

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: PROPOSTA MULTI-SISTEMA EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA

Elisângela Hoffmann¹
Maxweel Veras Rodrigues²

RESUMO

As Instituições de Ensino Superior (IES) públicas encontram um ambiente decisivamente complexo, pela contraposição mercantil da educação e sua importância para o desenvolvimento social. A gestão estratégica se apresenta como ferramenta para enfrentar as contradições e pressões dessa realidade. A estratégia, entendida como caminho para o alcance da missão institucional, está intrinsicamente ligada ao planejamento e controle, constituindo um ciclo contínuo de gestão. Elaborar uma base de informações confiáveis, principalmente com informações sobre custos, é proporcionar condições para a IES conhecer seus processos, subsidiando a tomada de decisão para o planejamento e reorganização de suas ações, visando aplicar corretamente os recursos públicos e evitar desperdício, melhorando e ampliando a oferta de seus serviços. O modelo precisa expressar a complexidade dessa IES e considerar o custo benefício para produzir as informações. Para tanto foi desenvolvido um modelo de Custeio Baseado em Atividades, utilizando dados já existentes nos seus sistemas de gestão e portais de transparência, portanto, um modelo multi-sistema fundamentado na utilização de dados abertos governamentais. A partir do diagnóstico organizacional, foram definidas as unidades, as atividades e objetos de custeio e, como resultado, é apresentado o caminho para a apropriação dos custos aos objetos de custo (produtos). É apresentado ainda um organograma sintetizando a integração realizada entre os dados dos diversos sistemas da IES demonstrando o fluxo da informação para, primeiramente, alocar todos os custos às unidades, posteriormente, às macroatividades da instituição e, ao final, realizar a apropriação direta e indireta dos custos aos seus objetos de custo (produtos).

Palavras-chave: Ensino Superior; Custos de Alunos em IES; Gestão de IES.

ACTIVITY-BASED COSTING: MULTI-SYSTEM PROPOSAL IN A PUBLIC HIGHER EDUCATION INSTITUTION

ABSTRACT

Public Higher Education Institutions (HEIs) find themselves in a decisively complex environment due to the market opposition of education and its importance for social development. Strategic management presents itself as a tool to face the contradictions and pressures of this reality. Such strategy, which is understood as a way to achieve the institutional mission, is intrinsically linked to planning and control, constituting a continuous management cycle. To elaborate a base of reliable information, mainly with information on costs, is to provide conditions for the HEI to get familiar with its own processes, thus subsidizing decision-

¹ Mestra em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior (POLEDUC), na Universidade Federal do Ceará (UFC); Doutoranda em Engenharia de Produção (Universidade Federal de Santa Catarina). E-mail: elis.mt@gmail.com.

² Doutor em Engenharia de Produção (Universidade Federal de Santa Catarina); Professo Associado da Universidade Federal do Ceará (UFC); Vice-Coordenador do Mestrado Profissional em Políticas Públicas e Gestão da Educação Superior (POLEDUC/UFC). E-mail: maxweelveras@gmail.com.

making for the planning and reorganization of its actions in order to correctly apply public resources and avoid waste and improve and expand the services they have to offer. The model needs to express the complexity of such HEI and consider the cost-benefit to produce the information. To this end, we developed an Activity-Based Costing model using already-existing data found on management systems and transparency portals. A multi-system model, thus, based on the use of government data openly available. From the organizational diagnosis, we then defined the units, activities and costing objects, and, as a result, the path for the cost appropriation to cost objects (products) is presented. We also present an organization chart summarizing the integration carried out between the data from the various HEI systems, showing the flow of information in order to, firstly, allocate all costs to the units and later to the institution's macro activities, and, finally, to carry out direct and indirect cost appropriation by their cost objects (products).

Keywords: Higher Education; Student Cost at HEIs; HEIs Management.

1 INTRODUÇÃO

Vivemos um período revolucionário, uma revolução não apenas tecnológica, mas que compreende todas as dimensões da sociedade, o conhecimento se tornou o substituto último de todos os outros meios de produção (TOFFLER, 2000; ANDRIOLA; OLIVEIRA, 2015).

A valoração do conhecimento e seu potencial mercadológico inserem as Instituições de Ensino Superior (IES) em um ambiente complexo e inegavelmente competitivo, caracterizado pelo crescimento e expansão do ensino superior. A expansão e mercantilização do sistema educacional traduzo modo como o capital busca valorizar-se no âmbito dos sistemas de educação superior, impondo as IES uma dupla pressão: o perfil dos cursos ofertados sob influência direta de demandas mercadológicas e valoração do capital com a venda de serviços educacionais (QUEIROZ; QUEIROZ; HÉKIS, 2011; MANCEBO et al. 2015).

Esse contexto complexo só pode ser enfrentado com uma gestão profissional, com visão estratégica, capacidade de inovação e negociação, busca por fontes de financiamento e uso racional dos recursos. A importância das IES públicas é justificada por sua importância social por preparar as gerações de pessoas para o trabalho e para a vida em sociedade (ANDRIOLA; Mc DONALD, 2003; ANDRIOLA; CAVALCANTE, 1999). As expectativas sociais e sua missão de atender a população enquanto instituição pública devem ser alcançadas pela definição de objetivos e ações, integração de recursos e pessoas, sob uma gestão estratégica (MEYER JR; LOPES, 2008; QUEIROZ; QUEIROZ; HÉKIS, 2011).

A gestão estratégica visa conduzir a organização na direção de seus objetivos de médio e longo prazo, que assegure o crescimento, a continuidade e a sobrevivência da

instituição, por meio da contínua adequação de sua capacidade e de sua estrutura (ANDRIOLA, 2009). Para tanto, primeiramente, a organização deve querer e ser capaz de desenvolver uma avaliação crítica da sua posição atual, mediante a pesquisa e a implantação de estratégias inovadoras. O autoconhecimento da IES é então uma avaliação da posição atual que, aplicada de forma contínua e sistêmica, pode fornecer informações que subsidiem os processos de tomada de decisão pelos gestores, a fim de direcionar a organização para o cumprimento de sua missão (MARTENS, 2014; QUEIROZ; QUEIROZ; HÉKIS, 2011; ANDRIOLA; SULIANO, 2015).

Tomar decisões em uma organização é crucial, ao passo que esse processo ocorre com frequência em todos os níveis hierárquicos, impactando na eficiência e eficácia dos resultados. Entretanto, o processo decisório muitas vezes conta com um conjunto incompleto de informações, resultando em escolhas prejudiciais e inadequadas a realidade e objetivos organizacionais (ANDRIOLA, 2009a). Dessa forma, para subsidiar um processo racional de decisão, o agente decisor precisa utilizar informações de qualidade e que traduzam a realidade da organização (SILVA, 2016).

Elaborar uma base de informações confiável é proporcionar condições para que as instituições universitárias, o governo e a sociedade reflitam o papel dessas Instituições no desenvolvimento do país e, principalmente com informações sobre custos dos processos institucionais, têm grande potencial para subsidiar a tomada de decisão. Tais informações possibilitam o conhecimento e reorganização da instituição, visando a correta aplicação do dinheiro público e evitar desperdícios, além de propiciar aos cidadãos maiores oportunidades de acesso ao ensino superior público com qualidade pois embora a educação seja fator-chave no desenvolvimento social e econômico do país, os recursos públicos aplicados para tal fim são escassos para atender à demanda da sociedade (ANDRIOLA, 2009b; ALONSO, 1999; REINERT, 2005; MAGALHÃES, 2007; ATKINSON et al., 2015; DANTAS, 2018).

Martins (2018) argumenta que obter informações acerca dos custos institucionais são a finalidade de um sistema de custos, focando no conhecimento do que ocorre na entidade. Contudo, o sucesso de um sistema de custos, ou de qualquer sistema de informações, depende do pessoal que o alimenta e faz funcionar. Dessa forma, deve-se considerar a qualidade do pessoal envolvido na sua implementação e processamento, a adaptabilidade para as condições específicas da organização e o custo benefício da produção da informação.

O custo benefício de um sistema de custo deve ser analisado considerando sua essencialidade para um controle gerencial eficiente, possibilitando tomada de decisões mais

precisas e fundamentadas, favorecendo tanto a avaliação do gasto quanto o processo de planejamento institucional (MAUSS; SOUZA, 2015).

Nesse sentido, o objetivo da pesquisa é elaborar um modelo de apuração de custos que compreenda as particularidades da IES estudada, a fim de contribuir com a produção de informações fidedignas e de qualidade sobre os custos dessa instituição, que possam subsidiar o processo de decisão e gestão da universidade. O enfoque da pesquisa foi o custeio baseado em Atividade (ABC), intencionando a produção de informações para análise da situação atual e melhorados processos e atividades para que a organização alcance sua missão.

Para melhorar o custo benefício do modelo, a proposição se pauta na utilização de dados já disponíveis através de sistemas de gestão da IES que, sistematizados e integrados, devem gerar informações sobre os custos das atividades da organização, sendo portanto, um modelo multi-sistema.

2 GESTÃO ESTRATÉGICA E CUSTOS

A estratégia é uma perspectiva compartilhada pelos membros da organização, um conceito, uma concepção, é para uma organização o que a personalidade é para um indivíduo, e nisso, um caminho ou um curso de ação para que esta alcance seus objetivos. Essa perspectiva compartilhada, princípios, valores ou crenças são guias para o processo decisório, para o comportamento da organização no cumprimento de sua missão (MULLER, 2003). A estratégia diz respeito a uma organização que faz escolhas sobre o que fará e, igualmente importante, sobre o que não fará (ATKINSON et al., 2015).

A estratégia decorre dos objetivos corporativos, que por sua vez, decorrem de suas metas, as quais estão em linha com a missão da corporação, um processo integrado e interativo. Então a estratégia deve ser adotada em consonância com a missão, metas e objetivos, uma visão de longo prazo. Além disso, o processo da estratégia deve ser um ato contínuo e compartilhado, não um evento anual de cima para baixo (PADOVEZE, 2010). Muller (2003) reafirma ao citar Porter (1990) que, ter estratégia é, por fim, fazer escolhas, é definir o que se pretende, são afinal grandes caminhos eleitos pela organização para alcançar vantagem competitiva, sendo questão fundamental do planejamento estratégico.

O planejamento estratégico define a natureza futura da organização, mas seu único produto é um conjunto de planos. É preciso tomar medidas concretas que os ponham em

execução e, dada a resistência organizacional causada pela exigência de mudanças, a implementação desses planos e seu desdobramento é que se tornam fatores determinantes do sucesso da estratégia na organização (MULLER, 2003).

O planejamento define a estratégia e como alcançá-la através de um plano de ações, a função do controle é o que assegura que essas ações realizadas estejam de acordo com o plano. Controle e planejamento estão intimamente ligados, ao passo que ao primeiro cabe avaliar continuamente o desempenho real com o estipulado e, a luz dessa comparação, determinar se o planejamento deve ser alterado. O ciclo entre controle e planejamento é contínuo (FIGUEIREDO; GAGGIANO, 2017).

Para o controle, as informações sobre custos exercem papel importante no desenvolvimento da estratégia e no monitoramento dos resultados de sua implementação. O uso das informações de custos é amplo no decorrer das situações de tomada de decisão (ATKINSON et al., 2015). O sistema de controle deve ser dinâmico e informativo, principalmente quanto as informações dos processos e atividades, sendo que conhecer seus custos é imperativo para o direcionamento da organização, corte das atividades desnecessárias, alocação de recursos em atividades que contribuem para o cumprimento da estratégia e dos objetivos organizacionais (PETER, 2007).

Atkinson et al. (2015) afirmam que se bem formuladas e utilizadas, as informações sobre custos permitem que o gestor possa subsidiar uma série de decisões acerca dos processos produtivos, do orçamento, níveis de produção e atividades e o desempenho frente as expectativas e planejamento elaborados.

A gestão estratégica baseada em informações sobre custos consiste em selecionar as melhores opções de ação e estratégia diante dos recursos disponíveis, objetivando a maximização dos resultados, ao fornecer informações dos custos atribuídos a determinadas atividades e a identificação de todos os itens que o compõe, instrumenta a administração no controle e planejamento, sendo que uma gestão eficaz que está no adequado controle, análise e acompanhamento de seus gestores, possibilita atitudes e procedimentos tempestivos. (KRAEMER, 2004; VEIGA; SANTOS, 2016)

As informações sobre custos tornam-se uma excelente ferramenta de gestão estratégica, na medida em que contribui “positivamente para o cumprimento da missão e objetivos institucionais”, orientando o gestor para “uma racionalidade não somente gerencial, mas pelo compromisso social, pela transparência e responsabilidade de fazer mais e melhor a partir da sua restrição orçamentária” (MEDEIROS; DUARTE, 2018, p. 816).

Nessa visão, conhecer os custos perpassa o caráter contábil e infere na gestão estratégica, sendo utilizada como ferramenta gerencial, ao inferir indicadores de gestão, vinculados à execução orçamentária das IES e explicitar o custo de cada serviço ofertado e suas atividades, clientes atendidos e estruturas disponíveis, fornece ao gestor informações valiosas para o processo de tomada de decisão e planejamento, visando a otimização de recursos, melhoria dos serviços e satisfação dos clientes (DANTAS, 2018)

3 CUSTOS EM ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

Especificamente nas organizações públicas, o custo pode ser definido como diretamente relacionado ao esforço ou um sacrifício que a sociedade teve que assumir para conquistar o objeto, dependendo um recurso para essa finalidade (MORGAN, 2004; REINERT, 2005). Figueiredo e Gaggiano (2017) corroboram ao afirmar que custos são medidas monetárias de sacrifícios com que a organização tem que arcar para alcançar seus objetivos; por isso, desempenham importante papel nas decisões gerenciais, auxiliando na avaliação das alternativas de curso de ação.

Considerando o dispêndio, a sociedade cobra mais serviços públicos de qualidade, bem como a transparência e a eficiência quanto ao uso dos recursos públicos. O conhecimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir a alocação eficiente de recursos, ao passo que o desconhecimento de custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos (ALONSO, 1999; FARIA, 2010).

Ser eficiente enquanto organização pública é obter o “melhor resultado socioeconômico possível da alocação do conjunto escasso de recursos transferidos da sociedade para os entes estatais responsáveis pelo atendimento das múltiplas e urgentes necessidades de ordem pública ou geral” (BUGARIN, 2001, p. 48). Para Alonso (1999), não há de se medir a eficiência sem haver as medidas de custos já que são interligadas, sendo a primeira resultante da relação entre resultados e o custo para obtê-los sendo que, a ausência de um sistema de custos abre margem para encobrir a ineficiência, aumentando a conta para a sociedade, reduzindo os benefícios dos serviços prestados.

Nesse sentido, surge a necessidade do desbravamento de paradigmas e a busca por uma melhor qualidade na transparência dos custos e uso dos recursos públicos, principalmente para capacitar o gestor na verificação do custo-benefício dos projetos, envolvendo a análise dos

custos, identificando e evitando déficits em decorrência da má aplicação do recurso público (DANTAS, 2018).

A eficiência e transparência na destinação dos recursos públicos têm importância ressaltada no contexto das IES públicas brasileiras, consideradas uma das instituições mais complexas da sociedade, em razão da sua peculiaridade, pois ao tempo que tem autonomia constitucional, estão submetidas às normas burocráticas que regem a administração pública em geral, resultando numa rigidez da estrutura administrativa e organizacional que é, em parte, responsável pela difícil situação em que se encontram essas instituições, pois impossibilita a priorização de gastos, tornando-as onerosas, perdulárias e ineficientes. (PETER, 2007; MAGALHÃES, 2007).

Além disso, Peter (2007) ressalta que essa organização tem sofrido críticas severas da sociedade, que vem associando-as ao desperdício e à incompetência, além de pressão dos governos, por seus altos custos e baixa produtividade, e de seus próprios servidores, que clamam por mais recursos e melhores condições de trabalho. Duarte (2015) acrescenta que o caráter finito dos recursos provenientes da arrecadação de tributos pagos pela população e sua distribuição, causam tensões, principalmente sobre o debate da eficiência na aplicação desses recursos e o custo benefício dessa aplicação.

Em busca de legitimidade social, as universidades devem demonstrar que o recurso público está sendo aplicado, bem aplicado, para gerar o bem-estar social. A visibilidade e importância social dessas organizações, as informações sobre custos são ainda mais importantes, pois devem ter maior preocupação com a accountability, de modo a mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público (BUGARIN, 2001; DUARTE, 2015).

A mensuração do cumprimento dos propósitos públicos é necessária, já que os recursos públicos são insuficientes para atender a demanda da sociedade e, como qualquer outra organização, a IES deve priorizar seus ganhos para ter a possibilidade de investir, manter e melhorar as condições físicas e a capacitação de seus funcionários, sendo que é essencial a mensuração de custos dessas instituições (KRAEMER, 2004; MAGALHÃES, 2007)

A importância das informações sobre custos fica evidente quando se constata que a gestão nas universidades brasileiras, que tem sido permeada por dificuldades que, entre outras coisas, dificultam o cumprimento de sua missão da instituição no atendimento das demandas sociais. A mensuração do custo do setor público, especificamente da educação pública superior, constitui fator-chave para os gestores das Ies, para governantes e políticos e para a sociedade em geral (PETER, 2007; MAGALHÃES, 2007).

A correta aplicação de recursos impacta diretamente na oferta de produtos e serviços à comunidade e, inexoravelmente seus custos e processos, devendo a organização analisar o custo-benefício de sua atuação, um sistema de informações de custo permite que se estabeleça a relação custo-benefício, subsidiando a avaliação das opções de aplicação de recursos para se obter esse determinado bem ou serviço, da sua continuidade, reorganização ou mesmo descontinuidade (DUARTE, 2015).

Para Morgan (2004) a apuração de custos pode fornecer informações sobre os recursos empregados em determinada unidade acadêmica da universidade, o que auxilia nas decisões sobre a utilização da capacidade disponível e na aplicação de ações racionais para propiciar maior eficiência na alocação de recursos, podendo ainda ser uma variável do retorno auferido pelos investimentos públicos nessa instituição. Para produzir informações sobre custos, tão caras a gestão das IES, é necessário então a elaboração e implementação de um sistema de custos.

4 SISTEMAS DE CUSTOS

Um sistema de custos pode realizar três funções principais, segundo Kaplan e Cooper (2000, p. 13): “avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros, estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes e oferecer feedback econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores”.

Embora o autor se refira ao setor privado, o conceito de medição pode ser aplicado as organizações públicas. Machado e Holanda (2010), Faria (2010) e Dantas (2018) convergem ao afirmar que é imprescindível a adoção de um sistema de apuração de custos eficiente para demonstrar o destino dos recursos públicos investidos.

Um sistema de informação de custos, para Magalhães (2007), pode ser base para o estabelecimento de previsões e acompanhamento de gastos, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por unidades organizacionais diferentes, contribuindo para a gestão dos recursos e para o autoconhecimento da instituição. Sua implementação traz consideráveis vantagens no processo gerencial principalmente por demonstrar o impacto financeiro e organizacional das decisões, como ampliação da capacidade ou alteração no mix de produtos, o controle sobre a organização (MARTINS, 2018).

Um sistema de custo tem em sua estrutura básica os seguintes elementos: sistema de acumulação de custos, sistema de custeio e modalidade ou método ou modalidade de custeio (PETER, 2007).

O sistema de acumulação de custos diz respeito a definição do objeto de custeio que a organização considera mais relevante custear antes de chegar ao custo dos produtos, observando seu sistema de produção e modelo de gestão, podendo ser por ordem ou contínuo (MARTINS; ROCHA, 2015).

O sistema de custeio deve atender o tipo de informação e controle que se pretende atingir, se em dados reais (históricos), estimados ou predeterminados. O sistema de custeio trata da escolha do tipo de dado de custo que se pretende trabalhar, se reais ou estimados (PETER, 2007). No sistema de custeio baseado em dados reais (custo histórico), os custos são registrados tais como ocorrem, podendo ser apurados após o término do processo de produção ou período (PETER, 2007). O custo histórico é o efetivamente incorrido para se produzir um bem ou serviço, e só é de fato conhecido após a ocorrência dos eventos, sendo sua mensuração relacionada ao passado (MARTINS; ROCHA, 2005). No custeio baseado em custos pré-determinados, os custos são estabelecidos com antecedência sobre as operações e produção, os insumos são contabilizados com base nos volumes e custos previstos (PETER, 2007).

O terceiro elemento de um sistema de custos refere-se à modalidade de custeio, ou método de custeio. O método de custeio trata da forma que se atribui os custos aos objetos de custo, que podem ser produtos, centros ou atividades (PETER, 2007). Kraemer (2004) afirma que os métodos de custeio são processos para identificar o custo unitário de um produto.

Para Martins e Rocha (2015) o método de custeio diz respeito a composição de custo de um evento, atividade, produto ou atributo, do objeto de custeio de interesse do gestor e referem-se as várias alternativas possíveis de decisão sobre quais elementos de custos devem ou não ser computados na mensuração desse custo.

Apesar de não haver uniformidade na classificação dos métodos de custeio, tem-se como tradicionais na Teoria da Contabilidade, basicamente, duas modalidades de custeio: o custeio por absorção e o custeio variável, dos quais se originam os demais métodos (PETER, 2007). A diferença entre os métodos se refere ao que é considerado custo do produto em contraposição ao que é tratado como encargo do período (MARTINS; ROCHA, 2015).

Na prática, a distinção entre os métodos de custeio é o tratamento dos custos indiretos, dos custos fixos e das despesas (PETER, 2007; VEIGA; SANTOS, 2016).

O custeio variável consiste em apropriar aos produtos apenas os custos variáveis. Martins e Rocha (2015) esclarecem que o princípio fundamental desse método não está no fato de se evitar o rateio de custos indiretos aos produtos, mas na convicção de que nenhum custo fixo – direto ou indireto – é custo do produto e sim despesa de período.

Para tanto, inicialmente classificam-se os custos em fixos e variáveis (geralmente custos diretos). Somente os custos variáveis são apropriados aos produtos que, debitados da receita líquida do produto resultarão na Margem de Contribuição para a cobertura dos custos fixos. Os custos fixos por sua vez são considerados despesa do período, inclusive os identificáveis com os produtos, sendo debitados ao resultado do período em que são incorridos (PETER, 2007; HEUSI, 2014).

O custeio por absorção deriva dos princípios da contabilidade geralmente aceitos e consiste na apropriação de todos os custos de produção de bens e serviços. Fundamenta-se na mensuração dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis de produção do período e sua inclusão nos custos dos produtos. São considerados custos somente os relacionados a produção, sendo as despesas de administração central e de vendas e suporte consideradas, geralmente, despesas do período (PETER, 2007; MARTINS; ROCHA, 2015).

Em uma variação do método de custeio por absorção, o Custeio por absorção Integral ou Custeio Pleno, as despesas administrativas e com vendas de produtos são incorporadas no custo dos produtos.

O Custeio Pleno considera como sendo dos produtos todos os custos de produção e também os gastos fixos de administração e de vendas; é denominado Custeio por Absorção Integral exatamente porque, por incorporar os gastos de administração geral e os fixos de vendas aos produtos, distingue-se do Custeio por Absorção, que os trata diretamente como despesas de período (MARTINS; ROCHA, 2015, p. 127).

Nas duas formas de Custeio por Absorção, os custos diretos – fixos ou variáveis – são atribuídos aos produtos diretamente, sendo que os custos indiretos são alocados ao objeto de custo mediante critérios de rateio (PETER, 2007).

Peter (2007) adverte que qualquer critério de rateio de custos indiretos apresenta um grau de subjetividade, podendo distorcer os custos apurados por produto, ao evidenciar um método, entendido pela autora como derivado, contudo mais acurado que seu precursor, o Custeio Baseado em Atividades (ABC). O ABC é o resultado da evolução dos sistemas de custeio, metodologia reconhecidamente mais eficaz que suas antecessoras, pois superou parte substancial das limitações das metodologias tradicionais, ainda que a implementação seja mais elaborada e onerosa (ALONSO, 1999).

Embora Martins não corrobore que o ABC derive do Custeio por Absorção, já que ele não considera, nos produtos, todos os custos de produção ou todas as despesas, ressalta as características inovadoras do método, afirmando ser capaz de reduzir sensivelmente as

distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos e, ao fazê-lo, também se torna um instrumento de gestão de custo..

5 O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

O método ABC ou “Custeio Baseado em Atividades” consiste na ideia de que os custos de uma organização podem ser atribuídos a uma determinada atividade, no sentido de que elas consomem recursos durante a sua realização (SILVA et al., 2016).

O princípio básico do ABC é que os recursos são consumidos pelas atividades que elas executam para a fabricação de seus produtos. Assim, o controle do consumo dos recursos da empresa implica, necessariamente, controle das atividades por ela executadas(SOUZA; CLEMENTE, 2011, p. 228).

Martins (2018) entende que, do ponto de vista do ABC, a atividade é uma boa unidade de análise de custos, já que não é tão ampla quanto as funções departamentais e nem tão restrita quanto tarefas, sendo por isso, mais preciso que outras metodologias de custeio.

Quanto ao que seria atividade nesse método, o conceito é que atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços e, portanto, a análise de custeio deve focar em identificar suas principais atividades e o custo associado de cada uma delas para, como resultante, obter o custo final do bem ou serviço em questão.Nessa perspectiva a atividade é um processo que combina pessoas, tecnologias e materiais, métodos e ambiente, objetivando a produção de produtos (KAPLAN; COOPER ,2000; MARTINS; ROCHA, 2015).

Já o processo pode ser descrito como uma sequência lógica de atividades, tanto as atividades de produção quanto as que apoiam esse processo. As atividades são identificadas em suas respectivas unidades organizacionais, que é realizado por meio de um dicionário de atividades, e se concentra nos fatores que dão origem aos custos indiretos de fabricação, evidenciando até mesmo os custos invisíveis a outras metodologias de custeio (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Para a construção do dicionário de atividades, primeiramente é necessário entender quais atividades podem ser classificadas como primárias – atividades fim –ou secundárias – de apoio ou meio. As atividades primárias são aquelas diretamente relacionadas ao cumprimento da missão da entidade, cujos produtos serão destinados aos clientes externos. Já as atividades secundárias são as desempenhas para dar suporte as atividades primárias, cujos produtos (saídas) são destinados aos clientes internos (MARTINS; ROCHA, 2015).

Para Martins e Rocha (2015, p. 144), o processo de custeio, para as atividades primárias, em geral, é bastante simples, pois trata-se normalmente de custos diretos. Para as atividades secundárias o custeio representa maior dificuldade, principalmente por essas apresentarem em geral, custos indiretos. Nesse sentido vem “a dedução lógica de que o efeito do ABC, no que se refere à atribuição de custos, é mais relevante na sua aplicação as atividades de apoio (overhead)”.

Quanto a lógica de custeio de produtos através das atividades necessárias para sua produção, Medeiros e Duarte (2018) esclarecem que no método ABC, os custos são alocados às atividades e as atividades são alocadas aos objetos de custo ou produtos, ou seja, são as atividades desenvolvidas nas instituições que ocasionam os custos, ao consumir os recursos, e são os produtos que ocasionam as atividades, ao necessitar delas para a efetivação de seu processo de produção.

Através dos direcionadores de custo são vinculados todos os custos indiretos as atividades. Uma importante diferença do ABC para as demais metodologias de custeio está em buscar a melhor relação entre o consumo do recurso e a atividade, e não os vincular ao proporcional da quantidade de produção, entendendo que o consumo é diferente para produtos diferentes (MARTINS; ROCHA, 2015). Peter (2007) corrobora e ressalta na questão dos custos indiretos que cada produto deve ser carregado com uma parcela desse componente, com base na proporção de cada atividade que ele cause, baseado no volume de transações e não no volume de produção. A autora demonstra como é feita a apropriação de custos no ABC.

O foco é o consumo do recurso pela atividade, assim o ABC não mede o custo de aquisição de recursos, mas o custo do consumo dos recursos, conceitos distintos conforme Kaplan e Cooper (2000), pois ao considerar o custo do consumo, despreza o custo da capacidade não usada.

Segundo Martins (2018) a alocação de custos as atividades deverão seguir a seguinte ordem: alocação direta, quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos custos com certas atividades; rastreamento, quando se busca identificar a relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração do custo; rateio, última das formas de distribuição de custos, visto que é arbitrária. O rastreamento dos custos às atividades é feito através do direcionador de custo. No método de Custeio por Atividades, os custos são atribuídos as atividades e as atividades são alocadas aos produtos. As atividades são apropriadas dois tipos de custos: custos diretos e custos indiretos. Os custos diretos são apropriados diretamente enquanto os custos indiretos são apropriados por meio de rastreamento, utilizando os direcionadores de custo (cost drivers).

Se os direcionadores de custo de primeira geração direcionam os recursos às atividades, os de segunda geração, ou os direcionadores de atividade, direcionam as atividades aos produtos. Os direcionadores de segundo estágio identificam a forma como os produtos ou os objetos de custo consomem as atividades, indicando a relação entre as atividades e esses objetos (PETER, 2007). A escolha dos direcionadores inspira cuidado, já que tal qual o Custeio por Absorção, critérios equivocados de rateio, descolados da realidade dos processos, conduzirão a resultados distorcidos, sendo que a aplicação dessa metodologia demonstra a dificuldade de se mapear corretamente processos e atividades (SOUZA; CLEMENTE, 2011)

Embora mapear as atividades pode apresentar certo grau de dificuldade, o ABC se baseia numa ideia bastante simples, de que todas organizações podem ser decompostas em atividades, por isso essa nova abordagem de custeamento de produtos encontrou guarida tanto na área industrial, como de serviços (SOUZA E CLEMENTE, 2011; MARTINS, 2018).

Nesse sentido, a utilização do custeio baseado em atividades no contexto das universidades públicas, dada à complexidade de suas ações acadêmicas ou de gestão, parece sensata, pois seria uma forma de apuração de custeio mais aberta, possibilitando a apuração do custo de cada atividade, ainda que elas compartilhem do mesmo recurso em proporções diferentes, procurando reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (BATISTA et al., 2017).

Kraemer (2004) ressalta que o ABC se destaca nas instituições universitárias pois possibilita a identificação dos custos por atividades, identificando o custo total da instituição, de cada unidade, curso ou aluno. Veiga e Santos (2016, p. 72) listam como vantagens do método ABC:

- Proporciona transparência ao processo de contabilização, pois identifica itens em estudo que estarão consumindo mais recursos.
- Fornece subsídios para gestão econômica e financeira.
- No caso de uma atividade não agregar valor ao produto ou agregar valor abaixo do custo, possibilita a sua eliminação ou a revisão do processo.
- Possibilita informações mais fidedignas, auxiliando a tomada de decisões.
- Há maior adequação às empresas de serviços.
- Para as indústrias, permite melhor visualização dos seus serviços alocados aos produtos.
- Auxilia o acompanhamento e o controle interno e proporciona melhor visualização dos fluxos.

Peter (2007) esclarece que a metodologia ABC tem como principal vantagem o descobrimento dos custos de todas as atividades organizacionais, podendo o gestor conhecer quais atividades são essenciais para o cumprimento da missão organizacional (atividades primárias) e quais são atividades de apoio (atividades secundárias), identificando todos os recursos (financeiros, humanos e materiais) que elas consomem em um determinado período.

Dessa forma, o gestor poderá decidir para quais atividades ele priorizará os recursos, otimizando a estrutura organizacional, reorganizando tarefas e processos, buscando o cumprimento da missão institucional.

6 METODOLOGIA E MÉTODO

Não há ciência sem o emprego de métodos científicos, sendo que a investigação científica está sujeita a um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos (LAKATOS; MARCONI, 2003; GIL, 2008). O método é responsável pela transparência e objetividade da pesquisa, deve descrever a forma que o pesquisador obteve seus resultados, o caminho utilizado.

Primeiramente, quanto à finalidade, classifica-se como aplicada, vez que tem propósito de gerar conhecimentos de aplicação prática, intencionando a solução de problemas locais e específicos (MATIAS, 2018, p. 47). Para Vergara (1998, p. 45) a pesquisa aplicada é “fundamentalmente motivada pela necessidade de ver problemas concretos” e tem “finalidade prática”. A aplicação desta pesquisa visa a proposição de um modelo para apuração de custos baseado nos sistemas existentes na IES. Quanto aos objetivos, o presente estudo é exploratório, já que busca explorar e descrever as atividades de uma IES e seus respectivos custos. Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa se caracteriza como bibliográfica e documental.

A pesquisa Bibliográfica, pois constituirá a matéria-fonte que, segundo Lakatos e Marconi (2003) é útil para trazer conhecimentos sobre o campo de interesse, evitar duplicações, sugerir hipóteses e fontes de coleta de dados. Enquanto documental, já que a investigação buscou “documentos conservados em órgãos públicos e privados de qualquer natureza” (VERGARA, p. 48).

Resta ainda comentar a abordagem quantitativa desse estudo, pois ao analisar dados financeiros e orçamentários da instituição, corrobora com Moresi (2003, p.8-9) ao ressaltar a característica “quantificável” dos fenômenos, desde que se disponha do “uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.)” para coletá-los, descrevê-los e analisa-los.

Quanto as etapas da pesquisa, a primeira constitui-se pesquisa bibliográfica, com a leitura de livros e artigos, conforme disponibilidade, publicações referentes apuração de custo em IES, gestão estratégica, metodologias já empregadas com sucesso e cumprimento dos objetivos similares aos almejados, o método ABC foi considerado o mais adequado.

Após essa definição, a segunda etapa constitui uma revisão de literatura acerca da metodologia ABC, buscando em livros, dissertações, teses e artigos publicados em periódicos pesquisas que obtiveram sucesso no emprego do custeio por atividades em IES públicas. Optou-se por utilizar o modelo proposto por Peter (2007) e Duarte (2015), com as devidas adequações a uma IES pública estadual, bem como para aplicabilidade e a possibilidade de desenvolvimento através das informações gerenciais já disponíveis nos sistemas da IES estudada.

A escolha pela adequação do método proposto por Peter (2007) e Duarte (2015) para a IES foi a similaridade, por ser universidade pública, multi-campus e com uma grande estrutura administrativa centrada na reitoria. Para a adequação do modelo proposto, foi realizado o diagnóstico organizacional da IES, já que o método ABC pressupõe o conhecimento das estruturas organizacionais. O diagnóstico organizacional objetivou verificar as unidades da IES, as principais atividades desenvolvidas, os sistemas de gestão organizacional, como e por quais meios os recursos são consumidos. Após essa etapa e com os conhecimentos adquiridos nela, um modelo de apuração de custos foi desenvolvido.

7 O MODELO

Gerar informações sobre as atividades desenvolvidas, sua natureza primária ou secundária, o custo das unidades, dos produtos, dos cursos e dos alunos pode orientar o processo de tomada de decisão, além de se constituir ferramenta para a prestação de contas sobre o gasto do recurso público a comunidade acadêmica e a população. Nessa premissa, buscando desenvolver um modelo com bom custo benefício, a proposta baseou-se na utilização de informações disponíveis em sistemas gerenciais da IES, seguindo as fases propostas por Peter (2007) e Duarte (2015).

- *Definição dos Objetivos e Resultados Esperados*

A implantação da Gestão de Custos na Unemattem como objetivo fornecer informações sobre custo das atividades, obtendo maior conhecimento sobre os processos da Universidade, através de sistemas já existentes na IES, a fim de propiciar um rol de informações gerenciais que possam subsidiar a análise do contexto e a tomada de decisões.

• **Definição do Escopo e Identificação das Unidades Organizacionais**

O escopo do presente projeto para a Universidade do Estado de Mato Grosso abrange toda a estrutura multi-campus da Unemat, e compreende:

- I. Congresso Universitário;
- II. Órgãos Colegiados: Conselho Curador; Conselho Universitário - CONSUNI; Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão - CONEPE.
- III. Órgãos de Administração Central: Reitoria; Pró-reitorias; Assessorias Superiores; Unidade Setorial de Controle Interno; Ouvidoria Setorial.
- IV. Órgãos de Administração Executiva: Chefia de Gabinete, Diretorias de Gestão, Diretorias Administrativa, Supervisões, Assistentes Técnicos.
- V. Órgãos de Administração Didático-Científica: Colegiado de Faculdades, Faculdades; Colegiados de cursos; Cursos.
- VI. Órgãos de Administração Regional: Colegiado Regional, Diretoria de Unidade Regionalizada Político-Pedagógico e Financeiro; Diretoria de Unidade Regionalizada Administrativo, Assessorias, Supervisões.

Os itens V e VI são órgãos presentes nos campus, logo estarão presentes nos 11 campus elencados no *locus* da pesquisa. Ainda que a estrutura dos campus seja padronizada, existem algumas diferenças regionais quanto ao tamanho de sua estrutura, principalmente quanto a quantidade e a especificidade das supervisões, que variam de acordo com o tamanho e organização de cada administração regional.

A Administração Didático-Científica é constituída pelas Faculdades, Cursos e seus colegiados, e também varia conforme os cursos ofertados em cada campus da Unemat. Os cursos são organizados por área e vinculados às respectivas faculdades.

A identificação da estrutura da IES se deu através de análise documental, onde foram identificados os setores da Universidade e suas principais características. Definiu-se trabalhar em nível de Diretoria, corroborando com Duarte (2015) pela questão do custo-benefício do modelo.

As unidades foram classificadas em **Unidades de apoio institucional, Unidades de apoio dos Campus, Unidades de suporte acadêmico, Unidades de suporte acadêmico do campus, Unidades Acadêmicas e Unidades não incluídas.**

Considerando a estrutura organizacional da Unemat, as unidades acadêmicas serão as Faculdades, pois nessas unidades são executadas as atividades fins, compreendendo núcleos e

cursos agregados por área, em que se situam as coordenações de cursos de graduação e pós-graduação, núcleos de pesquisa e ações de extensão (PETER, 2007; DUARTE, 2015).

Seguindo as orientações de Peter (2007) as unidades não incluídas são a Editora da universidade, o museu do campus de Cáceres e a Rádio Universitária. Na mesma lógica da autora, não foram incluídos os campus de Luciara e o Campus de Colíder, pois não apresentam cursos de graduação regulares, ofertando apenas cursos em modalidade diferenciada. Além disso, por esta pesquisa focar nos cursos regulares de oferta contínua, como já justificado no *locus* da pesquisa, foram excluídas as diretorias da Pró-Reitoria de Ensino que prestam suporte a esses cursos.

Quanto aos recursos a serem considerados, o presente projeto irá considerar apenas os recursos provenientes do Tesouro Estadual de Mato Grosso, chamada de Fonte 100. Os recursos provenientes de outras fontes, como das fundações de apoio, dos convênios serão desconsiderados, pois esses recursos não são relevantes. O princípio de custeio adotado é o custeio por absorção integral, entendendo que a composição do custo dos serviços prestados considera o custo adicional da administração acadêmica e das despesas administrativas, no entendimento de que o custo do Ensino, da Pesquisa e da Extensão deve contemplar todo o custo agregado relativo à prestação do serviço (DUARTE, 2015).

- ***Definição dos Objetos de Custo***

Os objetos de custo são o ponto final para o qual os custos são apropriados. Os objetos de custo podem ser produtos ou serviços ofertados pela organização. Aos objetos de custo são apropriados todos os custos (PETER, 2007; DUARTE, 2015).

Conforme missão da IES, os objetos de custo nesta pesquisa foram: Ensino, Pesquisa e Extensão e serão tratados como produtos da IES.

- ***Identificação, análise e classificação das atividades***

A partir da definição das unidades, conforme diagnóstico organizacional, foram definidas as atividades. Entendendo que Peter (2007) analisou diversas universidades e elaborou um dicionário de atividades que poderia ser aplicado a outras IES, a presente pesquisa, por opção de otimização de tempo, optou por utilizar os resultados da autora, complementados e validados com a pesquisa de Duarte (2015). Para adequar o dicionário a realidade da Unemat, foram analisadas as atividades em cada unidade proposta por Peter (2007)

e Duarte (2015), utilizando a análise documental do diagnóstico organizacional, Instruções Normativas internas e o site da instituição para observar quais seriam similares a sua estrutura.

Foram então consideradas macroatividades, visto que um levantamento inicial apontou a existência de cerca de 300 unidades, não sendo prudente adotar uma atividade para cada, visto o custo-benefício do modelo. Dessa forma, os setores foram agrupados em atividades conforme as diretorias, no caso das unidades de apoio institucional e de apoio acadêmico da reitoria e do campus, tratando mais minuciosamente as unidades acadêmicas, já que estas concentram as atividades primárias – fim da instituição. Sobre isso Martins (2018) afirma que devemos analisar a conveniência ou não de agregar atividades, pois tudo vai depender do grau de precisão desejado e da relação custo benefício do modelo.

Nessa lógica, entendendo que considerar 300 atividades tornaria o modelo inviável, dado que é operacionalizado apenas pela pesquisadora, foram selecionadas 39 atividades de Apoio Institucional – Reitoria, 23 atividades de Suporte Acadêmico – Reitoria, 03 atividades de Apoio Institucional do Campus, 03 atividades de Suporte Acadêmico do Campus e 08 atividades das Unidades Acadêmicas.

As atividades do campus se repetem em todos as 11 unidades descritas no *locus* da pesquisa, pois são comuns a todos, bem como as das unidades acadêmicas se repetirão em cada unidade. Embora não ideal, na perspectiva de processos, os agrupamentos foram realizados em atividades desempenhadas com a finalidade de atingir um objetivo específico, conforme a classificação de Peter (2007) e Duarte (2015), sendo: atividades de apoio institucional e atividades de apoio acadêmico da reitoria, atividades de apoio institucional e de apoio acadêmico do campus, todas secundárias e as atividades das unidades acadêmicas.

Quanto as atividades desenvolvidas nas unidades acadêmicas, podem ser secundárias ou primárias. Peter (2007, p.173) esclarece a classificação das atividades.

O ensino de graduação e de pós-graduação foi reunido na atividade “realizar ensino”, que abrange horas de sala de aula; as horas complementares ao ensino, reservadas a preparação de aulas, elaboração e correção de provas; e as horas de orientação de monografias de graduação e especialização, dissertações de mestrado, teses de doutorado e outros trabalhos acadêmicos realizados pelos alunos com assistência docente. A pesquisa e a extensão foram representadas pelas atividades "realizar pesquisas" e "realizar extensão".

Nesse sentido, nas unidades acadêmicas (Faculdades) são executadas as atividades: Primárias de ensino, pesquisa, extensão e qualificação docente; secundárias de gestão e apoio técnico da Faculdade aos cursos.

A atividade “apoiar ao ensino, a pesquisa e a extensão”, compreende o custo com as horas de gestão do docente para administrar a unidade (horas em gestão) e o custo com o pessoal técnico de apoio da unidade. Todos os custos das atividades secundárias devem ser apropriados aos objetos de custo: Ensino, Pesquisa e Extensão, conforme sua relação. Seguindo as fases propostas, o modelo foi construído e é apresentado nos resultados a seguir.

8 RESULTADOS

Partindo de um estudo bibliográfico sobre custos, definindo a metodologia indicada para as instituições públicas universitárias através da observação de estudos anteriores, e ressaltando a importância gerencial dos indicadores de custo principalmente na perspectiva de decompor os processos em atividades e, a partir delas, conhecer seus custos e suas causas, foi elaborado um modelo de gestão de custos para a Unemat baseado no método de custeio ABC.

Embora ciente da complexidade dos modelos de custo baseados em atividades, para o objetivo de gerar e melhorar os custos, a metodologia ABC foi a melhor opção, já que em instituições complexas como as universidades, com alto comprometimento do orçamento em folha de pagamento, é necessário conhecer o destino dos recursos, sejam materiais, de pessoal ou financeiros.

A construção do modelo ABC para a Unemat foi embasada principalmente nos estudos de Peter (2007) e de Duarte (2015), complementares entre si, já que a segunda também construiu seu modelo de gestão de custos para a Universidade Federal do Tocantins com base nas pesquisas da primeira. A diferença entre o modelo construído para as autoras citadas é principalmente a execução de todo o método ABC, pois Peter (2007) finalizou a pesquisa ao apurar o custo das atividades, ao passo que Duarte (2015) construiu um modelo conceitual, para aplicação futura.

Quanto a construção do modelo, a presente pesquisa obteve sucesso. O modelo propôs um método executado em três estágios, iniciando com o diagnóstico organizacional, para o conhecimento da IES, objetivando a identificação, a análise e classificação das atividades da organização, focando principalmente na separação entre as atividades primárias e secundárias; a apropriação dessas atividades aos produtos da instituição e; o cálculo do custo dos cursos e alunos de cada unidade acadêmica.

A ênfase na segregação das atividades primárias e secundárias foi estabelecida na definição do escopo, na identificação e classificação das unidades organizacionais, definindo

quais seriam as unidades que realizam atividades de Apoio Institucional e Apoio Acadêmico na reitoria e nos campus, bem como as unidades acadêmicas. Os dados utilizados para a presente pesquisa são secundários, dados já gerados, disponíveis nos sistemas governamentais nos portais de transparência das instituições. Klein *et al.* (2015) os classifica como Dados Abertos Governamentais (DAG), parte de um programa internacional para difundir e incentivar globalmente práticas governamentais relacionadas à transparência, ao acesso à informação pública e à participação social.

No Brasil, a Lei de Acesso a Informação, de 2013, garante acesso a dados governamentais de duas formas: ativa e passiva. Na forma ativa o Estado concede acesso amplo e público as informações de interesse coletivo, sem necessidade de pedido. Na forma passiva, a informação é fornecida após pedido específico de pessoa física ou jurídica. Quanto a legalidade da solicitação de dados orçamentários e financeiros, a Lei de Responsabilidade Fiscal assegura o acesso amplo e público, via meios eletrônicos, a informações pormenorizadas (KLEIN *et al.* 2015).

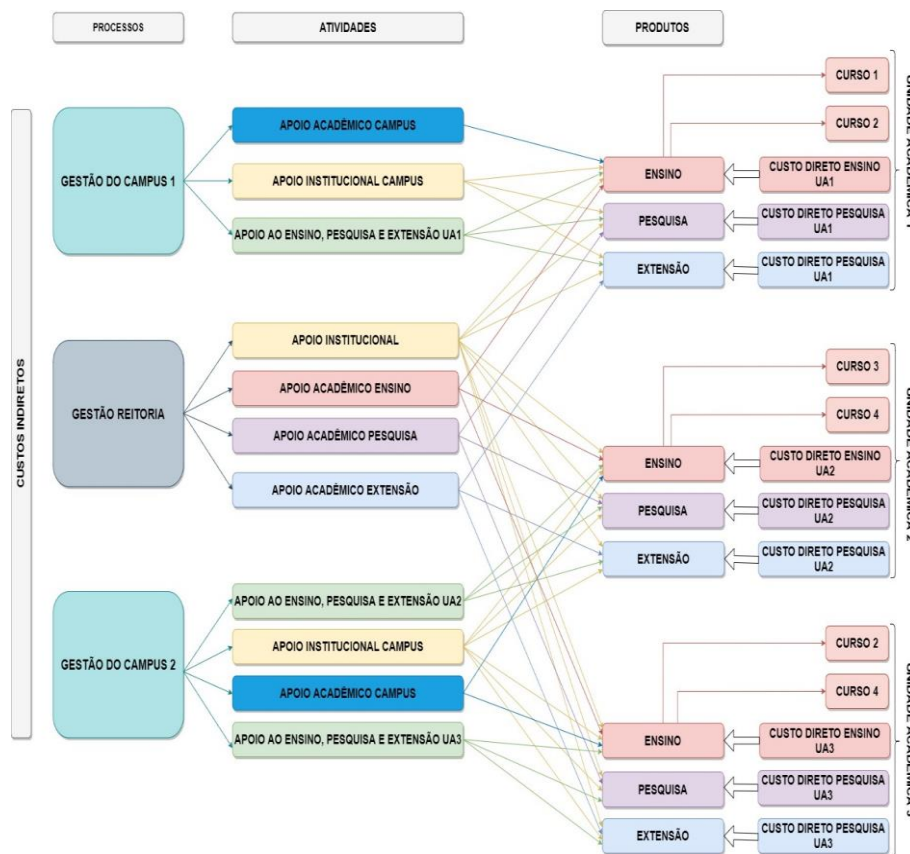
Sobre o uso dos dados, por serem abertos, já processados e divulgados por meio de canais de comunicação do governo, podem ser livremente utilizados, reutilizados e redistribuídos por qualquer pessoa, para projetos da sociedade civil ou integrados em novos produtos, devendo preservar as informações que foram apresentadas na fonte (KLEIN *et al.* 2015). Por usar dados abertos governamentais, a pesquisa conserva as informações conforme sua publicação, reutilizando-as, buscando integrá-las para produzir informações integradas dos sistemas institucionais.

Para definição do modelo, além do conhecimento adquirido no referencial teórico acerca de modelos já implementados e no diagnóstico organizacional, foi imprescindível o conhecimento da pesquisadora em relação a instituição, já que as informações foram coletadas de diversas fontes. Para obter sucesso na aplicação do modelo foi necessário seguir rigorosamente as informações através dos relatórios e regimentos institucionais, a forma oficial do funcionamento da IES e suas instâncias, unidades e atividades. Com o conhecimento institucional, foi traçado o caminho para a apropriação dos custos aos produtos, baseado no método ABC, conforme figura 1.

Após o diagnóstico e estudo do método ABC, evidenciando as estruturas organizacionais e como elas tinham relação com os objetos de custeio, conforme representado no diagrama acima, ficou evidenciado quais relatórios seriam necessários para a execução do modelo. Também foram definidos quais são os itens de custo, ou seja, como o recurso é consumido pelas unidades e atividades. Os itens de custo da IES são: folha de docentes e

técnicos, diárias, auxílios financeiros a estudantes e pesquisadores, serviços de terceiros, veículos, material de consumo, energia elétrica, internet, vigilância e limpeza.

Figura 1: Método ABC para Unemat.



Fonte: Elaboração Própria.

Para obter os quantitativos dos itens de custo para cada unidade e atividade, os dados governamentais utilizados foram:

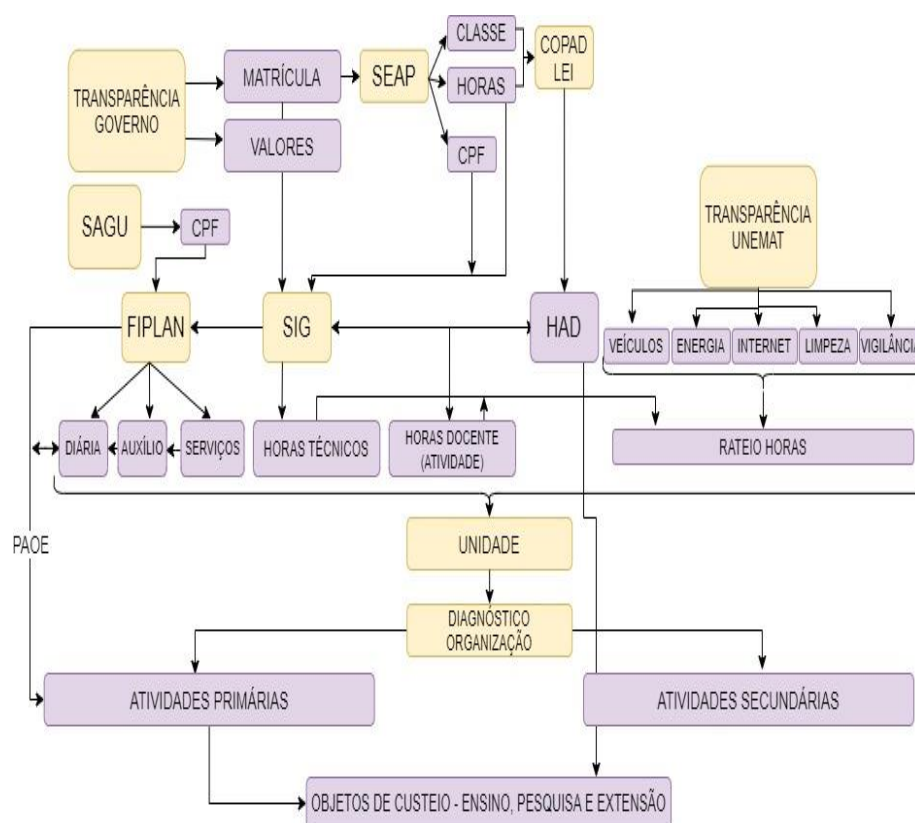
- Dados de Folha de pagamento – Portal Transparência do Governo do Estado de MT, de consulta pública, no link Pessoal e Servidores em Atividade por Órgão;
- Dados de Lotação, regime de trabalho, titulação – relatório sistema SEAP e SIG, complementados com a lotação dos Recursos Humanos dos campus, fornecido pela Unemat de acordo com a solicitação da pesquisadora;
- Diárias, auxílios financeiros e serviços de terceiros – Relatório do sistema Fiplan, alocadas às unidades e atividades por lotação do servidor ou

atividade executada, conforme PAOE do sistema, fornecido Unemat de acordo com a solicitação da pesquisadora;

- Material de consumo – Relatório do sistema SIGPAT, fornecido pela Pró-Reitoria de Administração da Unemat, após pedido específico da pesquisadora;
- Limpeza, vigilância, energia elétrica, telefonia e internet, veículos – disponíveis no Portal da Unemat, de consulta pública, link Unemat em Números;
- Número de acadêmicos, vinculação ao curso – Relatório do sistema SAGU, fornecido pela Unemat, após pedido da pesquisadora;
- Regime de trabalho – Lei do Plano de Carreira e Resolução COPAD (Comissão permanente de avaliação docente).

Os relatórios foram gerados com dados processados no ano de 2019. Dentre eles muita dificuldade foi encontrada para acessar a lotação real da IES, pela ausência deste documento na Pró-Reitoria de Administração. Os servidores realizaram um esforço conjunto e “arrumaram” uma pré-lotação existente no sistema SIG. No entanto, diversas informações equivocadas foram encontradas, necessitando da complementação dos relatórios dos Recursos Humanos dos Campus e, ainda assim, para alguns servidores não listados na lotação, mas constantes na folha de pagamento, foram necessárias outras pesquisas aos dados da instituição para adequação.

Figura 2: Comunicação de Relatórios no Método ABC.



Fonte: Elaboração Própria.

Os demais relatórios não apresentaram complicações, resultando em facilidade para a construção de planilhas de dados digitais e verificação dos recursos destinados às unidades. O esquema de comunicação dos relatórios que sustentaram e tornaram possível a aplicação do método de custeio ABC é demonstrada na figura 2.

O organograma, apresenta a integração realizada entre os dados dos diversos relatórios de sistemas da Unemat durante a aplicação do método, demonstrando o fluxo da informação para, primeiramente, alocar todos os custos às unidades para, ao final do primeiro estágio determinar, classificar e custear as macroatividades da instituição e, ao final do segundo estágio, através do gerenciamento e organização dos dados obtidos, realizar a apropriação direta e indireta dos custos aos produtos.

9 ENCAMINHAMENTOS

Um fator preponderante que merece ser mencionado como encaminhamento é a sugestão que a IES invista em um sistema de gestão de pessoas, imprescindível para uma organização que tem comprometido um percentual tão elevado em folha de pagamento. A ausência de um sistema pode encobrir a subutilização de pessoal, resultando em unidades com

recursos ociosos e outras com ausência para atender a comunidade acadêmica. Uma organização com mais de 2.000 servidores não pode deixar de gerir um recurso tão valioso.

Quanto ao modelo proposto, é preciso ressaltar que é simples e considerou poucas atividades sem relação ao tamanho e complexidade da IES, o que prejudica em parte a visão de melhoramento de processos, dado que foram agrupadas diversas atividades e processos em macroatividades. Para um modelo inicial é válido, mas para uma análise mais detalhada da organização, o modelo pode ser revisado e melhorado, elencando mais atividades e as vinculando a processos institucionais, inclusive os interdepartamentais.

Demonstrada a importância e pertinência de um sistema de apuração de custos, a implementação do modelo é essencial. Quanto a utilização do modelo construído em outras IES deve ser analisada com cautela, pois ele foi elaborado a partir do constructo teórico sobre a metodologia ABC e do diagnóstico institucional, das informações disponíveis e do conhecimento da pesquisadora acerca da organização, útil no sentido de conhecer onde obter os dados e como organizá-los.

10 REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público** – Ano 50, n. 1. Brasília: ENAP, 1999.

ANDRIOLA, Wagner Bandeira. Planejamento Estratégico e Gestão Universitária como atividades oriundas da auto-avaliação de instituições de ensino superior (IES): o exemplo da Universidade Federal do Ceará (UFC). **Revista Iberoamericana de Evaluación Educativa**, Madrid, v. 2, n 2. p. 82-103, 2009a.

ANDRIOLA, Wagner Bandeira. Fatores institucionais associados aos resultados do Exame Nacional de Desempenho Estudantil (ENADE): estudo dos cursos de graduação da Universidade Federal do Ceará (UFC). **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, Madrid, n. 1, p. 22-49, 2009b.

ANDRIOLA, Wagner Bandeira; CAVALCANTE, Luana Ribeiro. Avaliação do raciocínio abstrato em estudantes do ensino médio. **Estudos de Psicologia**, Natal, v. 4, p. 23-37, 1999.

ANDRIOLA, Wagner Bandeira; Mc DONALD, Brendan Coleman. (Org.). **Avaliação: Fiat Lux em Educação**. Fortaleza: Editora da Universidade Federal do Ceará, 2003.

ANDRIOLA, Wagner Bandeira; OLIVEIRA, Karla Roberta Brandão. Autoavaliação institucional na Universidade Federal do Ceará (UFC): meio século de história. **Avaliação: Revista da Avaliação da Educação Superior**, Campinas, v. 20, p. 489-512, 2015.

ANDRIOLA, Wagner Bandeira; SULIANO, Daniele Cirilo. Avaliação dos impactos sociais oriundos da interiorização da Universidade Federal do Ceará (UFC). **Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos**, Brasília, v. 96, n. 243, 282-298, 2015.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade gerencial** - 4. ed.-São Paulo : Atlas, 2015.

BATISTA, André Pereira. *et al.* **Custeio baseado em atividades no serviço público: um estudo de caso na Universidade Federal do Rio de Janeiro**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Florianópolis, 2017.

BUGARIN, Paulo Soares. O princípio constitucional da eficiência: um enfoque doutrinário multidisciplinar. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, nº 87, vol. 32, jan./mar. 2001.

DANTAS, Luiz Antonio de Oliveira *et al.* **Análise do custo-aluno como ferramenta para decisão gerencial em uma Instituição de Ensino Superior pública**. 2018. Dissertação. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018.

DUARTE, Michelle Matilde Trombini. **Modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins: uma ferramenta de apoio à gestão**. 2015. Dissertação. Universidade Federal do Tocantins, Palmas, 2015.

FIGUEIREDO, Sandra; GAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática** – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

HEUSI, Aline Cristina da Silva. **Determinação do cálculo de custo por vaga e matrícula efetiva em universidade pública: um estudo de caso no Centro de Artes da Universidade do Estado de Santa Catarina**. 2014. Dissertação, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: Administrando seus custos para ser mais competitivo**. 2º ed. São Paulo. Futura. 2000.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. O Custeio Baseado em Atividades e sua eficiência em Instituições de Ensino Superior. **IV Colóquio de gestão universitária**, Florianópolis, 2004.

KLEIN, Rodrigo Hickmann; LUCIANO, Edimara Mezzomo; MACADAR, Marie Anne. Grau de transparência de dados abertos governamentais do site dados. rs. gov. br. **Revista Economia & Gestão**, 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida de. *et al.* **Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa**. 2007. Dissertação,

Universidade Federal de Viçosa, 2007. Disponível em: <https://www.locus.ufv.br>, Acesso em 05/07/2020.

MANCEBO, Deise; VALE, Andréa Araujo; MARTINS, Tânia Barbosa. Políticas de expansão da educação superior no Brasil 1995-2010. **Revista brasileira de educação**. v. 20, n. 60, p. 31-50, 2015.

MARTENS, Ana Elizabeth. **Gestão estratégica em universidades**. Dissertação. 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/131375>. Acesso em: 21 ago. 2020.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. - 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2015.

MATIAS, Geórgia Marcelly Gomes. **Informação de custos em instituições públicas de ensino técnico e tecnológico: um instrumento de apoio ao processo de tomada de decisão**. Dissertação, Universidade Estadual Paulista, Guaratinguetá, 2018. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/180639>, Acesso em: 21 ago. 2020.

MAUSS, C. V.; SOUZA, L. C. A gestão de custos como instrumento da eficiência pública no Brasil e em outros países. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo-ReAT**, v. 6, n. 3, p. 595-609, 2015.

MEDEIROS, A L; DUARTE, M S. L. T. Modelo de apuração de custos em Universidades Federais. **Revista Observatório, Palmas**, v. 4, n. 5, 2018.

MEYER JR., V.; LOPES, M. C. Gestión escolar: desafíos y alternativas gerenciales. Visiones de la Educación, **Concepción**, Chile, n. 13, p. 55-65, 2008.

MULLER, Claudio Jose. **Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistemas de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos (MEIO-Modelo de Estratégia, Indicadores e Operações)**. 2003. Tese – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/3463>, Acesso em: 21 ago. 2020.

QUEIROZ, Jamerson Viegas; QUEIROZ, Fernanda Cristina Barbosa Pereira; HÉKIS, Hélio Roberto. Gestão estratégica e financeira das Instituições de ensino superior: um estudo de caso. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, v. 3, n. 5, p. 98-117, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PETER, Maria da Glória Arrais. **Controladoria na Administração Pública: Um estudo fundamentado no Activity Based Costing**. 1. ed. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

REINERT, Clio. **Metodologia para apuração de custos nas IFES Brasileiras**. Dissertação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis - SC, 2005. Disponível em: <http://repositorio.ufsc.br>, Acesso em: 21 ago. 2020.

SILVA, Elizabete Ribeiro Sanches, *et al.* Custeio baseado em atividades: uma proposta do seu uso no contexto de uma Universidade Federal de Minas Gerais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2016, Porto de Galinhas. **Anais...** Porto de Galinhas, 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/archive>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel** – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

TOFFLER, Alvin. Terceira onda é uma realidade irreversível. **Jornal O Estado de São Paulo. São Paulo**, v. 9, n. 07, 2000.

VEIGA, Windsor Espenser; SANTOS, Fernando de Almeida. **Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria** – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016