-	-	(85.106,25)
Resultado não Operacional	-	-	-	-	3.718,97
Resultado Financeiro	-	-	-	-	161,00
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>-</b>	<b>(219,27)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>(81.226,28)</b>
<b>Recursos Diretos Téc. Adm.</b>					
Receitas Operacionais	15,34	-	-	-	60,08
Despesas Operacionais	(29.753,36)	(36.186,04)	(11.587,51)	-	(141.339,37)
Resultado Operacional	(29.738,02)	(36.186,04)	(11.587,51)	-	(141.279,29)
Resultado não Operacional	1.049,22	81,08	-	-	3.987,83
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(28.688,79)</b>	<b>(36.104,96)</b>	<b>(11.587,51)</b>	<b>-</b>	<b>(137.291,46)</b>
<b>RECURSOS DIRET. IDENT.</b>	<b>Fundamental</b>	<b>Médio</b>	<b>Pós-Grad.</b>	<b>Extensão</b>	<b>GERAL</b>
Receitas Operacionais	397.997,59	414.264,39	246.765,49	61.276,84	4.593.412,50
Despesas Operacionais	(414.838,49)	(392.342,10)	(215.329,19)	(130.009,96)	(2.839.929,02)
Resultado Operacional	(16.840,90)	21.922,29	31.436,30	(68.733,12)	1.753.483,48
Resultado não Operacional	13.783,34	20.939,89	6.359,85	2.130,07	125.616,11
Resultado Financeiro	(3.731,62)	(14.874,96)	(19.744,66)	(5,05)	(107.435,58)
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(6.789,17)</b>	<b>27.987,22</b>	<b>18.051,49</b>	<b>(66.608,10)</b>	<b>1.771.664,01</b>

Fonte: dados secundários da pesquisa.

**Quadro 18 – Resultados das demais atividades (RECURSOS NÃO DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS)**

RECURSOS NÃO DIRETAMENTE IDENTIFICÁVEIS	Fundamental	Médio	Pós-Grad.	Extensão	GERAL
<b>Recursos Pró-Adm. E Setores</b>					
Receitas Operacionais	2.569,49	1.999,53	1.308,10	-	23.349,67
Despesas Operacionais	(136.678,22)	(106.360,50)	(69.581,64)	-	(1.242.032,23)
Resultado Operacional	(134.108,73)	(104.360,97)	(68.273,53)	-	(1.218.682,56)
Resultado não Operacional	2.484,66	1.933,51	1.264,92	-	22.578,74
Resultado Financeiro	(34.311,52)	(26.700,60)	(17.467,68)	-	(311.798,15)
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>(165.935,59)</b>	<b>(129.128,06)</b>	<b>(84.476,30)</b>	<b>-</b>	<b>(1.507.901,97)</b>
<b>Recursos Pró-Ensino e Setores</b>					
Receitas Operacionais	-	-	-	-	14.417,68
Despesas Operacionais	-	-	-	-	(267.838,09)
Resultado Operacional	-	-	-	-	(253.420,41)
Resultado não Operacional	-	-	-	-	9.613,38
Resultado Financeiro	-	-	-	-	2.283,36
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>(241.523,67)</b>
<b>Recursos Pro-PEP e Setores</b>					
Receitas Operacionais	-	-	-	-	1.677,87
Despesas Operacionais	-	-	-	-	(81.875,85)
Resultado Operacional	-	-	-	-	(80.197,98)
Resultado não Operacional	-	-	-	-	7.657,57
Resultado Financeiro	-	-	-	-	312,21
<b>Resultado Líquido Direto</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>(72.228,20)</b>
<b>TOTAL</b>	<b>Fundamental</b>	<b>Médio</b>	<b>Pós-Grad.</b>	<b>Extensão</b>	<b>GERAL</b>
Recursos Ensino/Pesq./Extensão	(6.789,17)	27.987,22	18.051,49	(66.608,10)	1.771.664,01
Recursos Pró-Adm e Setores	(165.935,59)	(129.128,06)	(84.476,30)	-	(1.507.901,97)
Recursos Pró-Ensino e Setores	-	-	-	-	(241.523,67)
Recursos Propp e Setores	-	-	-	-	(72.228,20)
<b>Total</b>	<b>(172.724,76)</b>	<b>(101.140,84)</b>	<b>(66.424,81)</b>	<b>(66.608,10)</b>	<b>(49.989,83)</b>

Fonte: dados secundários da pesquisa.

Antes de da apresentação da análise dos resultados obtidos, torna-se necessário definir cada rubrica identificada nos quadros 15 a 18.

- a) Receitas operacionais: são todas as receitas relacionadas às atividades da instituição, compostas pelas receitas de anuidades (mensalidades), no caso das atividades de ensino, bem como as receitas nas prestações de serviços nas atividades de pesquisa e extensão;
- b) Despesas operacionais: são todas as despesas relacionadas ao conjunto de atividades da instituição, compostas pelos gastos com pessoal, materiais e demais gastos gerais de cada atividade;
- c) Resultado operacional: É a diferença entre as receitas operacionais e as respectivas despesas operacionais do período.

d) Resultado não operacional: É a diferença entre as receitas e as despesas não operacionais, compostas pelos seguintes valores: receitas – subvenções governamentais e imunidades e despesas – as tributárias (COFINS).

e) Resultado financeiro: É a diferença entre as receitas e as despesas financeiras, compostas pelos seguintes valores: receitas – juros auferidos, descontos obtidos e remuneração de aplicações financeiras e despesas – encargos sobre empréstimos, juros de mora, variações monetárias passivas, tarifas bancárias, descontos concedidos, atualização de impostos e multas.

f) Resultado Líquido direto: É a soma dos resultados - operacional, não operacional e financeiro.

A seguir, apresenta-se a análise dos resultados obtidos, através da seqüência de passos sugerida.

#### 1º) Passo – Análise do resultado global

Verifica-se através da análise econômico-financeiro na Demonstração do Resultado das atividades-fim, que o montante de receitas operacionais do período totaliza R\$ 4.632.857,72, contra um montante de Despesas operacionais de R\$ 4.431.675,19, promovendo, assim, um Resultado operacional de R\$ 201.182,53. Também apresenta um Resultado não operacional positivo de R\$ 165.465,80 e um Resultado financeiro negativo de R\$ 416.638,16.

Como resultado global da instituição a um déficit de R\$ 49.989,83. A principal justificativa de tal resultado deve-se ao fato da IES ter optado pela terceirização de diversos serviços que não constituem seu objeto principal, exemplo disto se encontram as atividades de limpeza e vigilância. Este ato promoveu a elevação dos gastos com pessoal devido aos processos rescisórios e indenizatórios ocasionados pelas demissões.

Outro fator de destaque é a elevada despesa financeira, principalmente dos juros referente a empréstimos junto às instituições financeiras, necessárias para cobrir a necessidade de capital de giro, provocada pela inadimplência no período.

#### 2º) Passo – Análise das atividades-fim e meio



Constatam-se através da análise econômico-financeiro das atividades-fim e meio da IES, os seguintes resultados:

a) Nas atividades-fim – na demonstração do resultado, que compreende os recursos diretamente identificáveis das atividades-fim, que o montante de Receitas operacionais do período totaliza R\$ 4.593.412,50, contra um montante de Despesas operacionais de R\$ 2.839.929,02, promovendo assim um resultado operacional de R\$ 1.753.483,48, também apresenta um Resultado não operacional positivo de R\$ 125.616,11 e um Resultado financeiro negativo de R\$ 107.435,58. O resultado final é de R\$ 1.771.664,01 positivo, que pode ser entendido como a margem de contribuição das atividades-fim.

b) Nas atividades-meio - na demonstração do resultado, que compreende os recursos diretamente identificáveis e os recursos não diretamente identificáveis das atividades-meio, que o montante de Receitas operacionais do período totaliza R\$ 39.445,22, contra um montante de Despesas operacionais de R\$ 1.591.746,17, promovendo assim um Resultado operacional deficitário de R\$ 1.552.300,95. Também apresenta um Resultado não operacional positivo de R\$ 39.849,69 e um Resultado financeiro negativo de R\$ 309.202,58. O resultado final é de R\$ 1.821.653,64 negativo, que deverá ser realocado aos Centros e Cursos respectivamente.

### 3º) Passo – Análise dos Centros responsáveis

Na análise econômica-financeira dos Centros da IES, têm-se os seguintes resultados:

a) Centro de Educação, Humanas e Letras – Apresenta um Resultado líquido direto positivo de R\$ 307.243,74, deduzindo-se o montante realocado do grupo de atividades-meio da Reitoria, Pró-Reitorias e órgãos de apoio, se obtém um resultado de R\$ 46.968,44 ainda positivo.

b) Centro de Ciências Sociais e Jurídicas – Este apresenta um Resultado líquido positivo de R\$ 399.645,64, deduzindo-se o montante realocado do grupo de atividades-meio da Reitoria, Pró-Reitorias e órgãos de apoio, se obtém um resultado de R\$ 138.989,50 também positivo.

c) Centro Tecnológico – Tem-se um Resultado líquido positivo de R\$ 213.306,88, deduzindo-se o montante realocado do grupo de atividades-meio da Reitoria, Pró-Reitorias e órgãos de apoio, se obtém um resultado de R\$ 27.123,92 ainda positivo.

d) Centro de Ciências Sociais Aplicadas – Apresenta um Resultado Líquido positivo de R\$ 690.417,60, deduzindo-se o montante realocado do grupo de atividades-meio da Reitoria, Pró-Reitorias e órgãos de apoio, se obtém um resultado de R\$ 201.179,61 positivo.

e) Centro de Agro-ambientais e Alimentos - Este apresenta um Resultado Líquido direto positivo de R\$ 188.408,71 deduzindo-se o montante realocado do grupo de atividades-meio da Reitoria, Pró-Reitorias e órgãos de apoio, se obtém um resultado de R\$ 57.352,79 negativo.

#### 4º) Passo – Análise dos projetos e cursos

Através da análise econômica-financeira dos projetos e cursos da IES, que se referem principalmente ao ensino fundamental, médio e supletivo; os cursos de pós-graduação de especialização e de mestrado e os cursos de extensão universitária apresentam-se os seguintes resultados de forma geral: que todos se apresentam bem estruturados quanto à efetivação de resultados insatisfatórios.

Entretanto, encontra-se nestes mesmos projetos/cursos, que diferem quanto ao seu resultado final, os recursos não diretamente identificáveis, que são realocados baseados no direcionador proposto, o que fica evidenciado o reflexo da ociosidade sobre os resultados individualizados de cada projeto/curso em execução. Destaque principal faz-se em relação aos projetos ou cursos de extensão que não recebem realocação dos recursos não diretamente identificáveis pelas características de sua concepção como projeto.

a) Ensino Fundamental – Resultado líquido direto de R\$ 6.789,17 negativo e Resultado da realocação dos recursos não diretamente identificáveis R\$ 165.935,59, perfazendo um Resultado total final de R\$ 172.724,76 negativo.

b) Ensino Médio – Resultado líquido direto de R\$ 27.987,22 positivo e Resultado da realocação dos recursos não diretamente identificáveis R\$ 129.128,06, perfazendo um Resultado total final de R\$ 101.140,84 negativo.

c) Pós-Graduação – Resultado líquido direto de R\$ 18.051,49 positivo e Resultado da realocação dos recursos não diretamente identificáveis R\$ 84.476,30, perfazendo um Resultado total final de R\$ 66.424,81 negativo.

d) Extensão – Resultado líquido direto de R\$ 66.608,10 negativo, não recebendo realocação de recursos não diretamente identificáveis, perfazendo um Resultado total final de igual ao Resultado líquido direto.

Os resultados individualizados dos setores administrativos e de apoio podem ser acompanhados nos Quadros 19 a 21, os quais dispensou-se comentário sobre o resultados obtidos.

#### Quadro 19 – Resultados dos setores Administrativos e de apoio à Pró-Reitoria de Administração

Setores	CTB	Editoração	STI	Patrimônio	RH	Reprog.	Pró-Adm.	
Receitas Operacionais	-	-	-	-	-	7.313,29	16.036,38	
Despesas Operacionais	(69.056,40)	(11.040,30)	(38.997,44)	(10.054,96)	(15.861,55)	(22.462,67)	(861.035,51)	
Resultado Operacional	(69.056,40)	(11.040,30)	(38.997,44)	(10.054,96)	(15.861,55)	(15.149,38)	(844.999,13)	
Resultado não Operacional	4.452,08	10,27	429,23	55,90	37,91	-	16.225,46	
Resultado Financeiro	-	-	4,80	-	-	(16.980,93)	(294.822,02)	
Resultado Líquido Direto	(64.604,32)	(11.030,03)	(38.563,41)	(9.999,06)	(15.823,64)	(32.130,31)	(1.123.595,69)	
Setores	SAE	Serv. Gerais	Telefonia	Financeiro	Apoio	Sup. Adm.	Jurídico	Total
Receitas Operacionais	-	-	-	-	-	-	-	23.349,67
Despesas Operacionais	(7.832,04)	(83.560,71)	(16.699,05)	(26.507,36)	(37.313,69)	(28.273,45)	(13.337,10)	(1.242.032,23)
Resultado Operacional	(7.832,04)	(83.560,71)	(16.699,05)	(26.507,36)	(37.313,69)	(28.273,45)	(13.337,10)	(1.218.682,56)
Resultado não Operacional	-	-	-	40,36	54,48	1.198,24	74,81	22.578,74
Resultado Financeiro	-	-	-	-	-	-	-	(311.798,15)
Resultado Líquido Direto	(7.832,04)	(83.560,71)	(16.699,05)	(26.467,00)	(37.259,21)	(27.075,21)	(13.262,29)	(1.507.901,97)

Fonte: dados secundários da pesquisa.

#### Quadro 20 - Resultados dos setores Administrativos e de apoio à Pró-Reitoria de Ensino

Setores	Pró-Ensino	PAIU	PPPI	Biblioteca	Secr. Acad.	Vestibular	Total
Receitas Operacionais	-	-	-	687,90	-	13.729,78	14.417,68
Despesas Operacionais	(58.837,67)	(8.798,26)	(2.234,06)	(82.911,54)	(81.347,38)	(33.709,18)	(267.838,09)
Resultado Operacional	(58.837,67)	(8.798,26)	(2.234,06)	(82.223,64)	(81.347,38)	(19.979,40)	(253.420,41)
Resultado não Operacional	5.373,44	606,41	61,75	451,49	2.961,09	159,20	9.613,38
Resultado Financeiro	2.021,60	-	-	278,20	7,56	(24,00)	2.283,36
Resultado Líquido Direto	(51.442,63)	(8.191,85)	(2.172,31)	(81.493,95)	(78.378,73)	(19.844,20)	(241.523,67)

Fonte: dados secundários da pesquisa.

**Quadro 21 - Resultados dos setores Administrativos e de apoio à Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação**

Setores	Pró-PEP	Alf. Solid.	Univ. Solid.	Livraria	Total
Receitas Operacionais	3.460,58	-	-	(1.782,71)	1.677,87
Despesas Operacionais	(75.381,87)	(4.871,37)	(678,39)	(944,22)	(81.875,85)
Resultado Operacional	(71.921,29)	(4.871,37)	(678,39)	(2.726,93)	(80.197,98)
Resultado não Operacional	7.386,22	271,35	-	-	7.657,57
Resultado Financeiro	-	-	-	312,21	312,21
Resultado Líquido Direto	(64.535,07)	(4.600,02)	(678,39)	(2.414,72)	(72.228,20)

Fonte: dados secundários da pesquisa.

Após o término da análise dos resultados apresentados nos quadros anteriores, que efetivamente representam os relatórios confeccionados com base na proposta de um sistema de custos para uma instituição de ensino superior, encerra-se este capítulo que objetivou o desenvolvimento do estudo se propôs. Desta forma, cabe destacar os aspectos conclusivos e as recomendações finais deste trabalho a serem apresentadas detalhadamente no capítulo final.

## **5 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

### **5.1 Conclusões**

Na conclusão deste estudo, torna-se importante relembrar o problema de pesquisa que norteou a realização deste trabalho que se referia a qual a estrutura adequada para um sistema de custos, que possa dar suporte ao processo de gestão, em uma instituição de ensino superior. Entende-se que a resposta desta questão resume-se na seqüência da proposta apresentada no capítulo que apresenta a proposta de um sistema de custos para uma IES, que indica um conjunto de procedimentos para tratamento dos recursos diretamente identificáveis e os recursos não diretamente identificáveis, assim como a estruturação das atividades-fim e meio da IES, visando o objeto de custo característico do negócio da empresa.

Conclui-se também, que fora atendido o objetivo geral deste trabalho que consiste em desenvolver um sistema de custos para uma instituição de ensino superior privada que possa dar suporte ao seu processo de gestão, este objetivo foi atingindo na medida da apresentação dos relatórios e resultados alcançados das diversas atividades que integram a IES.

Para o alcance do objetivo geral mencionado, perseguiu-se a realização dos objetivos específicos, os quais se constituíram no levantamento das informações de custos disponíveis no atual sistema contábil da IES, isto foi realizado através da análise documental dos relatórios existentes.

A identificação do fluxo de dados sobre custos que contribuem para a alimentação deste sistema, igualmente ao objetivo específico anterior, foram utilizadas ferramentas da metodologia, que através de entrevistas semi-estruturadas e a verificação dos documentos existentes identificou-se o referido fluxo de dados.

Na descrição das áreas inter-relacionadas que são alimentadoras e usuárias deste sistema, o alcance deste objetivo foi à própria seqüência do anterior;

caracterização dos principais processos que integram as diversas atividades da IES, no caso do alcance deste, foi exigido um aprofundamento na pesquisa dos principais processos, todos estes de caráter administrativo; investigação das necessidades informativas dos gestores relacionadas a custos, nas diversas etapas do processo de gestão este consta da realização das entrevistas com os envolvidos no processo de gestão da IES.

E, finalmente, na proposição de uma forma de apropriação dos recursos às atividades e aos objetos de custeio, vê-se atingida na execução do processo, seguindo o modelo proposto e a confecção dos relatórios finais que representam a mensuração dos resultados.

Em resposta, também às perguntas de pesquisa apontadas na metodologia deste trabalho, conclui-se que as informações de custos estão disponíveis no atual sistema contábil da instituição de forma ordenada e de fácil obtenção e verificação.

Também o fluxo de dados sobre custos atendeu as necessidades informativas e contribui para a manutenção do sistema proposto sendo necessários ajustes na sua sistematização.

Constata-se que o relacionamento das áreas que são alimentadoras do sistema atual é satisfatório, pois permitem a troca de informações e avaliação constante de toda a sistemática operativa dos processos, o que contribui para a efetivação do sistema proposto.

As principais características dos processos que integram as diversas atividades da instituição, são as seguintes: conciliação permanente dos dados obtidos, integridade dos dados, análise dos relatórios gerados e das informações obtidas, disseminação dos resultados as demais áreas afins e principalmente a avaliação constante do processamento das informações.

Quanto às necessidades informativas que os gestores possuem relacionadas a custos, constatou-se que, para o atendimento destas, devem ser

apresentados relatórios mais sintéticos, de fácil verificação e comparação dos resultados entre as diversas atividades e entre os períodos de execução, a disponibilização imediata e constante dos relatórios é fundamental para o processo decisório, não somente para as atividades existentes mais também para a projeção de atividades futuras e a criação de novos objetos de custos, como projetos ou cursos a serem oferecidos pela IES.

Verificou-se que a uma forma adequada para a apropriação dos recursos as diversas atividades e aos objetos de custeio, consiste ser através da alocação direta dos recursos diretamente identificáveis tanto as atividades-fim quanto as atividades-meio e a realocação dos recursos não diretamente identificáveis através do direcionador número de vagas até os objetos de custo, sendo esta a base do sistema proposto.

## 5.2 Recomendações para trabalhos futuros

Torna-se importante relevar o desafio imposto para o alcance do objetivo geral e dos objetivos específicos mencionados, dificuldade esta, que se estendeu desde fatores relacionados à própria IES, assim como os agentes que compõem o corpo administrativo da UNEOSC, na verdade foi um grande aprendizado para aqueles que contribuíram com estruturação de um sistema de custos que contemplasse todas as diferenças culturais, científicas e conceituais dos envolvidos.

Este fato reporta ao encaminhamento de recomendações para o aperfeiçoamento deste caso, assim como do seu problema de pesquisa, àqueles que tem possibilidade de modificar as percepções e racionalidades ora apresentadas, ou apontar outros questionamentos, contribuindo para o aprofundamento deste estudo.

Uma das recomendações se faz ao efetivo entendimento do negócio, o conhecimento do processo principal, o ensino-aprendizagem não constitui base para execução de tal estudo, se torna imprescindível o levantamento dos processos auxiliares relacionados à gestão de uma instituição de ensino superior, que são

específicos para as atividades que ela executa, cujas dimensões e os próprios resultados alcançados poderiam ser modificados diante deste aspecto.

Outra recomendação aponta para a questão dos direcionadores, isto implica na realização de mais testes para verificação da eficiência do direcionador apontado neste trabalho, onde lógica imposta, para a escolha deste, poderia ser confirmada ou a utilização de um novo conjunto de direcionadores apontassem a modificação dos resultados alcançados, podendo assim ser revalidados efetivamente.

Por fim, pode ser possibilitada ao sistema proposto, a sua aplicação em outras instituições semelhantes à instituição onde fora realizado este estudo, que apresente, além das atividades de ensino, pesquisa e extensão universitária, também a prestação de serviços educacionais no ensino fundamental e médio, objetivando-se um padrão de comparação mais adequado.



## REFERÊNCIAS

ALLORA; Valério; GANTZEL, Gerson. **Revolução nos custos**. Os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade. Bahia: Casa da Qualidade, 1996.

BARROS, Aidil Jesus Paes de. e LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Um guia para a iniciação científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 2000.

BEUREN, Ilse Maria, OLIVEIRA, Hilmar Voigt de. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. **Revista Conselho Regional do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, CRCRS, v. 25, n. 84, p. 31-39, jan./mar. 1996

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

BIO, Sérgio R. **Sistemas de informação** - um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividade**: contabilidade de gestão – práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração do resultado segundo a ótica da gestão econômica (GECON). **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo, 1994.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1999.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. 2. ed. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTOS, Gilberto José dos; MARION, José Carlos. **Administração de Custos na Agropecuária**. São Paulo: Atlas, 1996.

SILVA, Cristian Gomes da. Disclosure de informações relativas ao balanço social e a dimensão socioeconômica da ciência contábil, a vez dos contadores da aldeia. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**. São Paulo, n. 6, p. 30-40, nov., 1998

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.