

FACULDADE NOVOS HORIZONTES

Programa de Pós-graduação em Administração

Mestrado

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES APLICADO A UMA INSTITUIÇÃO
DE ENSINO SUPERIOR**

Paulo Vicente Coelho de Almeida

**Belo Horizonte
2010**

Paulo Vicente Coelho de Almeida

**CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES APLICADO A UMA INSTITUIÇÃO
DE ENSINO SUPERIOR**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Alfredo Alves de Oliveira Melo

Linha de pesquisa: Tecnologias de gestão e competitividade

Área de concentração: Organização e Estratégia

Belo Horizonte
2010

Almeida, Paulo Vicente Coelho de
A447c Custeio baseado em atividades aplicado a uma instituição
de ensino superior / Paulo Vicente Coelho de Almeida – Belo
Horizonte: FNH, 2010.
118 f.

Orientadora: Prof. Alfredo Alves de Oliveira Melo
Dissertação (mestrado) – Faculdade Novos Horizontes,
Programa de Pós-graduação em Administração

1. Contabilidade de custos. 2. Custeio baseado em
atividades. 3. Universidades - Custos. I. Alfredo Alves de
Oliveira Melo. II. Faculdade Novos Horizontes, Programa
de Pós-graduação em Administração. III. Título

CDD: 657.42



Faculdade Novos Horizontes
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO
DA FACULDADE NOVOS HORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **PAULO VICENTE COELHO DE ALMEIDA**
Matrícula: 770199

LINHA DE PESQUISA: Tecnologia de Gestão e Competitividade

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo

TÍTULO: **CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES APLICADO A UMA INSTITUIÇÃO
DE ENSINO SUPERIOR.**

DATA: 18/05/2010

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo
ORIENTADORA (Faculdade Novos Horizontes)

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva
(Faculdade Novos Horizontes)

Prof. Dr. Antônio Arthur de Souza
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Declaro ter procedido à revisão da dissertação de mestrado, área de concentração "Organização e Estratégia", de autoria de Paulo Vicente Coelho de Almeida, sob a orientação do Professor Doutor Alfredo Alves de Oliveira Melo, apresentada ao Programa de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, intitulada: "CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES APLICADO A UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR, contendo 119 páginas.

Dados da revisão:

- Correção gramatical
- Adequação do vocabulário
- Inteligibilidade do texto

Início: 16/3/2010 / Término: 19/3/2010

Belo Horizonte, 19 de março de 2010.


Afonso Celso Gomes
Revisor

Registro LP9602853/DEMEC/MG
Universidade Federal de Minas Gerais

À minha mãe e a todos aqueles que contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing*), ou ABC, constitui-se em uma proposta apresentada no final dos anos de 1980 como alternativa aos sistemas tradicionais de custos, principalmente ao custeio por absorção, que se revela deficiente diante das necessidades das organizações por informações. O mercado evolui constantemente, a concorrência se torna mais acirrada e globalizada e os custos indiretos crescem constantemente, devido à disseminação das novas tecnologias por toda organização. Neste cenário torna-se necessário qualificar os instrumentos gerenciais, para dar suporte ao processo decisório nas organizações. As instituições de ensino superior (IES), inseridas nesse quadro econômico, são compelidas a modernizar os métodos de produção de informações para a tomada de decisões, de modo a assegurarem sua sobrevivência. O objetivo desse trabalho é desenvolver os elementos fundamentais para o desenvolvimento de um modelo ABC aplicável às IES. Este trabalho é um estudo de caso, descritivo, com abordagem qualitativa. 20 entrevistas foram realizadas com os responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos na organização pesquisada, visando colher informações sobre atividades desempenhadas e sobre os direcionadores de custos e de consumo de atividades. Como resultado da pesquisa, verificou-se que é possível desenvolver o modelo de custeio ABC e aplicá-lo em IES. As atividades e os direcionadores são descritos de forma clara e hierarquizada. Os direcionadores, nos dois níveis, são identificados como de quantificação factível na operação da IES. Portanto, as informações operacionais obtidas estão adequadas à estruturação do modelo de custos ABC. Em relação à IES estudada, foi possível verificar que sua estrutura acadêmica e administrativa está adequada para a implantação do custeio ABC. O detalhamento das atividades, dos direcionadores de custos e do consumo de atividades estão adequados à estrutura conceitual do ABC. O que não existe é estrutura informacional para quantificar os direcionadores, nos dois níveis, o que seria possível com a reestruturação do sistema de informações. Um avanço nos estudos nesta direção levaria à análise e aplicação do ABC focado nos tempos (*Time-driven-Activity-Based Costing*) em IES.

Palavras-chave: Custos; Métodos de custeio; Custeio baseado em atividades; Direcionadores.

ABSTRACT

The Activity-Based Costing, ABC, is a proposal presented in the end of the years 1980, as an alternative to the traditional systems of costs, mainly to the costing for absorption. That costing method is deficient due to the needs of information of the organizations. The market constantly develops, the competition becomes more demanding and worldwide, the indirect costs constantly grow, due to spread of the new technology for all organization, the need to qualify the managerial instruments, to give support to the process determined in the organizations, became important. And the higher education institutions, IES, inserted in that process, in that economical picture, they are compelled to modernize the methods of production of information for taking decisions, for us to assure his/her survival. The aim of that work is to establish the fundamental elements for the development of a model applicable ABC in IES. That work is a study of case, descriptive, with quantitative and qualitative approach. With base in questionnaire, taken to the interviews to the responsible for the departments that absorb indirect costs in the researched organization, in the total of 20 interviews, seeking to pick information about carried out activities, directors, of costs and of the consumption of activities, to adapt them to the conceptual context of ABC. As a result of the research it was verified that it is possible to develop the method of the costing ABC and to apply him/it in IES. The activities and directors are described in a clear and hierarchically way. The directors, in the two levels, are identified and of feasible quantification in the operational structure of IES. Therefore the obtained operational information are adapted to the structuring of the costing method ABC, important support for administration of the institutions. But in relation to the studied IES, it was possible to verify that the academic and administrative structuring is adapted for the implantation of the costing ABC. The detailment of the activities, directors of costs and of the consumption of activities they are adapted to the conceptual structure of ABC. The one that doesn't exist is structure informacional to quantify the directors, in the two levels. What would be possible with the restructuring of the system of information. A progress in the studies in this direction would take to it analyzes her and application of the costing based on activities and time (Team-driven-Activity-Based Costing) in IES.

Keywords: Costs. Costing methods. Activity-Based Costing. Activities. Directors.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABC – Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Cousting*)
- BSC – Balanced Scorecard
- CIF – Custos Indiretos de Fabricação
- DCTF – Declaração de Créditos e Débitos dos Tributos Federais
- DES – Declaração Eletrônica de Serviços
- DIPJ – Declaração de Impostos - Pessoa Jurídica
- DIRF – Declaração de Impostos Retidos na Fonte
- EAD – Educação a Distância
- ENAD – Exame Nacional de Cursos
- EVA – Valor Econômico Adicionado – *Economic Value Added*
- FIES – Financiamento Educacional
- IES – Instituições de Ensino Superior
- IESP – Instituições de Ensino Superior Privado
- INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
- JIT – Just In Time
- LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação
- MEC – Ministério da Educação
- MOD – Mão de Obra Direta
- MOI – Mão de Obra Indireta
- MVA – Valor de Mercado Agregado – *Market Value Sdded*
- PPCP – Planejamento, Programação e Controle da Produção
- PRO UNI – Programa Universidade Para Todos
- REUNI – Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
- TQC – Qualidade Total
- TQM – Total Quality Management
- TDABC – Time-Driven Activity-Based Costing

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O ABC e o processo de mudanças.....	30
Figura 2 – Esquema básico do ABC	38
Figura 3 – Primeira versão do ABC.....	39
Figura 4 – Segunda versão do ABC: visão econômica e de custeio.....	40
Figura 5 – Processos operacionais: agrupamentos de processos de negócios	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Crescimento dos CIF	29
---------------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Direcionadores de recursos para as atividades	43
Quadro 2 – Direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio	44
Quadro 3 – Dicionário de atividades	80
Quadro 4 – Direcionadores de custos.....	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Identificação dos centros de custos das atividades e processos operacionais.....	70
Tabela 2 – Tempo de dedicação nas atividades.....	82
Tabela 3 – Custos e despesas totais – Resultado operacional de junho 2009.....	87
Tabela 4 – Custo total das atividades.	88
Tabela 5 – Direcionadores de consumo das atividades para os objetos de custeio.....	90
Tabela 6 – Índice aluno-turma	93
Tabela 7 – Custo das atividades consumidas no curso de administração.....	95
Tabela 8 – Cálculo dos custos diretos por turma em toda instituição	96
Tabela 9 – Custos diretos nos cursos de administração.....	97
Tabela 10 – Apuração dos custos totais nas turmas de administração	98

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1. 1 Tema da Pesquisa	12
1. 2 Justificativa.....	15
1. 3 Problema de pesquisa.....	21
1.4 Objetivos	22
1.4.1 Objetivo geral	22
1.4.2 Objetivos específicos	22
1.5 Estrutura da pesquisa	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 Introdução	23
2.2 Os Métodos tradicionais de custeio	24
2.3 O processo de mudança para o ABC.....	28
2.4 Conceito de atividade.....	31
2.5 A dinâmica do processo relativo às atividades.....	33
2.6 Fundamentos e funcionalidade do sistema ABC	35
2.7 As duas versões do ABC	38
2.8 Direcionadores de custos (<i>cost drivers</i>)	41
2.9 Implantação o ABC	45
2.10 ABC em serviços e comércio	50
2.11 Custos ABC aplicados às IES	51
2.12 Análise crítica do ABC.....	56
3 METODOLOGIA	61
3.1 Caracterização da pesquisa	61
3.2 A pesquisa e a coleta de dados	63
3.3 Roteiro da entrevista	65
3.4 Procedimentos metodológicos para a implantação do ABC	66
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	69
4.1 Identificação dos objetos de custeio	70
4.2 Identificação do processo operacional	70
4.3 Identificação das atividades de cada departamento.	73
4.3.1 Dicionário de atividades	73
4.4 Identificação dos direcionadores de custos para as atividades	80
4.5 Cálculo do custo das atividades.....	86
4.6 Identificação dos direcionadores de atividades para os objetos de custeio.....	90
4.6.1 Direcionadores do consumo de atividades para os objetos de custeio.....	90
4.6.2 Cálculo dos direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio	93
4.7 Apuração dos custos dos objetos de custeio	95
4.7.1 Apuração dos custos indiretos	95
4.7.2 Apuração dos custos diretos	96
4.7.3 Apuração do custo total: turma e aluno-turma	98

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	99
5.1 A viabilidade da implantação do ABC em IES	99
5.2 A aplicação do modelo para outras instituições de ensino	101
5.3 Procedimentos em relação à IES pesquisada	104
5.4 Contribuição acadêmica e seqüência dos estudos	105
REFERÊNCIAS	107
APÊNDICES	116
Apêndice A – Roteiro de entrevistas na instituição pesquisada	116

1 INTRODUÇÃO

1. 1 Tema da Pesquisa

As Instituições de Ensino Superior (IES), como qualquer outra organização, necessitam de instrumentação técnica e operacional para que se fundamentem adequadamente no processo de gestão e tomada de decisões (MAUAD, 2001; MACHADO, 2003; KRAEMER, 2005; SOARES JÚNIOR, 2005 ROESCH, 2006; ÁVILA e MARQUES, 2008).

A complexidade da gestão das IES e o acirramento da concorrência constituem situações que justificam a modernização de seu sistema informacional. A utilização de modernos sistemas gerenciais e a necessidade de abertura de departamentos, como informática, marketing e relações com o mercado, e modernização de outros, como secretaria, biblioteca, coordenações pedagógicas, dentre outros fatores, elevaram os custos indiretos, criando um ambiente propício para a modernização dos processos de gestão (KRAEMER, 2005; BERSSANETI, 2006; VOESE, 2007).

As IES privadas passaram a absorver um fluxo significativo da demanda do setor de educação superior. Voese (2007) ressalta o relatório do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais de 2003, que revela que em 2002 as IES públicas absorveram menos de 20% das matrículas no ensino superior. Portanto, as IES privadas absorveram mais de 80% dessa demanda. Isso ressalta a importância do segmento privado nesse mercado.

Diante do acirramento da concorrência, a oferta de vagas acima da demanda e da necessidade de qualificar o fluxo informacional para adequar-se ao processo decisório, tornou-se imperativo nesse segmento de ensino modernizar o processo de gestão, para manter a sobrevivência e o retorno sobre o investimento. É nesse contexto que se insere o custeio baseado em atividades (*Activity based costing*), ou ABC, como importante ferramenta de gestão e de tomada de decisões, partindo de um conhecimento mais aprofundado dos processos e fluxos operacionais

(VOESE, 2007). Conforme Voese (2007), se as IES não modernizarem os processos decisórios, tornando-os menos burocráticos, morosos e com menos desperdícios de recursos, perderão competitividade e terão constante redução na lucratividade. Voese (2007, p. 52) reafirma essa necessidade: “[...] para as IESs manterem-se competitivas e com a lucratividade desejada, torna-se necessário disponibilizar para os gestores ferramentas que os auxiliem em seu processo decisório, por meio da geração de informações relevantes e oportunas sobre os seus processos de Gestão [...]”

A dinâmica atual do mercado e das organizações impõe mudanças estruturais para que estas se mantenham qualificando os desempenhos. As instituições empresariais em geral são organismos vivos, dinâmicos, que interagem constantemente com os ambientes internos e externos, em rápidas mutações. Isso impõe às organizações adequações fundamentais e urgentes para se manterem modernas, dinâmicas, competitivas e rentáveis (OLIVEIRA, 2000; MAGALHÃES e LUNKES, 2000; OLIVEIRA, 2001; D’ASCENÇÃO, 2001; DRUCKER, 2002). Neste contexto, a gestão de custos é um dos principais instrumentos organizacionais no processo decisório, tanto de curto como de longo prazo. O ABC se insere nesse contexto como uma ferramenta moderna de gestão (HANSEN e MOWEN 2003; HORNGREEN, DATAR, e FOSTER, 2006; GARRINSON, NOREEN, BREWER, 2007; ATKINSON, *et al*, 2008).

Além da gestão de custos, a criação de produtos e serviços, tanto pelas IES como pelo mercado em geral, a concentração das empresas, a modernização de sistemas de produção e gerenciais, a abertura de mercados, a inserção de novos consumidores no mercado, o aparecimento de novas tecnologias e as preocupações ambientais e ecológicas impõem às organizações constantes atualizações, movimentos dinâmicos e interação com o mercado (KOTLER, 2000). Não importa se pequenas ou grandes, todas as empresas estão inseridas no mesmo ambiente social, cultural, político e econômico, e neste contexto devem estar sempre atentas às constantes mudanças tecnológicas gerenciais para adequarem-se a este universo (KOTLER, 2000; TAVARES, 2000; SANTOS, 2005; FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2006; CATELLI, 2007; BARRETO, 2008). Para que as empresas estejam inseridas nesse contexto, é necessário que estejam se modernizando,

buscando alternativas e qualificando continuamente os desempenhos, com aumento de produtividade e qualidade, a participação em novos mercados e o oferecimento de novos produtos e serviços, aperfeiçoando-se sempre e eliminando desperdícios. “A filosofia de excelência das empresas conta com dois princípios fundamentais: contínuo aperfeiçoamento e eliminação de desperdícios” (HUGE¹, 1988, citado por NAKAGAWA, 1991, p. 24). Nakagawa (1991), a partir desses princípios mostra os três pilares que constituem a filosofia da excelência empresarial, ou seja: fazer as coisas corretas na primeira vez; rápida preparação de máquinas e células de produção; e envolvimento das pessoas. Verifica-se, portanto, uma dinâmica própria de desenvolvimento na estrutura operacional e gerencial, um novo ambiente de produção que as organizações devem estar continuamente acompanhando.

Este novo ambiente de produção impôs à organização a necessidade de se modernizar não apenas em relação à forma de produzir, mas também à apuração, análise e tomada de decisões na gestão de custos (COLMANETTI, 2001; DOMINGOS e MORGAN, 2005; BOTELHO, 2006). Cogan (1999, p. 50) reafirma a ideia da mudança do ambiente de produção: “O rápido e grande avanço no ambiente de produção, por meio de novas estratégias de manufatura, impôs mudanças profundas na forma de se produzir”.

Modernizar os processos gerenciais e o ambiente de produção porém é suficiente; é necessário também aplicar na gestão de custos conceitos gerenciais mais modernos, e o ABC responde a essa necessidade, na medida em que substitui os sistemas tradicionais, principalmente o custeio por absorção, método desenvolvido na década de 1920 para atender às necessidades de informações de custos, mas que atualmente não atende às necessidades gerenciais (KAPLAN e 1998 COOPER). Para Nakagawa (2008), o ABC, mesmo não sendo uma proposta nova, vem-se mostrando alternativa aos sistemas tradicionais de apuração de custos, que não atendem mais às necessidades das organizações no aspecto informacional em relação à competitividade e aos aspectos ligados a seu desempenho e economia.

Há de se considerar em relação à gestão de custos uma mudança no perfil dos

¹ HUGE, Ernest C. **The Sprit of Manufaturing Excellence**. Boston: Dow Jones Irwin.1988.

gastos, com o aumento dos custos indiretos em relação aos custos diretos, devido ao desenvolvimento e implantação de novas tecnologias em todas as áreas da organização. Conforme afirma Nakagawa (1994, p. 32), “[...] como sistemas de planejamento e controle computadorizados, incorporados ou não às máquinas, sistemas JIT (*Just in time*), TQM (*Total Quality Management*) [...]”. Diante do crescimento dos custos indiretos, inviabilizou-se a análise da margem de contribuição, fundamento do custeio variável ou direto, sendo necessário buscar alternativas que qualifiquem a análise de desempenho. Portanto, o ABC se viabilizou devido ao novo contexto da competição global e à necessidade de novo fluxo de análise informacional para análise de desempenhos (NAKAGAWA, 2008).

Nesse contexto de transformações e do surgimento de novas tecnologias gerencias, em um processo de mudança do foco organizacional, buscando qualidade no atendimento ao cliente, voltando-se para o mercado com atenção à competitividade global, funcionado de forma sistêmica com maior produtividade, eliminando desperdícios e, conseqüentemente, qualificando os desempenhos da organização é que se insere o ABC, adequando-se, portanto, às novas exigências do mercado globalizado. As IES, inseridas neste contexto, precisam modernizar o sistema informacional que sustentam o processo decisório, a fim de enfrentarem os desafios do século XXI.

1. 2 Justificativa

O acirramento da concorrência e a inversão da relação da demanda e oferta, levaram as IES a atuarem mais agressivamente, no conceito comercial e a dedicarem mais atenção à gestão de custos, uma vez que, com o crescimento dos custos indiretos, a análise da margem de contribuição (resultado propiciado pela dedução dos custos variáveis das receitas) caiu sensivelmente em relação a sua importância, levando as organizações prestarem mais atenção à composição de custos. O acirramento da concorrência, levando à necessidade do aumento da qualidade e da produtividade, desenhou o novo cenário do mercado educacional superior, propiciando às instituições a necessidade de se profissionalizarem e de se

qualificarem quanto a prestação de serviços de ensino superior, observando a gestão de custos (KRAEMER, 2005; KOTLER, 2000; FROSSARD, 2003; GUERREIRO, 2002; NÉLO, 2008).

Apresentam-se a seguir os dados relativos à década atual, que mostram a evolução da demanda e da oferta no ensino superior no Brasil, deixando claro o crescimento da oferta acima da demanda e a necessidade da estruturação de um sistema informacional para a gestão de custos e a análise de desempenho mais qualificado do que os sistemas tradicionais.

Conforme dados do Censo de 2005, realizado pelo Ministério da educação e Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (BRASIL, 2006), em 2005 houve significativo aumento do número de IES em relação a 2003, passando de 1.652 para 2.165, ou seja, 31,05% no período. Em 2005, 20.407 cursos, com 305.960 docentes e 4.453.156 alunos matriculados. Considerando apenas o crescimento no período, há um aumento da oferta de vagas no ensino superior no Brasil, sinalizando o acirramento da concorrência no setor.

O Censo da Educação Superior de 2006 (BRASIL, 2007), comparativamente a 2005, apresenta um grande crescimento nos cursos de educação a distância (EAD). Entre 2003 e 2006, foi de 571% em número de cursos e de 315% no número de matrículas. Em 2005, os alunos de EAD representavam 2,6% do total de alunos e em 2006 a participação deste grupo totalizava 4,4%.

Analisando a graduação tecnológica e o bacharelado em 2006, em relação ao ano anterior, o aumento foi a seguinte:

- a) Graduação tecnológica: 34,3% no número dos alunos;
- b) Bacharelado: 8,3% em número de cursos e 5% em número de matrículas.

Nas IES públicas, segundo Machado (2008), apenas nas universidades federais o aumento das vagas entre 2003 e 2009 foi de 100,88%, passando de 113 mil para 227 mil vagas. Segundo o ministro da Educação, Fernando Haddad, (Machado, 2008) se considerar o Programa Universidade para Todos (PRO UNI). programa do

Governo Federal que ofertará 156 mil vagas para estudantes de baixa renda em universidades privadas em 2009, o número de vagas atendidas pelas universidades e programas do Governo Federal totalizam mais de 383 mil vagas, refletindo crescimento mínimo de 239%.

Machado (2008) confirma que o crescimento das instituições nas Universidades Federais entre 2002 e 2008 foi de 28%, passando de 43 para 55. Com a implantação do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) o ministro Fernando Haddad, segundo Machado (2008), informa que será oferecido em 2009 o dobro de vagas de ingressantes em relação a 2002.

Observa-se nas universidades federais crescimento significativo e rápido nas vagas oferecidas, da mesma forma que nas instituições privadas, refletindo significativo aumento da concorrência.

O Censo de 2009 do Ministério da Educação e Cultura (MEC) demonstra essa situação. Contemplando dados no período entre 2002 a 2008, demonstra, de forma ampla, o crescimento da oferta de vagas, superando a demanda, principalmente nas IES privadas. Segundo dados do INEP/MEC (2009), em 2002 eram oferecidas 1.773.087 vagas nas IES, tanto públicas como privadas. Em 2008, eram oferecidas 2.985.137, apontando um crescimento de 68,36% no período. Já o número de ingressantes nas IES no Brasil em 2002 era de 1.205.140. Em 2008, os ingressantes eram de 1.505.509, mostrando variação positiva de 24,92%. Portanto o resultado positivo do crescimento das vagas em relação aos ingressantes foi de 34,77%. Esse fato leva a um aumento crescente da ociosidade nas IES. Em 2002, a ociosidade de vagas era de 587.947 vagas e em 2008, de 1.479.318, apontando uma variação de 51,61%. E essa ociosidade, 1.442.593, ou seja, 97,52% está nas IES privadas. Nesse cenário, houve aumento da concorrência e maior exigência da qualidade dos cursos ofertados. Essa ampliação da concorrência tornou-se um dos fatores fundamentais para implantação do ABC, já que a qualificação do processo informacional tornou-se básico no processo de gestão e decisório nas IES.

A relevância do tema sustenta-se nas transformações vividas pelo mercado econômico, fundamentado em três pilares: aumento dos custos indiretos em função

do crescimento tecnológico e do acirramento da competitividade; necessidade de diferenciação dos produtos e serviços; e, conseqüentemente a necessidade da qualificação informacional, dando suporte ao processo decisório. As IES inseridas neste processo precisam qualificar o processo informacional, de forma a enfrentar a competitividade e tomar decisões bem fundamentadas, a fim de alavancar e melhorar os resultados operacionais.

A partir da década de 1980, o crescimento dos custos indiretos (aqueles em que o consumo no produto/serviço não é individualizado), devido ao avanço da tecnologia e dos processos técnicos, tornou-se significativo, superando inclusive os custos diretos (aqueles custos cujo consumo é individualizado nos produtos/serviços). Alguns setores da atividade econômica (todos os departamentos da empresas passam a utilizar processos tecnológicos mais avançados), tornou-se inviável no campo gerencial o custeio variável. Neste método não utiliza rateios dos custos indiretos, lança nos produtos e serviços apenas custos e despesas variáveis, que, deduzidos das receitas, permite-se calcular a margem de contribuição, fundamento da análise de desempenho neste método. Kaplan e Anderson (2007, p. 4) confirmam a ideia de que o crescimento dos custos indiretos, devido à automação e à informatização, inviabilizou os métodos de custeio tradicionais: “[...] eficiências da automação e da engenharia industrial, a porcentagem dos custos totais representada pelas alocações, um tanto arbitrarias, das despesas indiretas aumentavam continuamente ao longo do século XX”.

Como os sistemas tradicionais tornaram-se inviáveis, o ABC ressurgiu como alternativa para o gerenciamento de custos e a análise de desempenhos. Ressaltam Dubois, Kulpa e Souza (2008, p.162): “O ABC muda a perspectiva sob a qual os custos indiretos são vistos pela administração: sua necessidade ou não e sua ligação com os objetivos específicos do processo produtivo”.

Conforme Nakagawa (2008), a competitividade global é um dos fatores que despertarão as empresas brasileiras para o ABC. A implantação deste método nas organizações, portanto, está relacionada às novas formas de competitividade global. Ou seja, o acirramento da competitividade torna-se o mote fundamental dessa mudança. Além disso, por sua ampla abrangência, profundidade e fundamentação

técnica, no conhecimento estrutural e funcional da organização, propicia o fluxo informacional para o processo decisório. O ABC torna-se um dos pilares do conhecimento para a implantação de projetos corporativos, como a reengenharia de processos e a qualidade total (CAMPOS, 1992; HAMER E CHAMPY, 1994).

Geishecker (1997, p. 18) considera três princípios fundamentais para o ABC: “[...] três elementos – informação, racionalização e orientação para o mercado – representavam as vantagens competitivas que podem ser proporcionadas pela adoção do assim chamado custeio baseado em atividades [...]”.

Diante da necessidade das organizações de se inserirem na competitividade global, na busca por produtividade, qualidade no atendimento ao cliente interno e externo, diferenciação dos produtos e serviços, aperfeiçoamento contínuo (*kaizen*), eliminação de desperdícios e visão sistêmica da organização, tornou-se necessário criar um ambiente adequado para o ressurgimento do ABC (CHING, 1997; BOISVERT, 1999; SILVESTRE, 2002).

Nas IES, surgiram esses mesmos elementos, ou seja: aumento da concorrência e aumento dos custos, já que, segundo dados de Inep/MEC, 2001, em 1990 35% dos professores tinham mestrado ou doutorado; em 1996, 41%; em 1999, para 49%; e em 2000, 51%.. Como a remuneração está relacionada à titulação, quanto maior a titulação maior a remuneração, refletindo, em princípio, em aumento dos custos operacionais. Apesar de esses custos se classificarem como diretos, cujo consumo é identificado nos objetos de custeio, apontam na direção de uma elevação geral dos custos das IES.

As novas necessidades das IES são contempladas no ABC, que tem como principais objetivos de estudos, tendo sido estimulado pela competitividade global, a necessidade na qualidade na prestação dos serviços, a busca de maior produtividade e a gestão do conjunto das atividades. Como consequência, tudo isso propicia o acompanhamento mais preciso da composição de custos, eliminando desperdícios, com contínuo aperfeiçoamento e acompanhamento dos desempenhos da organização, refletindo em assim conquistas de espaços mercadológicos, oferecendo serviços de qualidade (MACHADO, 2003; KRAEMER, 2005; VOESE, 2007; ÁVILA e MARQUES, 2008).

Como o quadro descrito ocorre nas IES, envolvendo a relação entre o aumento da concorrência, o aumento da oferta acima da demanda e o aumento de custos, justifica-se o estudo do ABC em Instituições de Ensino Superior para a qualificação do processo informacional que suportará o processo decisório, já que o ABC propicia maior equacionamento de custos pela segregação da organização em atividades e conhecimento mais profundo dos fluxos operacionais, além de maior excelência no enfrentamento da concorrência, procurando, assim, qualificar de forma positiva os desempenhos (MAUAD, 2001; SOARES JÚNIOR, 2005; BERSSANETI, 2006).

O ambiente atual vivido pelas IES no Brasil constitui campo adequado ao estudo e implantação do ABC. Ou seja:

- a) Ambiente altamente competitivo. Barreto (2008, p. 2) confirma: “A globalização da economia e a mundialização da sociedade têm motivado transformações gerenciais essenciais no cotidiano das organizações”;
- b) Busca pela qualidade na gestão dos serviços prestados;
- c) *Kaisen* (aperfeiçoamento contínuo);
- d) Necessidade de conhecimento detalhado do processo operacional, de forma a verificar gargalos e pontos de estrangulamento, além de gerir os custos, eliminando atividades que não agregam valor;
- e) Definição do desenho dos produtos, projetos e serviços em consonância com o mercado, mix de produtos;
- f) *Pricing* (formação de preços);
- g) Gestão voltada para qualidade no atendimento ao cliente e voltada para melhorar continuamente os desempenhos.

As IES, como empresas não industriais constituem importante campo de análise e pesquisa dos direcionadores e da formação de custos no sistema ABC. São prestadoras de serviços e, de maneira geral, inexistem estoques para a produção ou comercialização para serem controlados. A prestação de serviços de ensino requer cuidados especiais para a definição das atividades e o estudo dos direcionadores que levarão custos para as atividades e os direcionadores que levarão o consumo das atividades para as turmas e alunos, unidades de custeio em escolas. Diante de

tais argumentos, o estudo a ser desenvolvido se justifica e se apresenta de forma adequada a um aprofundamento no campo acadêmico.

1. 3 Problema de pesquisa

Pretendeu-se com a elaboração desta pesquisa desenvolver um modelo que mostre como se determinam as direcionadores e as atividades dos serviços prestados no método de custeio baseado em atividades (ABC) aplicável às IES. Secundariamente, pretende-se desenvolver os cálculos do custeamento das atividades, direcionadores e objetos de custeio. O ABC, mais adaptável ao novo contexto tecnológico das empresas na atualidade, apesar de ser estudado com maior profundidade nas empresas industriais, demanda estudos em prestadores de serviços e, especificamente, em IES, uma vez que o ambiente e as condições são adequadas, mostrando-se útil ao processo de gestão e de tomada de decisões. Definir as atividades relacionadas à operação, principalmente os departamentos que absorvem custos indiretos, como as Coordenações, Pesquisa, Serviço de ensino, Secretaria, jurídico, Informática, Bibliotecas e Financeiro, é o ponto de partida da pesquisa.

Seja pelas condições objetivas (concorrência, necessidade informacional, necessidade de crescente qualidade, etc) ou pelas condições operacionais (processo, e produção de informações), o problema de pesquisa pode ser assim formulado:

É possível aplicar o custeio baseado em atividades em instituições de ensino superior?

Portanto, o estudo de um modelo para a implantação do ABC em IES, tendo como base de estudo uma instituição específica, com todas as variáveis envolvidas, é o foco desta pesquisa.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo geral

Desenvolver um modelo do método de custeio baseado em atividades (ABC) para aplicação às Instituições de Ensino Superior, focado em uma instituição específica da região metropolitana de Belo Horizonte.

1.4.2 Objetivos específicos

- a) Descrever as atividades relacionadas ao processo operacional em Instituições de Ensino Superior privadas (IESp);
- b) Identificar os direcionadores de custos para as atividades em Instituições de Ensino Superior privadas;
- c) Identificar os direcionadores que apontam o consumo das atividades aos objetos de custo em Instituições de Ensino Superior;
- d) Desenvolver um modelo do ABC em Instituições de Ensino Superior privada da região metropolitana de Belo Horizonte.
- e) Discutir as possíveis dificuldades a serem enfrentadas pelas IES, que desejam aplicar o ABC.

1.5 Estrutura da pesquisa

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. Nesta introdução, primeiro capítulo, apresentam-se os conceitos iniciais, a importância do estudo, a justificativa, o problema de pesquisa e os objetivos para sua realização. O segundo capítulo, em que se apresenta a fundamentação teórica, aprofunda na conceituação, evolução, versões e processo de implantação, ABC em IES. No terceiro capítulo, desenvolve-se metodologia da pesquisa. No quarto capítulo, procede-se à apresentação e análise dos resultados. No quinto capítulo, formulou-se considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Introdução

Nas décadas de 1960, 1970, e 1980 havia pouca oferta de vagas em IES. A demanda era superior à oferta. Dessa forma não havia a preocupação maior com relação à questão de custos, já que ao preço oferecido havia demanda (MACHADO, 2003; KRAEMER, 2005; SOARES JÚNIOR, 2005; ÁVILA e MARQUES, 2008;). Isso é entendido em economia como produto de demanda inelástica; ou seja, a incidência de aumento de preços pouco reduziria a demanda, ou reduziria em percentual menor do que o aumento dos preços. Situações em que o aumento de preços em nada afetasse a demanda caracterizam como demanda perfeitamente inelástica (FERGUSON, 1980; MANSFIELD, 1982; BILAS, 1983). Com o desenvolvimento do ensino superior no Brasil, a ampliação da oferta ao longo dos anos e a abertura de um grande número de instituições, ocorreu uma inversão do processo, sendo que a oferta superou a demanda, gerando a necessidade de acompanhar com precisão os custos e monitorar constantemente os resultados (KOTLER, 2000; KRAEMER, 2005).

O ABC não é uma ideia nova. Há registros de sua utilização no século XIX, no início dos anos de 1900 e na década de 1960 (NAKAGAWA, 2008). A retomada de seus estudos na década de 1980 resultou da verificação da inadequação dos métodos de custeio existentes até então, chamados de “tradicionais”, conforme afirma Nakagawa (2008). Existem dois fatores fundamentais para a reimplantação do ABC nas empresas (COGAN, 1994; NAKAGAWA, 2008):

- a) O crescimento dos custos e das despesas fixas ou indiretas (CIF) que não variam em função do volume de produção e que são levadas ao resultado, não sendo lançados aos produtos e serviços, tornou o método de custeio direto ou variável um dos métodos ditos tradicionais, (sistema que distribui nos produtos e serviços apenas os custos e despesas variáveis, aqueles

que crescem ou decrescem em função do volume de produção e vendas) inadequado ao processo decisório.

- b) Para fazer frente à nova competitividade global, à exigência de maior qualidade e às necessidades informacionais da organização. Além disso, diante da complexidade assumida pelo mercado econômico e pela diversificação de produtos, serviços e processos, o método de custeio tradicional, desenvolvido no início do século passado o custeio por absorção (método que utiliza rateios dos custos indiretos nos produtos e serviços; custos cujo consumo não é quantificado de forma individualizada nos produtos e serviços) - tornou-se inadequado às exigências do mercado econômico (COGAN 1994; KAPLAN e COOPER 1998; MACHER, 2001; MARTINS, 2008; NAKAGAWA 2008).

Nakagawa (2008) observa que o ABC se viabiliza nesta fase de transição entre a Era Industrial e a Era do Conhecimento. Nesse novo paradigma, a mente humana, e não a máquina, se tornou a unidade básica para a competitividade no mercado global.

Neste contexto, o ABC revela-se como uma moderna ferramenta estratégica para a organização, uma vez que propicia um fluxo informacional que envolve toda a estrutura organizacional, de forma detalhada e tempestiva, agilizando o processo decisório. Cogan (1994, p. XIII), mostra a posição estratégica do ABC para a organização: “[...] uma das mais poderosas estratégias empresariais nos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram os serviços, avaliam iniciativas de qualidade, e impulsionam para o melhoramento contínuo”.

2.2 Os Métodos tradicionais de custeio

Na teoria de custos, a grande dificuldade está na distribuição dos custos indiretos de fabricação (CIF) nos produtos e serviços. Nos métodos de custos tradicionais, seja o custeio por absorção ou o custeio variável ou direto, o tratamento a ser adotado é bem diferenciado (MATZ, 1976; DUTRA, 1995; ASSEF, 2002; BRUNI e FAMÁ, 2008; DUBOIS *et al*, 2008).

Os métodos tradicionais surgiram no século passado para atender às necessidades informacionais da época. Cogan (1994, p. 13) mostra a pouca complexidade e a limitada diversificação da produção no início do século XX e o surgimento dos métodos de custeio tradicionais: “Em 1920, no auge da linha de montagem de Henry Ford, onde se proliferavam os ‘Ford T’ de uma única cor, a preta, foi quando se desenvolveram as práticas contábeis geralmente aceitas, utilizadas, entre outros, para o custeio dos produtos”.

O custeio por absorção tem como característica aplicar os custos diretos (aqueles custos cujo consumo é identificado) nos produtos e serviços, e rateia (distribui) os custos indiretos por meio de critérios prédefinidos, mas sem uma apuração técnica mais aprofundada (FLORENTINO, 1981; NASCIMENTO, 2001; PADOVEZE, 2004; SANTOS *et. al*, 2006).

O método por absorção distribui os custos indiretos de duas formas: a) diretamente nos produtos e serviços e b) segregando a organização em departamentos.

Na primeira forma, sem departamentalização, o custeio por absorção distribui e rateia os custos indiretos aos produtos ou serviços, por meio de critérios definidos, geralmente, a mão de obra direta (MOD). A MOD é aquela parcela da mão de obra cujo consumo é identificado nos produtos ou serviços, por meio de apontamentos ou outro critério que possibilite a segregação do consumo nos produtos ou serviços, sem que haja a necessidade de rateios. Portanto, a MOD é um dos critérios de rateios mais utilizados no custeio por absorção para rateios. Os rateios são entendidos como arbitrários, uma vez que a relação causa e efeito pode não ser a mais adequada e os critérios podem ser diversos, apresentando resultados diferentes (RIBEIRO, 1999; NEVES e VICECONTI, 2003; OLIVEIRA e PERES JR, 2005).

Afirmam Bacher e Jacobsen (1979, p. 10): “A atribuição dos custos indiretos envolve o uso de uma base, ou índice, que reflete a maneira como se presume que o custo indireto seja utilizado por estes diferentes setores”.

No custeio por absorção, como o critério de rateio não está em consistência com o processo operacional, distorcem-se não apenas os custos unitários, mas também a formação de preços quando os custos forem parâmetros para este processo e os resultados finais. Nascimento (2001, p. 75) considera esta situação dos rateios dos CIF, alertando que a distorção que poderá ocorrer: “Se esta forma por arbitramento não for precedida do estabelecimento de critérios, lógico e racional, o resultado final é distorcido, e influenciará a fixação do preço de venda, podendo ficar abaixo ou acima do preço de mercado[...]”. Esta arbitrariedade dos rateios, distorcendo os resultados operacionais, é enfatizado por Neves e Vicenconti (2003, p. 154): “[...] podem distorcer os cálculos dos custos unitários dos diversos produtos elaborados pela empresa, não permitindo uma avaliação precisa da lucratividade de cada um deles”. Neste método, somente não se rateiam nos produtos ou serviços as despesas, que são levadas diretamente aos resultados. (LEONE, 2000; MARTINS, 2008).

Na segunda forma, cálculo de custos por departamentos, o método de custeio por absorção rateia os custos indiretos, em um primeiro momento, entre os departamentos de serviços (por exemplo, em uma IES, o Departamento de Informática e o de Manutenção) e, posteriormente, leva-os aos departamentos de produção, também por meio de rateios (por exemplo, as coordenações de cursos nas escolas). Finalmente, também por meio de rateios, os custos são transferidos dos departamentos de produção para os produtos ou serviços. Os custos diretos, aqueles cujo consumo é identificado nos produtos e serviços, são levados aos produtos sem rateios, sendo aplicados em ambos os casos. As despesas são levadas diretamente ao resultado e não transitam pelos produtos ou serviços (PADOVEZE, 2003; CREPALDI, 2004; BRUNI e FAMÁ, 2008; CREPALDI, 2004).

O outro sistema de custeio, também chamado de tradicional, “custeio direto” ou “custeio variável”, por sua vez, não considera a possibilidade de rateios, lançando nos produtos ou serviços apenas custos e despesas diretas ou variáveis ou seja, aqueles gastos identificados nos produtos ou serviços, sem que haja necessidade de rateios. Os custos e despesas indiretas ou fixas são levados diretamente ao resultado. Não há rateios nos produtos e serviços (DUTRA, 1995; PADOVEZE, 2003).

Gerencialmente, a maioria dos contadores, administradores e gestores econômicos e financeiros em geral consideram este sistema o mais adequado para a tomada de decisões, pois não envolve a arbitrariedade dos rateios, principalmente até a década de 1980, situação em que os custos diretos representavam mais de 70% dos custos totais (LEONE, 2000; CREPALDI, 2004; WERNKE, 2005).

Este método lança nos custos dos produtos ou serviços apenas os custos e despesas diretas, ou variáveis ou seja, aqueles gastos que podem ser identificadas nos produtos ou serviços sem a necessidade de rateios (por exemplo, matérias primas, mão de obra direta, comissão de vendedores e frete de entrega, quando segregada por produto). Os custos e despesas indiretas, ou fixas, são levados diretamente ao resultado. Crepaldi (2004, p. 228) reafirma: “Nesse método de custeio, os custos fixos têm o mesmo tratamento das despesas, pois são considerados despesas do período independentemente de os produtos terem ou não sido vendidos”.

Dessa forma, é possível calcular a margem de contribuição (receita de vendas menos os custos e despesas variáveis) para se obter o primeiro resultado operacional. Com o cálculo da margem de contribuição por produto, sem a arbitrariedade dos rateios, este método é considerado mais adequado gerencialmente para o processo decisório nas organizações. A partir do cálculo da margem de contribuição, é possível analisar o desempenho de cada produto ou serviço e tomar decisões a respeito de incentivo aos produtos ou serviços, com margem de contribuição positiva, ou corretiva, com margem de contribuição negativa (LEONE, 2000; MARTINS, 2008).

A partir da margem de contribuição, é possível calcular o ponto de equilíbrio (ponto de ruptura, ou *break-even-point*), ou seja, o resultado da receita total deduzida a margem de contribuição e os custos fixos totais, até equiparar-se à receita total, de forma que o resultado no ponto de equilíbrio seja zero. A partir do ponto de equilíbrio, somente haverá custos fixos, e o lucro será a soma da margem de contribuição. Explica Dutra (1995, p. 170): “Este ponto indica o mínimo de receita gerada pela produção para que a empresa não sofra prejuízo”. A partir do ponto de equilíbrio, há lucro, abaixo dele prejuízo. Há diversas críticas ao cálculo do ponto de

equilíbrio, principalmente quando há produção de mais de um produto ou serviço. Procura-se resolver este problema pelo cálculo do ponto de equilíbrio em valores monetários. Mas esta não é uma discussão nesta pesquisa (BRUNI e FAMÁ, 2008; CREPALDI, 2004; PADOVEZE, 2003).

2.3 O processo de mudança para o ABC

Segundo Cogan (1994), há dois paradigmas no desenvolvimento da teoria de custos, o primeiro no início século XX até os anos 1940; o segundo dos anos de 1940 aos anos de 1980. Salienta-se que a contabilidade tradicional, ao deparar-se com o problema dos custos e despesas indiretas apresenta solução simples; ou seja, rateia em função de um fator volumétrico que melhor relação apresenta com os produtos. Dessa forma utilizava para rateio o valor da mão de obra direta, material direto (material cujo consumo aplicado é identificado nos produtos) ou as horas gastas para a confecção dos produtos.

Kaplan e Anderson (2007, p. 4) ensinam: “Como introduzido originariamente na década de 80, o ABC corrigiu sérias deficiências dos sistemas de custo-padrão tradicionais”. Além disso, houve uma mudança no foco de produção do início do século XX para o final do século e início deste, passando da produção em massa para a produção voltada para atendimento das necessidades dos clientes. Kaplan e Anderson (2007, p. 5) confirmam esta ideia: “Além disso, muitas empresas mudaram suas estratégias de produção em massa para outras que ofereciam aos clientes mais variedades, características e opções”.

Por outro lado, o ABC propõe uma mudança de comportamento das pessoas envolvidas, propiciando uma visão sistêmica e direcionando o foco de todos para o cliente (interno e externo). O ABC “[...] contribui para a mudança da cultura organizacional” (NAKAGAWA, 2008, p. 40). Pressupõe-se uma mudança cultural, mudança de valores e crenças no âmbito organizacional e corporativo.

A linha mestra para a mudança, desenvolvimento e implantação do sistema ABC foi exatamente a incapacidade dos métodos tradicionais de darem respostas adequadas ao processo informacional para a tomada de decisões, devido ao desenvolvimento de novas tecnologias, aos conhecimentos técnicos da engenharia industrial e informática, e principalmente à diversificação de produtos e serviços, e entre modelos diferenciados. O desenvolvimento técnico, a diversificação da tecnologia por toda a empresa e o desenvolvimento econômico geraram o crescimento dos custos fixos e indiretos (GRAF. 1), tornando inadequado a utilização dos sistemas tradicionais no processo decisório. Diante da importância dessas informações no contexto decisório, tornou-se fundamental desenvolver processos mais adequados às exigências informacionais das empresas, e o ABC se insere nesse desenvolvimento para adequação às estas exigências.

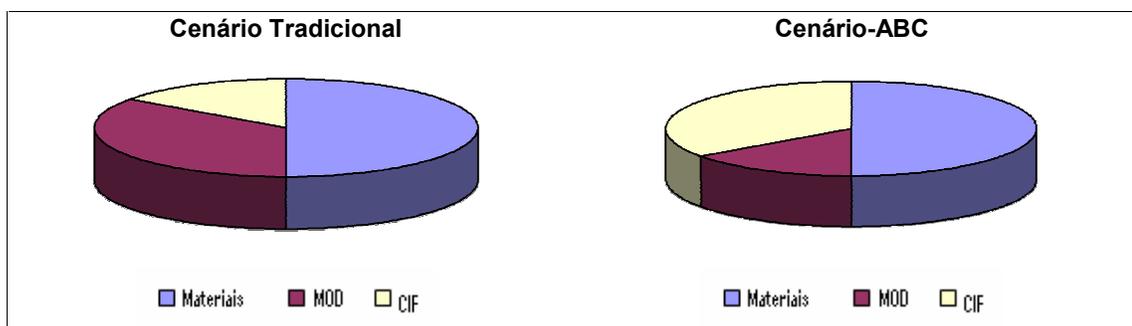


Gráfico 1 – Crescimento dos CIF
Fonte: NAKAGAWA, 2008, p. 27

A FIG. 1 mostra o processo de mudanças envolvendo o ABC. Trata-se de um processo de mudança, de transformação, do que é tradicional (custo volumétrico), que não mais atende às necessidades informacionais no processo decisório, para o novo, para a transformação em um método que sustente e se adapte às novas exigências informacionais. Para tanto, a análise deixa de ser de custos nos produtos (visão tradicional), passando a ser de custos levados às atividades. Por meio dos direcionadores de custos (*cost drivers*), levam-se custos às atividades. Posteriormente, os custos das atividades são levados aos produtos e serviços, por meio dos direcionadores de atividades. Dessa forma, a ação concreta, o resultado efetivo, será a qualificação das informações, de modo a propiciar um ambiente adequado, para que se tenha maior qualidade nos produtos e serviços, assim como maior produtividade e eficácia na gestão de custos.

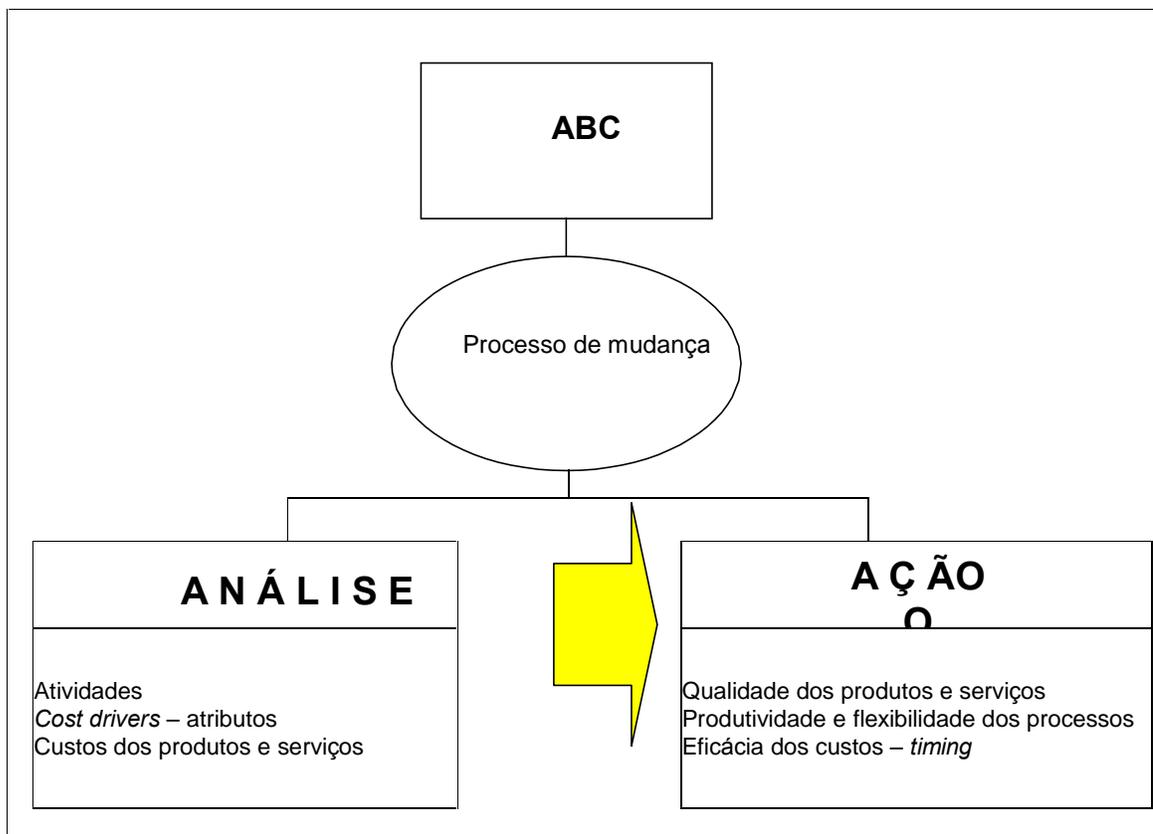


Figura 1 – O ABC e o processo de mudanças
 Fonte: NAKAGAWA, 2008, p. 41

Com o atual desenvolvimento gerencial do mercado corporativo, traduzido pela diversificação e a individualização dos produtos ou serviços, com as organizações procurando atender a cada cliente de forma única e personalizada, distanciando-se da massificação no processo produtivo e preparando-se para maior competitividade, os sistemas tradicionais não atendem mais a suas necessidades de informações. O mercado competitivo, a contínua melhoria da qualidade e as exigências do mercado consumidor impõem às organizações a necessidade de obter informações que tornem os processos produtivos mais dinâmicos, compostos apenas de atividades que agreguem valor e evitem desperdícios, entendidos como gasto desnecessário ou excedentes. Santos *et. al.* (2006, p. 234): afirmam: “O desperdício, além de não adicionar valor ao produto, também não é necessário ao trabalho efetivo, sendo que em alguns casos até diminui o valor do produto ou serviço”.

Dessa forma, as empresas devem buscar, de forma contínua, aumentar sua produtividade e qualidade, oferecendo produtos e serviços que atendam às

necessidades dos clientes e propiciem satisfatórios retornos ao investimento realizado (COGAN 1994; MACHER, 2001; HORNGREEN, DATAR e FOSTER, 2006).

A análise da margem por produtos e a decisão de manter produtos ou retirá-los do mercado, de incentivar ou não determinado produto ou serviço e de acompanhar a dinâmica do mercado consumidor exigem sistemas gerenciais de tomada de decisões mais adequados à sociedade moderna (HANSEN e MOWEN 2003; MACHER, 2001).

Os sistemas tradicionais, baseados no volume de produção, desenvolvidos nas primeiras décadas do século passado, não se adequam mais às exigências atuais do mercado, baseado no acirramento da competitividade global. Todas as empresas estão inseridas na competição global. Uma IES, tanto com os cursos virtuais e associação com universidades de outros países, está inserida nessa competição global. Da mesma forma, qualquer pequena empresa associa-se, por meio de consórcio, negocia e exporta para o mundo, com base na exigência de qualidade e diferenciação dos produtos para cada cliente, na diversificação da produção, na busca de maior produtividade e redução de custos pela extinção de atividades que agregam valor sob a ótica do cliente (COGAN 1994; KOTLER, 2000; NAKAGAWA 2008).

Neste caso, fez-se necessário reabilitar um método baseado em atividades, de forma a se conhecer e gerenciar custos de forma minuciosa e detalhada para atender às novas exigências do mercado (COGAN 1994; KOTLER, 2000; NAKAGAWA 2008)

2.4 Conceito de atividade

Uma atividade é um processo amplo e complexo que envolve um conjunto de fatores que interagem de forma sistêmica tanto no seio da atividade como no plano exterior a ela. Envolve pessoas, em ambiente propício, que manipulam recursos e informações tecnologicamente definidos, cujo resultado será produtos e serviços,

intermediários ou finais, dependendo da fase do processo operacional em que se encontra. Nakagawa (2008, p. 42) entende a atividade “[...] como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

As atividades podem ser aplicadas tanto para a produção de produtos como para a prestação de serviços. Macher (2001, p. 280) ressalta, de forma ampla, o aspecto funcional relativo às atividades: “Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço”. Macher (2001, p. 280) fornece o caminho que os gestores devem seguir para se tornarem competitivos, ou seja, conhecer “[...] (1) as atividades relacionadas para fabricar os produtos ou prestar os serviços e (2) os custos destas atividades”. É importante observar a preocupação constante de incluir a ideia de prestação de serviços no processo envolvendo o conceito de atividades.

Nakagawa (2008) entende a atividade como um processo que envolve uma transação. Ou seja, a partir do evento (resultado de ação externa, à atividade com compra, venda e produção), as atividades são disparadas. A transação é a ocorrência entre o evento e a atividade. O interesse na compra de material é o evento. Emitir a ordem de compra, a transação. E comprar o material é a atividade. As atividades podem ser primárias (objetivo fim, comprar material requisitado, por exemplo) e secundárias (objetivo meio, por exemplo cita-se a ação de enviar a autorização de compra ao fornecedor). Para que seja possível que uma atividade se realize, há consumo de recursos, que serão levados às atividades pelos direcionadores de custos (*cost driver*) e, posteriormente, levarão o consumo das atividades aos produtos ou serviços (MACHER, 2001; KRAEMER, 2005).

Segundo Nakagawa (2008 p. 43): “A atividade descreve basicamente a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas”.

Neste direcionamento, o ABC detalha o fluxo de consumo de recursos, de forma estruturada, facilitando, tanto uma ação de redução de gastos, eliminando desperdícios e atividades que não agregam valor, como obtendo ganhos de

produtividade e verificando antecipadamente “gargalos”, ou seja, pontos de estrangulamentos que levarão a dificuldades no processo produtivo (KAPLAN e COOPER, 1998; COGAN, 2000; NAKAGAWA, 2008). Nakagawa (2008, p. 67) ressalta que o ABC, ao retratar as operações das empresas por meio das atividades, demonstra: “[...] as causas e taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios (*business processes*).”

2.5 A dinâmica do processo relativo às atividades

No ABC, os recursos são consumidos pelas atividades. Posteriormente, as atividades são consumidas pelos produtos e serviços.

No primeiro caso – consumo de recursos pelas atividades faz-se uma hierarquia de processos, de forma a facilitar a alocação de recursos nas atividades.

- a) Ao nível de função as atividades têm fundamento comum, a agregação de atividades. São as atividades operacionais puras, como compras, vendas, produção, marketing e finanças. Devem responder a perguntas sobre o que ela faz, como vender produtos, comprar materiais.
- b) Ao nível de *business process* as atividades transitam no plano de apoio e desenvolvimento dos processos e produtos, como engenharia e marketing de produtos, gestão da produção e PPCP (planejamento, programação e controle da produção).
- c) Ao nível de atividades trata-se das ações que efetivamente fazem ocorrer uma função em relação aos objetivos e metas, como usinagem de peças e montagem.
- d) Em relação às tarefas - Nakagawa (2008, p. 45), explica que “[...] trata-se de definir aqui como uma atividade é realizada”. Compreende o conjunto de operações básicas de uma atividade, como preparar proposta de vendas, fazer furos e emitir faturas, etc.
- e) Nível de operações, consiste nas ações para a realização das atividades, ou nas ações mais elementares, como receber e inspecionar materiais,

distribuir materiais ao longo do processo produtivo e preencher notas de recebimento, etc.

No segundo caso, ou seja, no direcionamento das atividades aos produtos e serviços, temos o seguinte fluxo processual:

- a) No nível de unidade - trata-se de direcionar as atividades de forma a se calcular o consumo unitário para cada unidade de produto, mão de obra, direta, matérias primas e demais custos diretos.
- b) No nível de lotes - trata-se de definir o consumo dos recursos das atividades de suporte ao processo produtivo. Neste caso são custos indiretos, como preparar máquinas e movimentar materiais.
- c) Na sustentação de produtos - procura-se identificar atividades meio e de apoio operacional, comercial e de desenvolvimento de produtos e processos, atende custos indiretos, como marketing e engenharia de produtos.
- d) Em sustentação das instalações - são atividades que gerenciam a estrutura administrativa e funcional da organização, como a administração geral, reformas, vapor, líquidos, aquecimento e gás (COGAN, 1994; KAPLAN e COOPER 1998; NAKAGAWA, 2008).

Com este conjunto de atividades desagregadas e estruturadas por etapas e processos, é possível conhecer a organização de forma particularizada em cada instante, em cada momento do processo produtivo, tornando-se possível um sistema informacional bem fundamentado na operacionalidade de cada etapa do processo, assim como e as decisões a serem tomadas bem mais coerentes e que atendam às necessidades organizacionais (KAPLAN e COOPER 1998; HANSEN e MOWEN 2003, GERICÓ, 2008).

Portanto, o ponto de partida para a estruturação do ABC consiste em conhecer o conceito de atividade e a hierarquização dos processos. Trata-se do fundamento básico do consumo de custos e, posteriormente do elemento de consumo dos produtos e serviços.

O método de custeio baseado em atividades procura, a princípio, determinar as atividades que consomem recursos, mas procura também a eliminação das atividades que não agregam valor ao processo produtivo, ou seja, aquelas atividades que são dispensáveis ao processo operacional. Se a atividade de estoque de matérias-primas, por exemplo, não agrega valor aos produtos, estabelece-se o *just in time*, (JIT), que é um dos vários pressupostos que propõem a eliminação de estoques em toda cadeia produtiva. Nakagawa (1991, p. 27) reafirma: “O JIT tem como objetivo a redução de estoques não só da empresa em consideração, mas também de seus fornecedores e clientes”. Dessa forma, é indispensável também conhecer a relação entre as atividades e a sua participação na formação dos produtos e serviços.

O fundamento do método ABC de que os produtos consomem atividades e essas consomem custos e despesas é ressaltado por Nakagawa (1991, p.38): “[...] são as atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos, e os produtos consomem então, as atividades”.

Verificam-se a seguir a fundamentação técnica e funcional do sistema ABC, os princípios e as técnicas utilizadas para a definição dos lançamentos dos custos em produtos e serviços.

2.6 Fundamentos e funcionalidade do sistema ABC

O ABC não apenas apura de forma diferenciada os custos dos produtos ou serviços. Fundamentalmente, propicia, também, uma nova forma de gestão e análise de resultados, já que com um detalhamento do processo produtivo, distribuído em atividades, de forma sucinta, torna mais eficiente a análise de custos e a formação dos resultados, agilizando o processo decisório. Drucker (2006, p. 82) reforça: “Assim o custeio baseado em atividades não apenas possibilita muito maior eficácia no controle de custos, como ainda oferece meios para o controle dos resultados”.

O ABC vem atender às novas exigências da economia moderna, como:

- a) nova competitividade;
- b) exigência pela qualidade;
- c) a ampla diversificação de produtos e serviços desenvolvidos na economia moderna inviabiliza a utilização dos sistemas tradicionais.
- d) a ampla diversificação de modelos de um mesmo produto ou serviço impõe tratamento de custos tecnicamente mais adequado, que represente com maior fidelidade, o processo operacional envolvido;
- e) no método ABC, há a manutenção das atividades que agregam valor, com a eliminação daquelas atividades que não adicionam valor aos produtos e serviços, reconhecimento que não é possível nos sistemas tradicionais;
- f) o amplo desenvolvimento de novas técnicas gerenciais, TQC (qualidade total), BSC (*Balanced Scorecard*), JIT (*Just in Time*), EVA (Valor econômico adicionado - *Economic Value Added*), MVA (Valor de mercado agregado - *Market Value Added*), etc., modernizando o pensamento operacional e gerencial, refletiu na necessidade também de se modernizar as técnicas de desenvolvimento de sistemas de custos.

Diante dessa situação, fez-se necessário desenvolver sistemas de gerenciamento de custos que reflitam de forma adequada a operacionalidade funcional das organizações e se tornem instrumento fundamental no processo decisório, relacionado à análise de resultados, à manutenção ou retirada de produtos do mercado, ao desenvolvimento de novos produtos, ao estabelecimento de custo-padrão, planejamento e orçamento, e à competitividade global, busca pela qualidade (ZANETTI, 2003; ROSA, 2006; SOBREIRO, 2008).

O ABC tem como um dos pressupostos a criação de valor sob a ótica do cliente de forma a “[...] atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes”. NAKAGAWA (2008 p. 39) propõe-se o gerenciamento estratégico de custos com base na análise das atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa, eliminando as atividades que não agregam valor, qualificando o desempenho organizacional.

No campo específico do ABC, há a necessidade de compatibilizar e relacionar gastos com atividades que agregam valor, eliminando aquelas que não agregam valor aos produtos/serviços, tornando o custo das atividades e, conseqüentemente, dos produtos ao final do processo o mais enxuto possível. Feito isso, cresce o dinamismo operacional em busca de melhores níveis de produtividade e de desempenho organizacional, criando um cenário para a *Kaizen* (melhoria e aperfeiçoamento contínuo), de forma a se qualificar para a competitividade global e atuar em diversos mercados com sucesso. Ao eliminar atividades que não agregam valor aos produtos e serviços, e os desperdícios, assim como ao implantar melhorias contínuas de forma a se aumentar cada vez mais a produtividade e reduzir custos, cria-se um ambiente adequado para a organização inserir-se no processo de competitividade global, formando, além disso, um quadro funcional envolvido no processo de transformação organizacional, mudando comportamentos e relacionamentos (HORNGREEN, DATAR e FOSTER, 2006; CHING, 1997; BOISVERT, 1999).

Nakagawa (2008 p. 14) detalha como as empresas devem se preparar:

- Compressão do tempo (projeto, produção e entrega de produtos e serviços);
- Redução de custos (uso eficiente e eficaz de recursos, através de eliminação de desperdícios);
- Contínuo aperfeiçoamento da qualidade de produtos e serviços (Kaizen);
- Melhoria no atendimento aos clientes (internos e externos);
- Mudança na cultura organizacional;
- Fomento às inovações. (NAKAGAWA 2008, p. 14)

Pamplona (1997), citado por Mauad, (2001, p. 32), apresenta a dinâmica do processo que envolve o direcionamento de custos para as atividades e das atividades para os objetos, (FIG. 2).

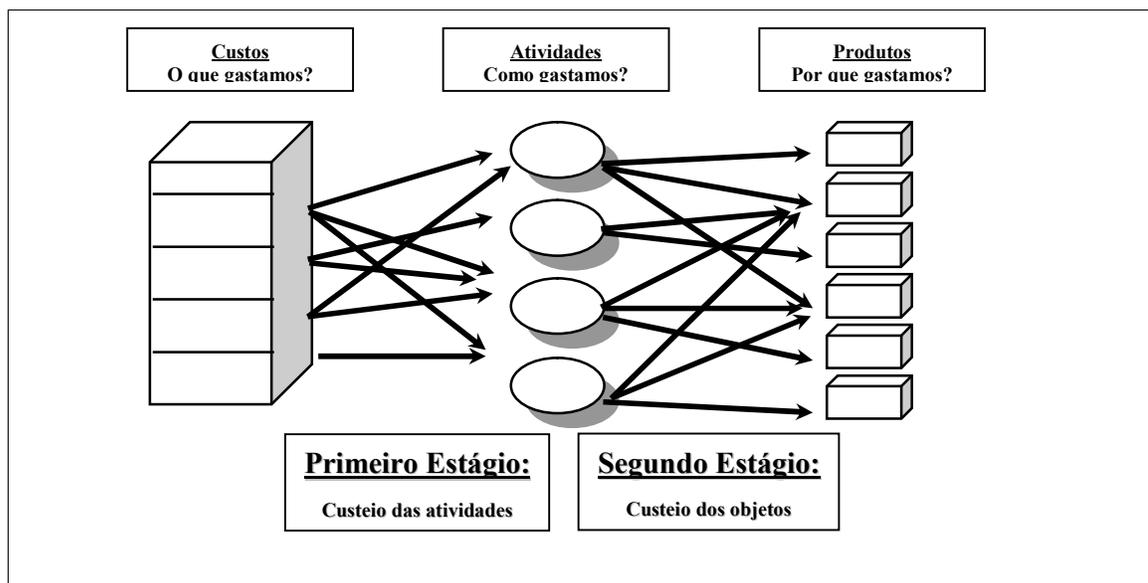


Figura 2 – Esquema básico do ABC
 Fonte: PAMPLONA, 1997, citado por MAUAD, 2001, p. 32

2.7 As duas versões do ABC

A primeira versão do ABC (anos de 1980) mostrava-se como instrumento para qualificação na apuração de custos e fundamentação na formação de preços (*pricing*) e produtos a serem oferecidos no mercado. A estrutura, o desenho da primeira versão (FIG. 3), procurava levar os recursos para grupos de atividades (centros de custos ou *cost pools*), por meio dos direcionadores de custos (*cost drivers*) e, posteriormente, por meio de direcionadores do consumo de atividades, levados aos produtos. Nesta fase, é possível se conhecer com detalhamento necessário apenas os centros de custos e as atividades em cada um deles, o que já se considera um avanço (KAPLAN e COOPER 1998; FARIA e COSTA, 2005; NAKAGAWA, 2008).

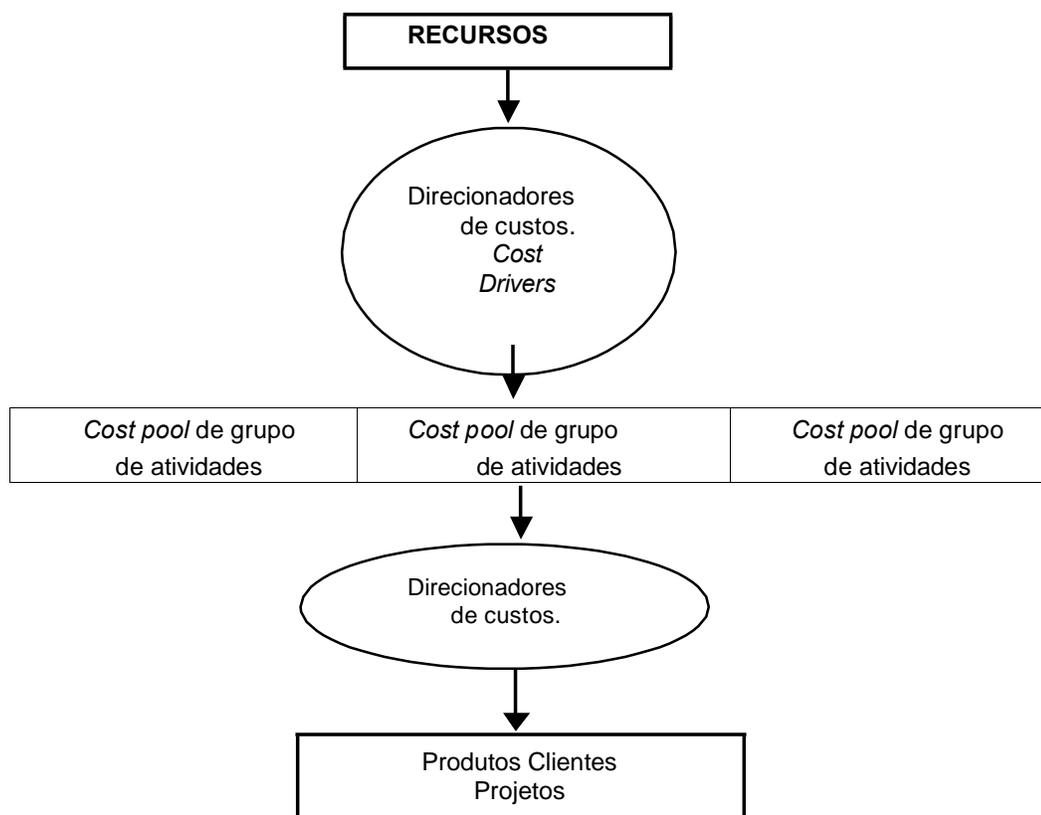


Figura 3 – Primeira versão do ABC
 Fonte: NAKAGAWA, 2008, p. 68

Apesar do avanço na gestão organizacional nesta primeira fase, com excelente oportunidade para melhorar os processos, propiciando uma melhor análise de rentabilidade por cliente, mercados, canais de distribuição, identificação de oportunidades e melhorias, além da eliminação de desperdícios, a primeira dificuldade era obter informações mais detalhadas das atividades nos centros de custos e da hierarquia entre as atividades nesses centros de custos. Conforme ressalta Nakagawa (2008, p. 69), “[...] a ausência de informações diretas sobre as atividades nos centros de custos (*cost pools*), porque elas se apresentavam de forma agrupadas”. Assim, não era possível verificar quais eram as atividades mais relevantes, pois estavam todas dentro de um mesmo centro de custos, não sendo possível identificar seus atributos e desempenhos. A primeira versão teve aplicação fundamentalmente na manufatura avanço (KAPLAN e COOPER 1998; MACHER, 2001; GARRINSON, NOREEN, BREWER, 2007).

Diante dessas dificuldades, desenvolveu-se a segunda versão do ABC (FIG. 4), de forma a atender a uma análise mais detalhada a participação e importância das atividades no processo, conforme Nakagawa (2008):

- a) Visão econômica de custeio – atendiam, basicamente, requisitos da primeira versão, como resultado por cliente, desenho dos produtos, etc.
- b) Visão de aperfeiçoamento do processo - mostra os eventos (*cost drivers*, direcionadores de custos), que influenciam as atividades e seus desempenhos.

Esta segunda versão tornou-se adequada para aplicação, além da manufatura. Também segundo Nakagawa (2008 p. 71): “[...] em empresas de serviços, como instituições financeiras, saúde, hotelaria, turismo, universidades, órgãos governamentais, instituições militares e religiosas etc.”

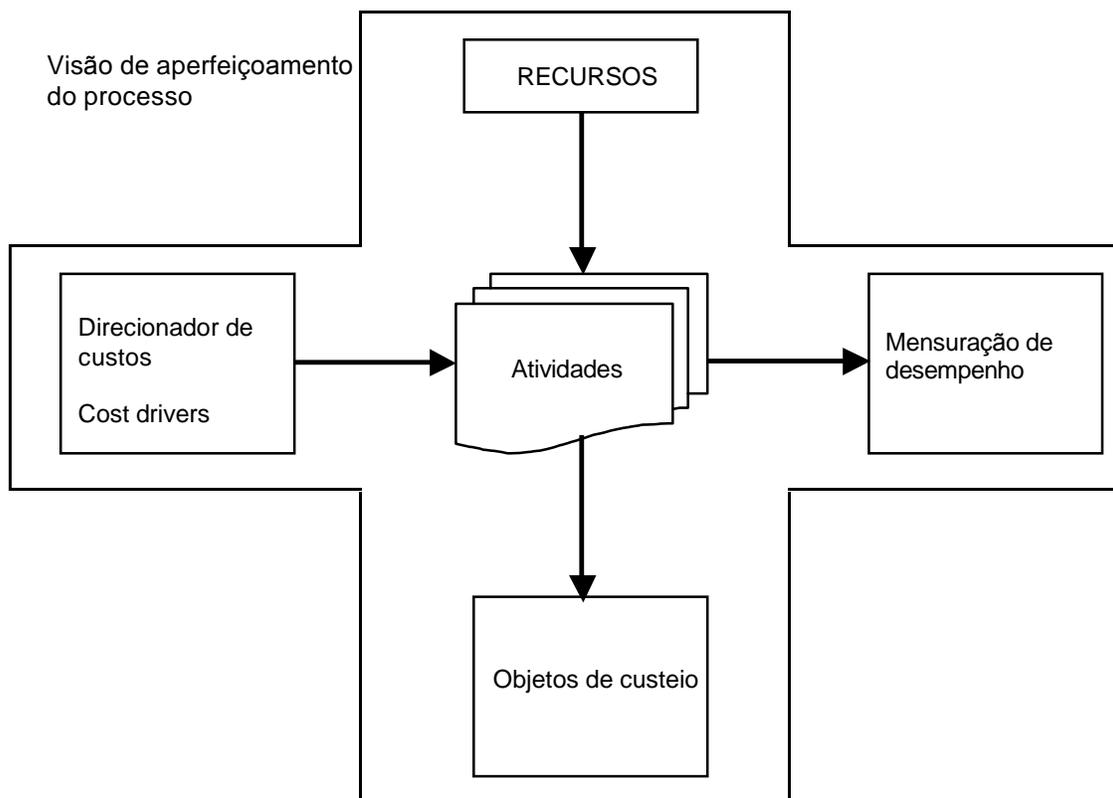


Figura 4 – Segunda versão do ABC: visão econômica e de custeio
Fonte: Nakagawa, 2008, p. 70

Verifica-se neste momento, fundamentalmente, que os direcionadores de custos tornam-se os elos técnicos fundamentais para o desenvolvimento do sistema ABC.

A definição das atividades, dos direcionadores de custos para estas atividades e, posteriormente, dos direcionadores das atividades para produtos e serviços, por meio do rastreamento - ou seja, dos caminhos tecnicamente definidos para se chegar aos custos das atividades e do consumo desta pelos produtos e serviços – é, de forma sintética, o processo técnico operacional do ABC. É fundamental verificar a importância dos direcionadores de custos, que constitui um dos diferenciais do custeio baseado em volume (métodos tradicionais). “[...] o relacionamento causal dos direcionadores de custos para custear as atividades através da mensuração do custo e do desempenho do processo relativo às atividades [...]” (COGAN 2002 p. 43).

2.8 Direcionadores de custos (*cost drivers*)

As arbitrariedades e subjetividades dos critérios de rateios no sistema tradicional (absorção), geralmente baseado na mão de obra direta, é substituído pelo rastreamento no ABC. Trata-se dos caminhos pelos quais os gastos transitam, primeiramente, pelas atividades e, em seguida, pelos produtos e serviços, e ao longo deste processo, eliminando atividades que não agregam valor sob a ótica do cliente, conseqüentemente, qualificando o desempenho organizacional avanço (KAPLAN e COOPER 1998; COGAN 1999). Nakagawa (2008. p. 31) afirma: “O ‘rastreamento’ feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades [...]”. Portanto, o que é identificado pelo rastreamento são os direcionadores.

Os direcionadores são fatores (eventos) tecnicamente definidos, por meio de cálculos de engenharia, análise de processos, estudos e pesquisas. São responsáveis por levar os custos às atividades e por levar aos produtos o consumo das atividades (KAPLAN e COOPER 1998).

Horngrén, Datar e Foster (2004, p.306) ressaltam a necessidade de haver relação de causa e efeito entre os gastos e as atividades operacionais no processo

produtivo: “A questão mais importante na estimativa de uma função de custos é a de determinar se há relacionamento de causa e efeito entre o nível de uma atividade e os custos relacionados àquele nível de atividade”.

Os eventos são os direcionadores responsáveis em levar os recursos às atividades e em um segundo momento, o consumo das atividades aos objetos de custeio (produtos e serviços). Salienta Padoveze (2003, p. 207): “O conceito base do método ABC é a constatação de que o consumo de recursos na empresa é determinado pelo evento ou eventos que são executados pelas atividades”.

Martins (2008, p. 96) tem esta visão em relação aos direcionadores de custos: “Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos ‘consomem’ (utilizam) as atividades”.

No processo de implantação do ABC, dever-se-á, por meio de estudos técnicos, definir os direcionadores que levarão os custos às atividades e, posteriormente, apurar o consumo das atividades pelos produtos ou serviços e, finalmente, o custo dos produtos ou serviços.

É importante observar que a definição tanto do número como da qualidade dos direcionadores escolhidos tem relação com a produção, quantidade e diversificação de produtos ou serviços, o número de atividades e o volume de produção, que são elementos que devem ser levados em consideração. Esse fato demonstra a necessidade de desenvolver estudos técnico-científicos em relação ao processo operacional, para que, ao entendê-lo em toda sua complexidade, desenvolvam-se direcionadores adequados à relação dos custos com as atividades e os produtos, evitando a arbitrariedade dos rateios dos sistemas tradicionais. Cogan (1994, p. 101) explica “Para se custear as atividades que compõem os processos utilizam-se direcionadores de custos, que são fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas”.

Portanto, há de se verificar que há dois níveis de direcionadores: de recursos às atividades; do consumo das atividades aos produtos e serviços. Martins reafirma (2003, P. 96): “A rigor, há de se distinguir dois tipos de direcionador: os de primeiro

estágio, também chamados de direcionadores de custos de recursos, e os de segundo estágio, chamados direcionadores de custos de atividades”

As definições dos dois tipos de direcionadores são feitas pelo rastreamento. Identifica-se a relação do custo dos recursos com as atividades. O *rastreamento* é o caminho mais adequado para se determinar tecnicamente e por meio de medições os direcionadores que levaram os custos às atividades e, posteriormente, o consumo das atividades pelos produtos. Martins (2003, p. 98) confirma: “[...] *rastreamento* procura analisar a verdadeira relação entre o custo e a atividade através do direcionador de recursos”.

O direcionador de custos é o fator, o elemento, a causa que provoca o consumo de recursos pelas atividades. Portanto, é o evento relacionado ao processo técnico que estabelecerá o consumo. Como confirma Nakagawa (2008, p. 74), “[...] é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos:”[...] número de *setups*, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida, etc”.

Apresentam-se no QUADRO 1, exemplos de direcionadores de recursos para as atividades, desenvolvido por Pamplona (1997), citado por Mauad (2001, p. 29):

CATEGORIA DE CUSTO (RECURSOS)	DIRECIONADORES DE RECURSOS
De ocupação (impostos prediais, aluguel, arrendamento, seguros contra fogo)	Área (metros quadrados)
Depreciação	Depreciação por localização
Setor de pessoal	Número de empregados
Encargos sociais	% do custo de mão de obra
Segurança e limpeza	Área (metros quadrados)
Manutenção preventiva	No de máquinas no programa Registros nos cartões de tempo No de quebras
Reparo de máquinas	Registros nos cartões de tempo Designações de trabalhadores
Ferramentaria	No de ferramentas
Utilidades	Medições
Inspeção	No de inspeções Designações de departamento
Armazenagem	No de recebimentos e remessas
Controle de chão de fábrica	No de movimentos

Quadro 1 – Direcionadores de recursos para as atividades

Fonte: PAMPLONA, 1997 citado por MAUAD, 2001, p.29.

Apresentam-se no QUADRO 2 exemplos dos direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio (MARTINS, 2008).

ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES
Comprar materiais	Número de pedidos
Controlar produção	Número de lotes
Efetuar pagamentos	Número de faturas ou cheques emitidos
Emitir faturas	Número de faturas
Movimentar materiais	Número de requisições
Preparar máquinas	Tempo de setup ou números de setup
Fazer acabamento	Tempo de acabamento
Montar produto	Tempo de montagem
Despachar produtos	Apontamento de tempo
Visitar clientes	Tempo de visita

Quadro 2 – Direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio

Fonte: Baseado em MARTINS, 2008

É importante que se tenha bem fundamentado que a escolha dos direcionadores, tanto em qualidade como em número, deve ser feita em função da necessidade e da aplicabilidade prática. Kaplan e Cooper (1998, p. 110) ressaltam essa questão em relação aos direcionadores de atividades: “A seleção de um gerador de custo da atividade reflete uma compensação subjetiva entre precisão e custo de medição. Devido ao grande número de ligações potenciais entre atividades e produção, os projetistas do sistema tentam reduzir o número de geradores de atividades”.

A diferença entre os rateios arbitrários do custeio por absorção, tendo como base a MOD e os direcionadores do ABC, se fundamenta em princípios técnicos. Os conteúdos dos rateios não se relacionam ao aspecto operacional e à funcionalidade da organização. Defini-se, em geral, a MOD como fundamento básico de rateio. Os direcionadores são determinados conforme à funcionalidade operacional e técnica, nos dois níveis (de custos e de atividades). Verifica-se, através de rastreamento, qual o(s) elemento(s), o fator propulsor(es), gerador(es) do(s) gasto(s). Esses elementos são verificados através de estudos técnicos, de engenharia de processos e da dinâmica organizacional e funcional da instituição. Portanto há uma fundamentação técnica mais qualificada na definição dos direcionadores, do que nos rateios do custeio por absorção.

2.9 Implantação o ABC

Para a implantação do ABC ou de qualquer outra nova tecnologia gerencial na organização, é fundamental conhecer detalhadamente a estrutura operacional da empresa, a funcionalidade e estrutura organizacional, o fluxo de processos e a relação com os *stakeholders* (também chamados de “grupos de influência” ou grupos de interesse), ou seja, deve-se ter sob controle todo o conhecimento que envolve a organização (NAKAGAWA 1994; CHING, 1997; KRAEMER, 2005).

Para a implantação do ABC, além da funcionalidade interna, é fundamental que se conheça com detalhes as relações com o mercado, os fornecedores e os clientes, de forma que se organize internamente, a fim de obter maior produtividade e qualidade, e se mantenham apenas atividades que agreguem valor sob a ótica do cliente, sendo competitivo no mercado, com eficiência e eficácia operacional. Nakagawa (2008, p. 70) ressalta que deve-se “[...] obter conhecimento dos principais processos de negócios (*bussiness processes*) da empresa e seus desempenhos, em termos de eficiência das taxas de consumo de recursos e da eficiência no atendimento das necessidades dos clientes”.

Conhecer a funcionalidade interna significa compreender de forma detalhada o processo operacional em todos os níveis, produtos e serviços, processos produtivos, processos administrativos, financeiros e contábeis, suprimentos, logística, etc. Por meio do desenvolvimento dos fluxogramas operacionais, sejam de produtos e serviços ou do processo produtivo, financeiro, suprimentos e marketing, etc., passa-se a conhecer com detalhes todas as operações da organização, o que, em consequência, facilita a definição de todas as atividades relacionadas às operações, fazendo parte, portanto, do mapeamento dos processos (detalhamento das operações organizacionais, em relação a fluxo e tempo, por meio de suas atividades) (BOISVERT, 1999; KRAEMER, 2005; KAPLAN e ANDERSON, 2007).

Lawson (2003, p. 134) reconhece a importância do mapeamento de processos: “O mapeamento identifica a seqüência de atividades em cada processo-chave e determina seus requisitos de custo e de tempo”. Kaplan e Cooper (2000, citados por

Soares Junior, 2005, p. 30), reafirmam em relação ao mapeamento dos processos: “o modelo ABC oferece aos gerentes um mapa econômico mais preciso das atividades e gastos organizacionais”.

Na FIG. 5, conforme Kaplan e Cooper (1998, p. 123), são apresentados os fluxos dos processos operacionais. É possível observar no fluxo a dinâmica operacional, desde o conhecimento do mercado e dos clientes, ou seja, o envolvimento do ambiente externo no processo organizacional, ambiente este que viabilizará a organicidade da instituição. O desenvolvimento da visão estratégica, contextualizando a visão sistêmica da organização, será precedido das funções de linha das operações. Essas se completam com o projeto, as vendas e a produção de produtos ou serviços, finalizando com o faturamento, entrega ao cliente, o atendimento e o pós venda.

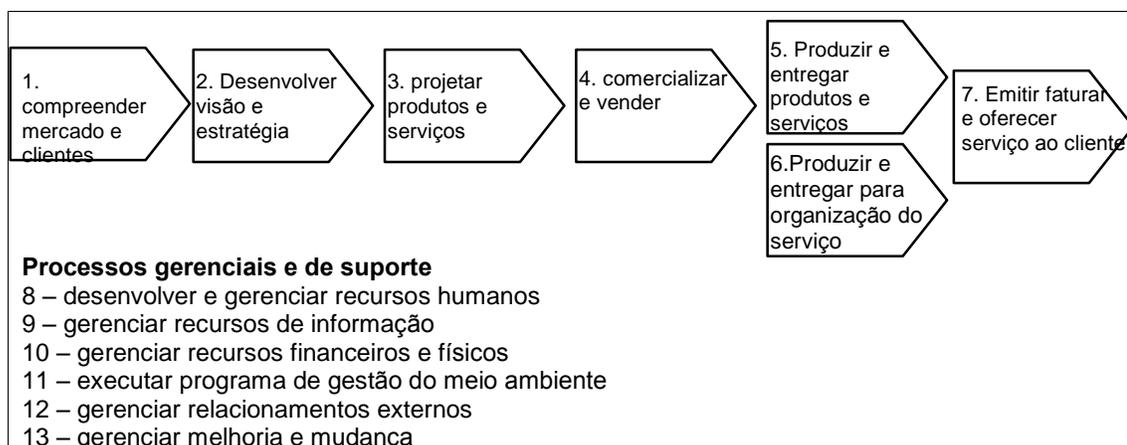


Figura 5 – Processos operacionais: agrupamentos de processos de negócios
Fonte: KAPLAN e COOPER 1998, p. 123

Com base nas informações coletadas em relação aos processos, produtos, mercado, negócios etc, devem-se estabelecer as atividades e os gastos a serem direcionados às atividades, como ressalta Nakagawa (2008, p. 71): “[...] o próximo passo será o de definir a forma de coleta de informações para análise de atividades”.

Sempre que possível devem-se desenvolver apontamentos por meio de mapas de registros da utilização da mão de obra indireta (MOI) em cada atividade, de forma a se ter de forma correta o tempo gasto da MOI em cada atividade. Mas há grande dificuldade neste controle, devido à simultaneidade das tarefas. Nakagawa (2008, p.

72) ressalta: “Embora simples, mas por falta de tradição ou por ser trabalhoso e freqüentemente, até mesmo embaraçoso, nem sempre é fácil instituir tal registros de tempos”.

Após o conhecimento das operações e as atividades na sua íntegra, o passo seguinte envolve a elaboração de questionários com os responsáveis pelas áreas de responsabilidades e com os operacionais de cada setor de atividade, de forma a se ter um aprofundamento nas informações operacionais como *inputs* (entradas no processo operacional) e *outputs* (saídas do processo operacional), taxas médias de consumos, clientes internos e externos (se for o caso), mão de obra direta e indireta envolvida, custos fixos e variáveis, diversidade de insumos e materiais recebidos, diversidade de produtos ou subprodutos enviados a outros departamentos, desperdícios e, finalmente, as atividades envolvidas nos departamentos das organizações.

Conforme Nakagawa (2008) os questionários têm as seguintes finalidades:

- a) preparar as entrevistas, informando os gerentes sobre os fatos que serão abordados e sobre seu direcionamento;
- b) coletar dados primários, que serão detalhados nas entrevistas;
- c) realizar o *follow-up* - importante para assegurar a eficácia do desenho do ABC, incorporando novas atividades e seus direcionadores. Neste processo há a certificação das atividades e dos custos relacionados.

As entrevistas constituem a parte central da estruturação das atividades adequadas ao processo operacional, ou seja, reflexo operacional e sua adequação ao desenho do ABC. Conforme Nakagawa (2008, p. 73),

[...] as entrevistas constituem o elemento-chave para o desenho e a implementação do ABC, especialmente quando a empresa o está adotando pela primeira vez, porque, durante sua realização, as informações fluem nos dois sentidos, possibilitando ao entrevistador coletar os dados que ele está necessitando e ao entrevistado a educação e o melhor conhecimento sobre o que é o ABC e os objetivos do projeto.

É fundamental que as pessoas envolvidas no universo de abrangência do ABC nas organizações estejam com o propósito de vivenciar um processo de mudanças, culturais, operacionais, estratégicas etc. Nakagawa (2008, p. 62) ressalta: “[...] o

ABC é um facilitador de mudanças da cultura organizacional de uma empresa, impactando diretamente a mente humana”. Em última análise, a implantação do ABC gera um processo de mudanças e transformações na organização. Conforme Nakagawa (2008, p. 62): “[...] o ABC deve ser visto como agente de mudanças para a mente humana”. O primeiro passo é a conscientização, a mudança nas pessoas envolvidas na implantação do ABC e daquelas envolvidas com a organização, interna e externamente. Nakagawa (1994/2008, p. 84) afirma: “A implementação do ABC está fortemente associada ao convencimento de que ele será um agente eficaz de mudanças da empresa (*learning organization*), tornando-a mais ágil e proativa [...]”.

Um dos fundamentos básicos para a mudança técnica e comportamental das pessoas na organização consiste na aplicação de treinamentos bem orientados nos campos operacional e psicológico, adequando as pessoas ao novo ambiente. Geishecker (1997, p. 22) enfatiza esta importância: “[...] o treinamento é importante para ensinar aos funcionários como usar o ABC e superar a resistência à nova técnica. Subestimar a dificuldade do lado humano da implantação do ABC levará a uma considerável redução da sua eficácia”.

A implantação do ABC muda o foco informacional. Há um aprofundamento na análise dos processos operacionais, do desempenho dos produtos e serviços, da conscientização da necessidade de se evitar desperdícios, de melhoria na produtividade com *kaizen*, da eficiência e eficácia, conseqüentemente, qualificando-se para a competitividade no mercado global, melhorando os desempenhos organizacionais. Nesse processo, estruturar um sistema de informações gerenciais que dê suporte a esta nova necessidade de informações é fundamental. Confirma Santos (2005 p.56): “O sistema de informações para avaliação econômica é especialmente desenhado para fornecer suporte ao processo de gestão em todas as suas fases”.

O processo informacional, quando estruturado em etapas, como o caso do ABC detalhado em atividades, seguindo uma sequência de decisões, torna-se uma ferramenta poderosa para o processo decisório. Figueiredo e Caggiano (2006, p. 33) têm, igualmente esta visão processual do fluxo decisório: “O processo de tomada de

decisões é uma seqüência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa”.

A escolha dos direcionadores de custos (*cost driver*), é o elemento-chave para definir os eventos que levarão os custos (quantidade consumida) às atividades e, posteriormente, aos produtos e serviços (KAPLAN e COOPER; 1998). Nakagawa (2008 p. 74) deixa claro que é a “[...] transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade”. Todo fator que altera, que influencia uma atividade é um direcionador de custos. Conforme ressalta Nakagawa (2008), eles caracterizam-se em duas situações. A primeira como mecanismo para rastrear, indicando o consumo pelas atividades; e a segunda, rastreando e levando as atividades aos produtos e serviços.

A escolha da quantidade de direcionadores devem estar em sintonia com os objetivos das organizações, principalmente em relação aos objetivos operacionais e informacionais, tanto para análise no plano interno (produtividade, eficiência, eficácia, custos indiretos, processos, eliminação de desperdícios e atividades que não agregam valor, etc.) como no plano externo (agregando valor sob a ótica do cliente, diferenciando-se em relação aos produtos e serviços, agregando novos mercados, participando de redes, tanto no mercado consumidor quanto fornecedor, etc.)

Conforme Nakagawa (2008), os direcionadores de custos devem ser selecionados com base em três fatores:

- a) Conforme as dificuldades ou facilidades para realizar a coleta e processamento de dados em relação aos direcionadores.
- b) Estatisticamente, os direcionadores de custos devem manter uma correlação com os recursos consumidos. Quanto mais próximo da unidade, melhor a correlação. Exemplo: número de pedidos atendidos (direcionador de custos) e montante de recursos consumidos para atendê-los. Se próximo de 1, é um bom direcionador.
- c) Efeitos comportamentais do grupo funcional. Exemplo, se o número de clientes é o direcionador para alocar custos indiretos ao departamento de

vendas, os vendedores priorizarão os grandes clientes, com maior volume de vendas, perdendo qualidade no atendimento dos pequenos clientes.

2.10 ABC em serviços e comércio

Há uma visão geral de que os conceitos de custos e as sistemáticas de implantação dos métodos de custos em geral são direcionados para atividades industriais. Em geral, as publicações relacionadas com custos, livros e artigos estão, em geral, focadas na atividade industrial. Mas este fato não implica em afirmar que os conceitos de custos são aplicados de forma plena apenas em atividades industriais. A escolha para as atividades industriais para estudo e análise relaciona-se à facilidade da compreensão da aplicação dos conceitos de custos, bem como diante da necessidade de custeio das atividades industriais, e não em função da complexidade – há empresas comerciais e de serviços tão ou mais complexas que algumas indústrias. Mas as atividades e conceitos de custos são aplicados a empresas em geral, seja de comércio ou serviços. Martins (2008, p. 27) confirma a aplicação dos conceitos da contabilidade de custos em empresas não industriais: “Já em muitas outras empresas, tais como as entidades comerciais e financeiras, utiliza-se a mesma expressão contabilidade de custos [...]”.

Na visão de Cogan (1994, p. 77), a contabilidade de custos trata genericamente o termo *produto*, mas podem ser aplicado também para as atividades de serviços: “Usualmente o termo produto se aplica quando se está enfocando um bem de fabricação - na realidade produto pode representar um bem ou um serviço”.

Portanto, é fato de que a aplicabilidade da contabilidade de custos ultrapassa os limites das entidades industriais, sendo possível a aplicação e o desenvolvimento dos conceitos de custos e da implantação dos métodos de custeio (Absorção, variável, ABC etc.) em instituições de comércio e serviços. Em particular, em Instituições de Ensino Superior. Dentre os métodos de custeio existente, será trabalhado o método de custeio baseado em atividades, ou *activity-based-costing* (ABC), em IES.

2.11 Custos ABC aplicados às IES

Analisando a estrutura de custos de uma IES em consonância com os conceitos da contabilidade de custos, têm-se: salários dos professores, custos diretos e variáveis, e gasto principal, gerador do serviço final oferecido pela instituição, semelhante às matérias-primas em indústria. O consumo (horas aula) é identificado e quantificado de forma exata nos objetos de custeio (turmas) de uma IES (KRAEMER, 2005, SOUZA, 2006). Ávila e Marques (2008, p. 3) entendem que os custos diretos em uma IES são: “professores, colaboradores e visitantes, pesquisadores, estagiários, viagens, inscrições em congressos, e serviços diversos de reprografia, traduções e assinatura de bases de dados”, desde que o consumo seja identificado nos objetos de custeio. No caso dos professores, devem-se identificar o consumo nos objetos de custeio e as turmas, com base nas horas aula de dedicação em cada turma. Ávila e Marques (2008) também entendem que a alocação dos custos dos professores deve ser feita com base no tempo efetivo de dedicação.

Da mesma forma que os custos diretos, os custos indiretos também são identificados, apurados, departamentalizados, lançados nos centros de custos das atividades e levados aos serviços prestados, por meio de rastreamento, identificando e quantificando os direcionadores adequados, para levar custos às atividades e, posteriormente, aos objetos de custeio (ABC). Os custos indiretos não são apropriados nos objetos de custeio de forma direta, mas distribuídos por direcionadores, uma vez que não é possível quantificar o consumo específico nos objetos de custeio. Por exemplo, os gastos da secretaria de ensino, são indiretos e devem ser levados às turmas, objetos de custeio, por meio de algum direcionador previamente definido. Da mesma forma, se se consideram as instituições de ensino, as coordenações de ensino, a secretaria geral, o serviço de ensino, a biblioteca e a informática, por exemplo, são departamentos cujos custos são indiretos, já que atendem de forma plena a todas as turmas e suas atividades devem ser identificadas e direcionadas aos serviços prestados (MACHADO, 2003; KRAEMER, 2005; SOARES JÚNIOR, 2005; BERSSANETI, 2006; ÁVILA e MARQUES, 2008).

A conceituação de custos em uma IES tem de estar bem definida e estruturada, em consonância com a conceituação apresentada pela contabilidade de custos, para que a alocação de custos seja corretamente feita, evitando distorções e resultados equivocados. A definição de custos diretos deve estar bem fundamentada, por exemplo, o salário dos professores, os quais são alocadas às turmas pelo número de horas aulas de cada uma delas, sem necessidade de rastrear direcionadores para alocá-los aos objetos de custeio. Também o conceito de custos indiretos e de despesas deve estar bem fundamentado; ou seja, aqueles gastos que necessitam de direcionadores para serem levados às atividades e, posteriormente aos objetos de custeio, às turmas. Tomem-se os gastos da Coordenação de cursos, a qual atende a todas as turmas do curso. Nesse caso, é necessário distribuir esses gastos às turmas de administração por meio de direcionadores. Adequar, portanto, a conceituação da contabilidade de custos às IES é importante para a fundamentação ao processo de custeamento (KRAEMER, 2005).

A preocupação com o conhecimento de custos não era prioridade das IES até a década de 1980. As IES tinham uma demanda ampla, superior à oferta. Não havia preocupação em relação a custos, já que a receita era garantida. Bastava um controle razoável dos gastos que a lucratividade era garantida (KRAEMER, 2005; BERSSANETI, 2006).

Ressalta Kraemer (2005, p. 4):

Há um tempo atrás as Instituições de Ensino Superior – IES não tinham muita preocupação com a gestão dos seus custos, pois a procura pelos seus cursos era muito grande, o que permitia que os custos fossem absorvidos facilmente pelas receitas provenientes das mensalidades. Com o surgimento de novas instituições, e com a globalização da economia, o que fez com que os alunos dessas instituições passassem a ser mais exigentes com os serviços que lhes são oferecidos, tanto pela infraestrutura – atividade-meio, como pelo professor em sala de aula – atividades-fim.

O mercado evoluiu e se modificou, acompanhando a economia global e tornando-se competitivo e globalizado, Aumentaram as exigências em relação à qualidade dos serviços e à inserção no mercado, como: educação continuada, ensino a distância, graduação tecnológica e, fundamentalmente, reconhecimento da IES pelo mercado corporativo, como atividade econômica rentável (KRAEMER, 2005; SOARES JÚNIOR, 2005; ÁVILA e MARQUES, 2008). Machado (2003, p. 44), ressalta essa

questão: “Com o avanço tecnológico, [...] as IES que desejam manter a frente da concorrência não podem limitar seus objetivos às funções tradicionais”. Conforme Machado (2003), é necessário ajustar-se às exigências do mercado global e à evolução do conhecimento, que se observa no momento histórico em que estamos inseridos.

A partir dessa, situação as IES passaram a prestar atenção aos custos e aos orçamentos, já que as receitas são buscadas no mercado com maior dificuldade. Para aumentar as receitas, houve o aumento de custos com a qualidade dos serviços prestados e novos custos (com publicidade, por exemplo). As respostas, às vezes, não são plenamente positivas. Ou seja, não se consegue completar turmas. “As restrições orçamentárias sofridas pelas instituições de educação superior, públicas e privadas, são, entretanto, crescentes” (ÁVILA e MARQUES, 2008).

As responsabilidades e os custos das IES aumentaram de forma importante ao terem suas atribuições ampliadas na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB). O Art. 43 da Lei 9394/96 Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, define as responsabilidades do ensino superior no Brasil:

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

- I – estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;
- II – formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;
- III – incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;
- IV – promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;
- V – suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;
- VI – estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;
- VII – promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Fica claro por estas informações que as responsabilidades, objetivos e finalidades de uma IES são extensas, demandando gestão de recursos tanto financeiros como

econômicos (nesse caso, incluindo a gestão de custos) com competência e técnica apurada, de forma a se maximizar a utilização dos recursos disponíveis (GITMAN, 2002; IUDÍCIBUS, *et al.*, 2008; ROSS, *et. al.*, 2002). Os objetivos e atribuições das IES somente serão alcançados com uma eficiente gestão de custos inserida na gestão econômica, bem como uma eficiente gestão financeira, que tem como instrumentos o fluxo de caixa, capital de giro, etc. (GITMAN, 2002; ROSS, *et. al.*, 2002).

Nesse sentido, o ABC propicia uma eficiente gestão econômica, já que adequa os conceitos de custos à operacionalidade da IES, segregando-a em atividades e buscando os melhores *drivers* para levar o consumo de custos, principalmente indiretos, pelas atividades, as quais podem ser primárias e secundárias. As atividades primárias são aquelas que se relacionam à consecução do objeto fim da IES - ensino, por exemplo. As atividades secundárias relacionam-se às atividades de apoio, administração e direção. Leite (1999), citado por Kraemer (2005), entende como grupo de atividades primárias em uma IES, o ensino, a pesquisa e a extensão e como atividades secundárias, os grupos relacionados à administração geral, apoio administrativo e apoio acadêmico. A partir da classificação de Leite (1999), Kraemer (2005) subdividiu as IES em dois grandes centros de custos ou departamentos: departamentos produtivos, congregando as atividades primárias; e o departamento de apoio, consolidando as atividades secundárias. Definidas as atividades, Kraemer (2005) entende que a seguir devem-se escolher os direcionadores e quantificá-los, de forma a levar custos às atividades e, posteriormente, o custo do consumo das atividades pelos objetos de custeio. Borges e Silva² (2000), citados por Kraemer (2005), identificaram para o grupo de atividades que compõem a função ensino os seguintes direcionadores: horas aula, para a atividade ministrar aulas; número de alunos, para as atividades de secretariar aulas, manter e conservar salas, coordenar e administrar, reproduzir material didático, registrar as informações; e número de requisições, que levaria custos às atividades de, providenciar material audiovisual e fornecer materiais do almoxarifado

² BORGES, A. SILVA, T. M. da. O custeio ABC aplicado em instituições filantrópicas de ensino. **Revista CESH 2000**. Centro de Ciências Sociais e Humanas, v. 13. n.1. jan/dez 2000. Universidade Federal de Santa Maria. http://coralx.ufsm.br/ccsh/5e_revista2002.php

Monser (2003), entende que a estrutura dos centros de custos deve estar em consonância com o organograma e atender à estrutura operacional da IES, separando, assim, de forma modelar a IES em três grandes áreas: administração geral, acadêmica e administrativa financeira. Em relação aos custos indiretos, Monser (2003) entende que devem estar consolidados em dois grandes centros de custos: administração acadêmica (coordenações e órgãos ligados à academia); e de apoio acadêmico (biblioteca, multimeios, apoio pedagógico). Sobre a distribuição dos custos indiretos, Monser (2003, p. 89) afirma que “[...] irá depender da natureza do gasto”. Em relação aos direcionadores de custos, Monser (2003) segregou-os pelos gastos da seguinte forma: *número de requisições*, para os gastos com material de expediente, de limpeza, de processamento e correios; *número de ligações*, para os gastos com telefone; o subsídio para refeições, cujo direcionador é o *número de tickets*; para energia elétrica, o direcionador definido é *número de pontos de luz*; e para os demais gastos o direcionador o *número de alunos*. Os direcionadores devem estar em consonância com o processo operacional para que reflita adequadamente a relação entre o gasto e o elemento propulsor, que propicia o seu consumo (MONSER, 2003; KRAEMER, 2005).

Os direcionadores (nos dois níveis) se constituem em fundamento para se calcular o custo das atividades e, posteriormente, os custos dos objetos de custeio (MAUAD, 2001; SOARES JÚNIOR, 2005; BERSSANETI, 2006). Kraemer (2005) entende que o cálculo do custo das atividades (ensino, pesquisa e extensão) propicia à comunidade acadêmica maior questionamento, postura contínua de eliminação de desperdícios, melhoria e gestão de custos. O cálculo do custo dos objetos de custeio, conforme Kraemer (2005, p. 11), torna-se importante para o conhecimento operacional e a gestão de custos, propiciando “[...] uma maior visibilidade do processo de formação do próprio custo, no sentido de tornar claro as diferentes áreas envolvidas em cada atividade (ensino, pesquisa e extensão) e como as áreas de apoio contribuem com estes custos”. Soares Júnior (2005, p. 85) também entende que o ABC “[...] permite melhorar o desempenho do gestor de organizações que desenvolvem serviços educacionais”.

O ABC torna-se importante nesse processo relativo às IES, já que propicia a análise das atividades que compõem os setores que absorvem custos indiretos, como

Secretaria, Coordenação, Orientação Pedagógica, Jurídica, Administrativo, Serviço de Ensino, Biblioteca, Informática, Pesquisa, Limpeza e Conservação, e Portaria e Segurança, levando esses custos aos centros de custos de atividades e posteriormente, direcionando-os adequadamente aos objetos de custeio e qualificando assim o fluxo informacional da organização. Ressalta Soares Júnior (2005, p. 25): “Pelo fato de o sistema ABC tratar os custos indiretos com maior detalhamento e gerar informações sobre atividades, acredita-se que ele seja um método de custeio válido para esta situação”.

2.12 Análise crítica do ABC

O ABC não é consenso entre os estudiosos. Inclusive, é visto por Gerreiro (2002, p. 23) como acompanhamento do coletivo ao surgimento de novas propostas:

[...] a aceitação do sistema ABC no meio acadêmico e empresarial, apesar de sua insuficiência informativa, explica-se pela existência de paradigmas mentais, semelhantes ao conceito de arquétipos da corrente Junguiana de psicologia, incorporados no inconsciente de grupo de pessoas ligadas à área contábil.

Houaiss e Villar (2001) entendem que arquétipo, na concepção de C.G. Jung (1875;1961), é “conteúdo imagístico e simbólico do inconsciente coletivo, compartilhado por toda a humanidade, evidenciável nos mitos e lendas de um povo ou no imaginário individual [...]”. Portanto Gerreiro (2002) coloca o ABC como um conteúdo intelectual e prática de mercado aceita nos meios acadêmicos e no mercado, sem uma análise crítica mais profunda de sua eficácia sobre todos os aspectos informativos da organização. É exatamente essa inadequação informativa que é enfocada por esse autor. Gerreiro (2002) entende que o ABC tem baixa eficácia em relação à geração de informações para a análise de rentabilidade para as empresas. Gerreiro (2002, p. 25) entende análise de rentabilidade: “[...] como processo de mensuração, simulação, planejamento e avaliação da lucratividade analítica dos produtos, de linhas de produtos e da empresa como um todo”. Para Gerreiro (2002, p. 27) a análise da margem de contribuição, pelo custeio variável, ainda é fundamental para “[...] análise e decisão enfocando rentabilidade analítica dos produtos [...]”.

E, de forma conclusiva, Gerreiro (2002, p. 28) entende que a operacionalidade tanto do custeio ABC como do custeio por absorção são semelhantes utiliza-se de rateios dos custos fixos e indiretos, apenas diferem na forma:

O ponto focal que desqualifica a utilização do sistema ABC como método de custeio para decisões de rentabilidade é fundamentalmente o processo de rateio de custos e despesas fixos aos produtos e, nesse contexto, esse sistema equivale ao tradicional método de custeio por absorção, diferindo apenas no que diz respeito à forma operacional de alocação dos custos fixos aos produtos.

Sobre essa discussão de que a distribuição dos custos indiretos aos objetos de custeio, seja pelos rateios do método de custeio por absorção ou pelo rastreamento dos direcionadores do ABC, poderá propiciar a erros e problemas na distribuição desses custos indiretos. Machado e Borinelli (2005, p. 8) confirmam essas ideias: “[...] o fato de o ABC basear-se no modelo conceitual de *full cost*, torna as informações geradas passíveis de questionamentos.” Ou seja, tanto os rateios como os direcionadores, por mais técnicos que procurem ser, têm certa dose de subjetividade, Catelli (2007) e Guereiro, (2002), citados por Machado e Borinelli (2005, p. 8): enfatizam “[...] a questão de que o relacionamento entre custos, atividades e produtos, feito por meio de *cost drivers*, está sujeito a fortes doses de subjetividade”.

Cogan (1994) chamava o ABC em “poderosa estratégia empresarial”, em Cogan (1998, p. 21), ainda acreditando no método, “[...] técnica de muita valia para gestão empresarial moderna e sua desconsideração poderá representar uma inconveniente desvantagem competitiva”. Mas apresentou alguns desafios enfrentados por aqueles que o colocavam em prática. Rupp (1995), citado por Cogan (1998, p. 62), apresenta relatório da Lord Corporation mostrando lições boas, ruins e ameaçadoras sobre a implantação do ABC. Destaca-se entre as ameaçadoras a tentativa de “[...] identificar e custear todas as atividades, não importando quão insignificantes fossem”, além de utilizar “[...] direcionadores de custos que não se encontravam facilmente disponíveis. Isso requer novos métodos de coleta de dados que fez com que o ABC se revelasse muito complexo, antes que qualquer benefício pudesse ser obtido”. É necessário levar em consideração que os custos indiretos estão estratificados em várias categorias. Relaciona-se com os produtos, lotes e

processo. Portanto, ao volume de produção, por exemplo, energia elétrica e depreciação consumida por determinada máquina por onde passam vários produtos de forma simultânea (sapatos e sandálias, por exemplo), não há apuração de consumo por lote de produção. Têm-se também os custos indiretos relacionados com o departamento, por exemplo, consumo de ferramentas no departamento de manutenção, utilizados em vários processos. E temos os custos indiretos relacionados com toda empresa. O aluguel da fábrica, quando há vários produtos em produção, seria exemplo típico. É necessário, portanto, tratá-los de forma individualiza e trabalhar direcionadores de custos e atividades de forma adequada, que reflitam o processo operacional, adequando as informações de custos ao processo operacional, para que assim se obtenham relatórios confiáveis dando suporte ao processo decisório (COGAN, 1998; MARTINS, 2008).

Seguindo esse raciocínio, Datar e Gupta³ (1994), citado por Khoury e Ancelevicz (2000), constataram três tipos de erros em relação ao ABC. O erro de agregação ocorre quando se utilizam taxas-padrão para distribuir custos indiretos a diferentes processos produtivos, com produtos, tempos e esforços produtivos diferentes. O segundo erro é o de especificação, que ocorre quando não é possível relacionar a efetiva demanda de custos indiretos pelos lotes de produção. O terceiro erro é o de medição. Ou seja, está relacionado à subjetividade nas estimativas de tempos gastos nas atividades obtida pelas entrevistas e questionários. Essas observações refletem a necessidade de aproximação da teorização de custos com o processo operacional. O trabalho conjunto e integrado de custos e produção, em qualquer ramo de atividade, para que as informações operacionais estejam integradas com as informações de custos, de modo a obter informações que reflitam efetivamente a dinâmica operacional, dando suporte às decisões que atendam aos interesses da organização. Não se observando essas colocações, há riscos de que o ABC recaia nas arbitrariedades dos rateios do custeio por absorção. E aquele surgiu exatamente pelas arbitrariedades dos rateios deste. Surgiu também pelo crescimento dos custos indiretos, inviabilizando a análise pela margem de contribuição.

³ DATAR, Srikant, GUPTA, Mahendra. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. **The Accounting Review**, v. 69, n. 4, p. 567-91, Oct. 1994.

Há de se levantar outros aspectos em relação às dificuldades na implantação do ABC. Trata-se do processo de comunicação entre os personagens internos e os responsáveis pela implantação do ABC. A comunicação é indispensável, além do necessário fluxo informacional para dar suporte às necessidades estruturais para implantação do ABC. Souza *et al.* (2009, 17-18), enfatizam essa questão e apresentam as quatro dificuldades na implantação do ABC em uma manufatura: “[...] comunicação limitada entre a equipe de implementação do método e os funcionários da empresa; suporte restrito da alta gerência; ausência de um SI robusto; e dados coletados provenientes de controles internos ineficazes”. Nesse sentido, é fundamental, antes da estruturação técnica do ABC, que se organize o sistema de informações da instituição e atue sobre as resistências às mudanças, para que se comece a obter os resultados que o ABC poderá propiciar.

Robert S. Kaplan, professor da Harvard Business School, junto com Robin Cooper, produziu os estudos iniciais do ABC, na década de 1980. Ele formulou importantes críticas ao ABC, chamado por ele de “convencional”. Kaplan e Anderson (2007, p. 8) pontuam algumas críticas ao processo de implantação do ABC convencional:

- a) Os processos de entrevistas e levantamentos de dados eram demorados e dispendiosos.
- b) Os dados para o modelo ABC eram subjetivos e de difícil validação.
- c) O armazenamento, o processamento e a apresentação dos dados eram dispendiosos.
- d) A maioria dos modelos ABC eram locais e não forneciam uma visão integrada das oportunidades de lucro em todo âmbito da empresa.
- e) O modelo ABC não se atualizava nem se adaptava com facilidade às novas circunstâncias.
- f) O modelo incorria em erro teórico, ao ignorar a possibilidade de capacidade ociosa.

Por esse motivo, Kaplan e Anderson (2007, p. 8) apresentam o custeio baseado em atividades e tempo - *Time-Driven Activity-Based Costing*, como solução para os problemas do ABC convencional, partindo do princípio de que o direcionador fundamental é o tempo de dedicação na atividade: “Felizmente, já existe uma

solução para todos esses problemas do ABC convencional. Concebemos, testamos e implementamos recentemente uma nova abordagem, que denominamos *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)*”.

Não se aprofunda nessa discussão, pois não faz parte do tema deste trabalho, mas é fundamental deixar registrado que o ABC, além de não ser consenso entre os estudiosos, mesmo entre aqueles que o defendem, oferece sugestão de novas versões e evoluções processuais neste contexto.

3 METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

Uma pesquisa consiste na busca de informações sobre determinado fenômeno, geralmente conhecidas, mas com um foco e visão específica do pesquisador. Duarte (2002, p. 140) confirma essa idéia em relação à pesquisa: “Nada de absolutamente original, portanto, mas um modo diferente de olhar e pensar determinada realidade a partir de uma experiência e de uma apropriação do conhecimento que são, ai sim, bastante pessoais”.

Em relação ao número de entrevistas, é fundamental que se tenha o bom senso de verificar o momento em que se tem informação consistente sobre o objeto em estudo. Duarte (2002 p. 144) relata:

No que diz respeito ao número de pessoas entrevistadas, o procedimento que se tem mostrado mais adequado é o de ir realizando entrevistas (a prática tem indicado um mínimo de 20, mas isso varia em razão do objeto e do universo de investigação), até que o material obtido permita uma análise mais ou menos densa das relações estabelecidas naquele meio [...]

A pesquisa realizada é qualitativa e descritiva, caracterizada como estudo de caso. Pesquisa qualitativa procura entender um fenômeno em profundidade, por meio de descrições (por isso é descritiva), de forma comparativa e interpretativa. Relaciona-se à análise comportamental, de atitudes, opinião, preferências, etc. A pesquisa qualitativa busca a compreensão e definição das situações pesquisadas. É aquela em que a lógica e a coerência da argumentação baseiam-se na observação e discrição dos objetos pesquisados (ALASSUUTARI⁴ 1999, citado por VIEIRA, 2004).

Lüdke e André (1986) entendem que a pesquisa qualitativa tem, entre outras características:

⁴ ALASSUUTARI, Pertti. **Rethinking the media audience**. Londres: Sage Publications, 1999

- a) ambiente natural como sua fonte direta de dados e o pesquisador como seu principal instrumento.
- b) dados coletados são predominantemente descritivos.
- c) significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como focos de atenção especial pelo pesquisador.
- d) preocupação com o processo muito maior do que com o produto.
- e) análise dos dados tende a seguir um processo indutivo. E os pesquisadores não se preocupam em buscar evidências que comprovem hipóteses definidas antes do início dos estudos.

Na pesquisa descritiva, são analisados dados e registros, mas não há interferência do pesquisador. Procura-se identificar com que frequência ocorre um fato, características, relações causais com outros fatos, natureza, etc., mas sem interferir no objeto observado. Para tanto, utilizam-se elementos textuais, como entrevistas e questionários (VIEIRA e ZOUAIN, 2004). Valentim, (2005, p. 23) destaca:

A pesquisa descritiva observa, registra, correlaciona e descreve fatos ou fenômenos de uma determinada realidade sem manipulá-los. Procura conhecer e entender as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos que ocorrem na sociedade.

A pesquisa descritiva, reafirma Valentim (2005, p. 24) procura “trabalhar com dados relativos a atualidade, observando uma determinada realidade para explicar um determinado objeto e o(s) fenômeno(s) relacionados à problemática da pesquisa”.

A pesquisa descritiva objetiva descobrir, com relativa precisão, a frequência da ocorrência de um fenômeno e a relação com outros fenômenos. Descreve características e propriedades do evento pesquisado (SEVERINO, 2000).

A pesquisa descritiva procura apresentar determinadas situações a partir de dados primários, obtidos por meio de entrevistas pessoais ou outro meio, por dados secundários, confirmando, ou não, as perguntas propostas no problema de pesquisa (MARCONI, 2007).

A pesquisa também é um estudo de caso: estudo da aplicação do ABC em uma IES. O estudo de caso, conforme Yin (2005), trata-se de inquirição empírica que procura investigar fenômeno contemporâneo em contexto real. O objeto de estudo deste método é específico e limitado. No estudo de caso, pretende-se um estudo profundo e exaustivo de alguns objetos ou de apenas um objeto, propiciando conhecimento detalhado do objeto estudado (GIL, 2002).

A pesquisa analisou e descreveu o processo de implantação do ABC em uma Instituição de Ensino Superior privada, aplicado a uma faculdade isolada, por meio de estudo de caso: Faculdade “Sucesso”. A identidade da IES não será revelada, conforme entendimento com seus dirigentes.

3.2 A pesquisa e a coleta de dados

A coleta de dados ocorreu de forma primária e secundária. Os dados primários foram obtidos por meio de entrevistas com os responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos, procurando confirmar, ou não, o problema de pesquisa. São dados que ainda não foram objeto de estudo e análise na IES pesquisada. Foram coletados por meio de questionário aberto e através de entrevista. A entrevista é um processo que objetiva colher do entrevistado o maior fluxo de informações possível. Conforme Haguette (1987), interage duas pessoas, sendo uma delas o entrevistador, que objetiva obter informações por parte do outro, o entrevistado. O objetivo da pesquisa semiestruturada, conforme Gil (2002), é ter visão geral do problema pesquisado, como se fosse uma conversa, sendo utilizada em estudos de caso, autobiografias, etc.

Os dados secundários encontram-se disponíveis na bibliografia, em estudos científicos (artigos, dissertações, teses), internet, enfim, dados que já foram estudados, analisados e levantados (MINAYO, 1994; FACHIN, 2001). Foram levantados, por meio de pesquisa em artigos, como Ávila e Marques (2008), Kraemer (2005) e Voese (2007), dissertações de mestrado de Machado (2003), Soares Júnior (2005), Monser (2003) e Mauad (2001), teses de doutorado Rosa (2006) e Nélo (2008), focadas no ABC em IES, em que se levantaram um conjunto

de atividade e direcionadores, e cálculos, já estudados, e compatibilizar a aplicabilidade na IES em estudo.

Os dados primários foram obtidos com entrevistas, com todos os responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos, como: Secretaria, Serviço de Ensino, Biblioteca, Departamento Financeiro, Informática, Comunicação e Marketing, Jurídico, Coordenação do Curso de Administração, Supervisão Pedagógica, Departamento de Pessoal, Portaria e Serviços Gerais, Diretoria Pedagógica, Diretoria Administrativa e Financeira. Foi apresentado o roteiro aos responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos, no qual se definirão, na opinião dos entrevistados, as atividades envolvidas no seu setor de atividades e os dois níveis de direcionadores: dos recursos para as atividades; e das atividades para os objetos de custeio. Esses objetos foram entendidos como as unidades básicas a serem custeadas em uma IES: as turmas e os alunos. Naturalmente, com os dados obtidos poder-se-ão custear outros níveis de interesse, como cursos e unidades de negócios, caso se deseje. Mas o foco da pesquisa é o custeio das turmas e alunos/turma do curso de administração.

Os dados secundários foram obtidos por meio dos relatórios contábeis do mês de junho de 2009, propiciado pelas demonstrações contábeis, com foco na Demonstração do resultado do exercício, (DRE), em livros contábeis, notadamente o livro razão analítico.

Obedeceu-se ao seguinte plano de estudos e pesquisa:

- a) Pesquisa bibliográfica do que se estudou e foi publicado sobre o assunto em livros, artigos acadêmicos informações de órgãos oficiais e dissertações e teses.
- b) Pesquisa secundária, buscando em artigos, dissertações e teses um conjunto de cálculos, atividades e direcionadores que caracterizam os departamentos que absorvem custos indiretos em IES.
- c) Aplicação do roteiro de entrevistas, pesquisa primária, aos responsáveis pelos departamentos, centros de custos que absorvem custos indiretos objeto de análise, de forma a selecionar as principais atividades (para se

desenvolver o dicionário de atividades) e direcionadores (de custos e atividades) relacionados ao departamento sob sua responsabilidade. Esses responsáveis pelos departamentos estimaram o tempo de dedicação do quadro funcional (um dos direcionadores) para cada atividade indicada para o departamento pesquisado e a quantificação, quando possível, dos demais direcionadores escolhidos.

- d) Análise e interpretação de dados.
- e) Aplicação dos conhecimentos relativos ao ABC, com os dados coletados com a identificação das atividades e direcionadores de custos para cada natureza de gasto, aplicando o custeamento dos objetos de custeio, por meio dos direcionadores de consumo de atividades no âmbito do ABC.

3.3 Roteiro da entrevista

As entrevistas foram feitas por meio de um roteiro aberto com os responsáveis pelos setores que absorvem custos indiretos, como Diretoria Administrativa e Financeira, Diretoria de Graduação, Secretaria, Serviço de Ensino, Supervisão Pedagógica, Coordenação de Curso de Administração, Informática, Biblioteca, Pessoal, Jurídico, Serviços Gerais, Segurança e Portaria. Os questionamentos são levantamentos realizados diretamente com as pessoas responsáveis pelos gastos indiretos, de forma a se conhecer as atividades e os direcionadores, tanto de custos para as atividades, como de atividades para os objetos de custeio

A pesquisa baseou-se no conhecimento da dinâmica funcional da IES em relação à estruturação do sistema contábil, a estrutura do plano de contas e à adequação aos conceitos e fundamentos do ABC. Dessa forma, procurou-se adequar o plano de contas, os relatórios contábeis e a estrutura dos centros de custos, identificando aqueles que absorvem custos indiretos, elaborando o dicionário de atividades e identificando os direcionadores. Os direcionadores foram identificados por rastreamento, tanto para levar recursos às atividades como para levar consumo das atividades aos objetos de custeio. O foco da pesquisa consistiu em trabalhar os custos indiretos, levados aos objetos de custeio, conforme conceitos do ABC,

preocupação central de todos os métodos de custeio (COGAN, 1994; SANTOS *et. al*, 2006; NAKAGAWA 2008).

O questionário, base para as entrevistas, identificou conjunto de atividades, tarefas e direcionadores que serão indicados pelos responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos, cuja estrutura está apresentada no APÊNDICE A.

3.4 Procedimentos metodológicos para a implantação do ABC

Durante o processo das entrevistas, levantaram-se e apuraram-se os dados definidos pelo universo da pesquisa, conforme se segue:

- a) Identificamos os objetos de custeio. Em toda empresa, o objeto de custeio é a unidade produzida e voltada à comercialização.. Em uma IES, os objetos de custeio estudantis são as turmas e custo por aluno, em cada turma.
- b) Identificou-se o processo operacional, assim como as funções, as atividades, as tarefas, os direcionadores de recursos para as atividades e os direcionadores do consumo das atividades para os objetos de custeio.
- c) Identificaram-se os recursos da IES, por meio da análise dos relatórios contábeis.
- d) Identificaram-se os custos indiretos (CIF) e mostrou-se como levá-los às atividades e aos objetos de custeio. O ABC tem como base de distribuição dos CIF às atividades e aos objetos de custeio, estudos técnicos e científicos. E por meio do rastreamento identificamos os direcionadores de custos (para custear as atividades) e do consumo de atividades pelos objetos de custeio (KAPLAN e COOPER 1998).
- e) Calcularam-se os custos das atividades de cada departamento, (ou seja, dos centros de custos das atividades), aqueles que absorveram os custos indiretos.

É importante abrir a discussão mostrando as diferenças e pontos de convergência entre os conceitos de departamento e centros de custos. E também a transformação de centro de custos tradicional, para centro de custos de atividades. Nesse sentido, Cogan (1998, p. 48) ressalta a transformação de centro de custos tradicional para centro de atividades; “[...] transformar as despesas dos centros de custos departamentais em despesas acumuladas em centro de atividades, ou seja, as despesas organizadas verticalmente serão quebradas nas despesas horizontais das principais atividades/processos”.

É importante ressaltar segundo a teoria de custos, departamento não é necessariamente sinônimo de centro de custos. Um departamento é um centro de custos, mas há outros centros de custos que não são departamentos. Por exemplo, uma máquina, um projeto e uma obra podem ser um centro de custos. Martins (2008, p. 66) reafirma “Na maioria das vezes um Departamento é um centro de custos, ou seja, nele são acumulados os custos indiretos [...]”. Também entende que departamentos e centros de custos não são exclusivamente o mesmo conceito: “Centro de custo, portanto, é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos. Mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento (MARTINS, 2008; p 67)”. Mas neste trabalho o centro de custos das atividades será quase sempre o departamento.

- f) Apurou-se o custo das atividades por meio do levantamento dos direcionadores. Na IES pesquisada não existem quantificadores dos direcionadores de custos, portanto, para efeito de cálculos nesse trabalho, escolhemos o tempo de dedicação na atividade, como direcionador de custos para as atividades. Apurado o custo das atividades, o processo seguinte é apropriar os custos das atividades nos objetos de custeio. Apesar da inexistência dos quantificadores dos direcionadores de custos, esses serão apresentados no item 4.4.
- g) Identificaram-se os direcionadores do consumo de atividades para os objetos de custeio. Mesmo identificados e apresentados no item 4.6.1, não há também apuração dos quantificadores desses direcionadores. Portanto,

utilizou-se, nesse trabalho, como padrão de direcionador de atividades para os objetos de custeio, para efeito de cálculos, o número de alunos por turma.

- h) Apurado e registrado o custo das atividades nos objetos de custeio, ou seja, todos os custos indiretos lançados nos objetos de custeio, apurou-se os custos totais das turmas e do custo de aluno/turma, reunindo os custos diretos aos indiretos direcionados.
- i) Considerações finais.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Antes de analisar os dados da pesquisa, é importante ressaltar a dinâmica que será desenvolvida neste trabalho. A princípio, há o modelo desenvolvido pelo ABC, conforme conceitos e fundamentos próprios. E há, em relação à instituição pesquisada, o que é possível ser feito, em função dos controles internos existentes. No modelo do ABC, os gastos têm direcionadores, tecnicamente definidos conforme o processo operacional, que levará custos às atividades. As atividades, da mesma forma, têm direcionadores que serão utilizados para levar o consumo aos objetos de custeio. Além do dicionário de atividades que constituem a estrutura funcional da IES, os direcionadores da instituição pesquisada foram apresentados e desenvolvidos. Trata-se de um dos fundamentos básicos do ABC, uma das contribuições mais importantes da pesquisa. Mas, em relação à instituição pesquisada, não existem controles internos que quantifiquem esses direcionadores. Dessa forma, adotou-se o seguinte critério: em primeiro lugar, apresentam-se os direcionadores de custos e de atividades apurados na pesquisa, mesmo sabendo que não há quantificadores na instituição para cálculos mais precisos; em segundo lugar, para efeito de cálculos, a título de exemplo, definem-se direcionadores possíveis, para desenvolver os cálculos de custos dos objetos de custeio adotados. Apesar de não ser a situação ideal, é a situação possível. O mesmo critério foi adotado para os direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio. Ou seja, serão apresentados os direcionadores das atividades da IES objeto da pesquisa e, em seguida, adota-se para os cálculos um direcionador específico. Da mesma forma que para os direcionadores de custos, não há quantificadores específicos para os direcionadores de atividades.

Não haverá perda de qualidade, já que, em primeiro lugar, o modelo apresentado, com a definição dos direcionadores, dicionário de atividades etc., é o fundamento da pesquisa e o objetivo do ABC. A quantificação dos direcionadores está associada à organização interna e ao desenvolvimento de controles internos. No momento atual, a IES pesquisada não está estruturada para produzir os quantificadores dos dois níveis de direcionadores.

4.1 Identificação dos objetos de custeio

Definem-se os objetos a serem custeados, as turmas do curso de administração e o custo dos alunos por turma.

4.2 Identificação do processo operacional

O detalhamento dos processos operacionais identifica o fluxo de operações que congregam as atividades e produzem produtos ou serviços. Kaplan e Cooper (1988, p. 107) reafirmam essas ideias:

As atividades, unidades básicas de acúmulo de custos nos sistemas ABC, também podem ser agregadas para que os gerentes possam identificar o custo total de execução de um processo de negócio. Cada atividade pode ser codificada, permitindo que os custos sejam acumulados e informados por processos de negócios.

Identificam-se processos operacionais e os departamentos (centros de custos das atividades) que absorvem custos indiretos. É momento de fundamental importância para o desenvolvimento do ABC. São apresentados no Quadro 3. Estará incluído também, já que integra ao processo operacional, o Departamento de Ensino, que congrega os professores (item 2.2.1.2, TAB. 1), cuja atividade no processo consiste em ministrar aulas. Nesse caso, são custos diretos, cujo consumo é perfeitamente identificado nos objetos de custeio, não necessitando de direcionadores. Mas, como integram o processo, devem estar presentes no detalhamento no operacional.

Tabela 1 – Identificação dos centros de custos das atividades e processos operacionais

Sequência	Departamento: Centro de Custos das Atividades	Processos principais	Processos secundários
1	Diretoria da mantenedora: Diretor presidente	Conhecer mercados clientes e concorrentes.	Desenvolver visão estratégica.
2	Diretoria Geral da Faculdade: Diretora Geral	Desenvolver projetos institucionais.	Implementar projetos institucionais.

continua

continua			
Sequência	Departamento: Centro de Custos das Atividades	Processos principais	Processos secundários
2.1	Diretoria Administrativa e Financeira: Diretor financeiro	Viabilizar a instituição administrativa e financeiramente.	Adequar instrumentos administrativos e financeiros à funcionalidade institucional.
2.1.1	Marketing	Captar alunos.	Desenvolver campanhas publicitárias e de integração com instituições externas.
2.1.2	Assessoria de Integração	Relacionar agentes internos e externos.	Propiciar integração através de estágios, formaturas etc.
2.1.3	Assessoria de Comunicação	Promover a comunicação interna.	Preparar manuais, calendários, cartazes e outros elementos.
2.1.4	Pessoal	Viabilizar a instituição com o patrimônio intelectual.	Desenvolver processos relacionados ao corpo funcional.
2.1.5	Contabilidade	Viabilizar a instituição com o conhecimento contábil	Desenvolver processos contábil, fiscal e tributário.
2.1.6	Assessoria Jurídica	Viabilizar a instituição juridicamente.	Desenvolver e implantar a estrutura jurídica.
2.1.7	Informática	Viabilizar a instituição de instrumentos informacionais.	Aplicar conhecimentos de software e hardware, para adequado funcionamento da instituição.
2.1.8	Financeiro	Viabilizar processos financeiros.	Organizar processos financeiros.
2.1.8.1	Contas a Receber	Organizar o Departamento de Contas a Receber.	Operacionalizar recebimentos.
2.1.8.2	Contas a Pagar	Organizar o Departamento de Contas a Pagar.	Operacionalizar pagamentos.
2.1.9	Serviços Gerais	Viabilizar a funcionalidade predial.	Organizar instrumentos funcionais da estrutura física.
2.1.9.1	Portaria e Vigilância	Viabilizar o funcionamento da Portaria e Vigilância.	Implantar e coordenar o funcionamento da Portaria e Vigilância.
2.1.9.2	Limpeza e Manutenção	Viabilizar o funcionamento da Limpeza e Manutenção.	Implantar e coordenar o funcionamento da Limpeza e Manutenção.
2.1.9.3	Compras e Estoques	Viabilizar o funcionamento de compras e estoques.	Implantar e coordenar o funcionamento de compras e estoques.
2.2	Diretoria Acadêmica	Viabilizar a instituição academicamente.	Adequar instrumentos acadêmicos relacionados à funcionalidade institucional
2.2.1	Coordenações dos Cursos	Viabilizar o desenvolvimento dos cursos.	Adequar e implantar processos operacionais relacionados ao desenvolvimento dos cursos
2.2.1.1	Secretaria das Coordenações	Organizar processos administrativos acadêmicos.	Implantar processos administrativos acadêmicos
2.2.1.2	Departamento de Ensino: Professores	Ministrar aulas e avaliar alunos.	Preparar aulas e atividades para os alunos.

			conclusão
Sequência	Departamento: Centro de Custos das Atividades	Processos principais	Processos secundários
2.2.2	Biblioteca	Viabilizar o acervo de itens bibliográficos.	Implantar e organizar o acervo acadêmico.
2.2.3	Administração de Sistemas	Desenvolver sistemas acadêmicos	Implantar o operacionalizar sistemas acadêmicos.
2.2.4	Avaliação Institucional	Viabilizar avaliações internas e externas.	Preparar, aplicar e avaliar as avaliações institucionais.
2.2.5	Assessoria Pedagógica	Desenvolver e viabilizar projetos pedagógicos.	Organizar e implantar projetos pedagógicos.
2.2.6	Secretaria Geral	Viabilizar a instituição organizacional e legalmente.	Implantar a organização da instituição.
2.0	Secretaria da Diretoria	Viabilizar processos administrativos da direção corporativa.	Implantar processos administrativos da direção corporativa.

Fonte: Dados coletados da pesquisa

De forma ampla e genérica, se poderá contextualizar o processo operacional da IES pesquisada da seguinte forma:

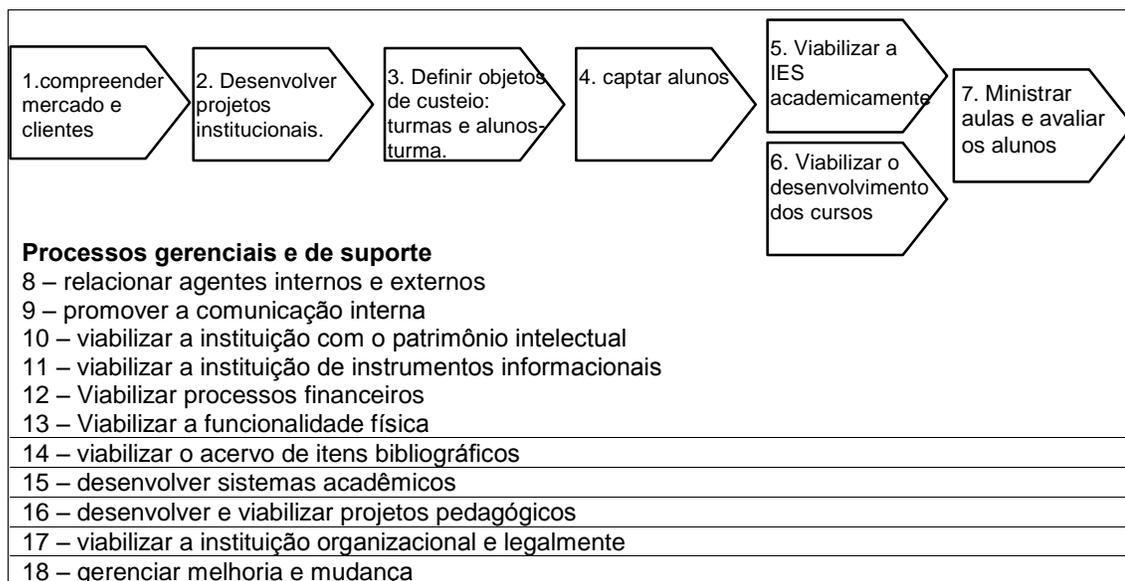


Figura 6 – Processos operacionais: agrupamentos de processos de negócios da IES pesquisada

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 Identificação das atividades de cada departamento.

4.3.1 Dicionário de atividades

A partir do detalhamento dos processos por departamento e como resultado das entrevistas, selecionou-se o Dicionário de atividades. O objetivo é detalhar as atividades e tarefas relacionadas ao fluxo operacional e administrativo. Kaplan e Cooper (1998, p. 99) afirmam sobre o Dicionário de atividades: “A identificação de atividades culmina com a criação de um dicionário de atividades que relaciona e define cada grande atividade executada na instalação de produção”.

Apresenta-se no QUADRO 3 o Dicionário de atividades, resultado das entrevistas com os responsáveis pelos departamentos que absorvem custos indiretos:

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Diretoria Administrativa e Financeira	Planejar financeiramente o planejamento estratégico.	- Elaborar o orçamento. - Acompanhar e executar o orçamento.
Diretoria Administrativa e Financeira	Gerenciar processos administrativos e financeiros.	- Gerenciar contratos. - Gerir política de mensalidades. - Gerir política de cobranças. - Autorizar compras.
Diretoria Administrativa e Financeira	Analisar o desempenho organizacional.	- Analisar, por meio de índices, o desempenho econômico, financeiro e operacional da organização.
Diretoria Administrativa e Financeira	Gerenciar contatos com outras entidades.	- Representar a organização nos órgãos públicos (exclui Receita Federal) - Gerir convênio de financiamento educacional (FIES). - Acompanhar nos sindicatos, a convenção coletiva do trabalho.
Marketing	Promover campanha do vestibular.	- Escolher as campanhas de marketing. - Planejar as mídias do vestibular. - Implementar a campanha.
Marketing	Promover o <i>endomarketing</i> .	- contatar com alunos egressos. - contatar com alunos desistentes e que não se matricularam.
Marketing	Contatar com outras entidades educacionais e diversas.	- Promover o projeto interdisciplinar. - Promover empresas simuladas. - Contatar empresas conveniadas. - Distribuir doações colhidas na organização.

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Assessoria de Integração	Organizar e viabilizar estágios.	<ul style="list-style-type: none"> - Captar vagas nas empresas; - Divulgar vagas junto ao corpo discente; - Cadastrar vagas no Portal; - Preparar processo de admissão; - Apurar relação vagas oferecidas e assumidas.
Assessoria de Integração	Organizar e viabilizar as formaturas.	<ul style="list-style-type: none"> - Prestar suporte à colação de grau; - Conferir convites; - Preparar solenidades.
Assessoria de Integração	Integrar agentes internos e externos.	<ul style="list-style-type: none"> - Visitar empresas parceiras; - Envolver professores e coordenadores nas campanhas da instituição; - Preparar eventos da instituição.
Assessoria de Comunicação	Desenvolver calendários e manuais.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar calendários da instituição. - Preparar manuais do aluno e professor.
Assessoria de Comunicação	Organizar a comunicação interna da instituição.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar avisos em sala de aulas e nos corredores. - Preparar avisos nos boletos bancários. - Preparar placas, faixas e quadros de aviso.
Assessoria de comunicação	Organizar campanhas da instituição.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar campanhas diversas. - Preparar campanhas de captação de alunos para pós-graduação. - Preparar campanhas do vestibular. - Preparar campanhas de captação alunos desistentes.
Pessoal	Admitir pessoal.	<ul style="list-style-type: none"> - Obter informações para admissão; - Formalizar admissão. - Obter assinaturas de documentos.
Pessoal	Demitir pessoal.	<ul style="list-style-type: none"> - Formalizar demissão. - Processar demissão. - Homologar demissão
Pessoal	Organizar a folha de pagamentos.	<ul style="list-style-type: none"> - Apurar ponto administrativo. - Apurar ponto dos professores. - Processar folha de pagamentos.
Pessoal	Recrutar e selecionar pessoal.	<ul style="list-style-type: none"> - Receber solicitação de vagas. - Buscar no banco de currículos. candidatos com o perfil solicitado. - Entrevistar os candidatos selecionados. - Encaminhar à admissão os candidatos escolhidos.
Contabilidade	Classificar e lançar documentos contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - Classificar e lançar documentos de receitas. - Classificar e lançar documentos de despesas. - Classificar e lançar documentos patrimoniais. - Conciliar lançamentos contábeis.
Contabilidade	Emitir relatórios contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - Emitir balancetes mensais. - Emitir mensalmente razão contábil e diário contábil - Emitir as demonstrações financeiras.
Contabilidade	Preencher declarações legais.	<ul style="list-style-type: none"> - Preencher a DCTF. - Preencher a DIPJ. - Preencher a DES. - Preencher a DIRF.
Assessoria Jurídica	Administrar contratos.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar contratos e levar para assinaturas. - Receber e analisar contratos e autorizar assinaturas. - Acompanhar contratos.

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Assessoria Jurídica	Prestar assessoria jurídica consultivo.	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar convenções coletivas; - Receber reclamações contra a instituição. - Elaborar notificação extrajudicial. - Acompanhar processos. administrativos junto à órgãos públicos. - Prestar assessoria jurídica à instituição.
Assessoria Jurídica	Atuar no campo jurídico contencioso.	<ul style="list-style-type: none"> - Cobrar judicialmente; - Receber intimações e notificações; - Acompanhar processos judiciais; - Impetrar recursos aos tribunais; - Fazer acordos judiciais e extrajudiciais;
Informática	Atender demandas de alunos e funcionários em relação à informática.	<ul style="list-style-type: none"> - Dar suporte aos alunos no Laboratório de Informática. - Gravar de dados e arquivos para alunos e funcionários. - Dar suporte aos funcionários. - Auxiliar na utilização de programas e internet.
Informática	Administrar sistema de audiovisual.	<ul style="list-style-type: none"> - Montar equipamentos em sala de aula. - Dar suporte no auditório em dias de eventos. - Auxiliar na operacionalização dos equipamentos de informática e de som.
Informática	Administrar a rede.	<ul style="list-style-type: none"> - Gerar e gravar os arquivos de backups diários. - Verificar as regras de segurança para acesso à Internet. - Criar contas e emails para usuários.
Informática	Administrar o Centro de Processamento de Dados (CPD).	<ul style="list-style-type: none"> - Coordenar atendimento a alunos e funcionários. - Gerenciar o espaço físico do CPD. - Auxiliar usuários nas tarefas diárias. - Realizar manutenção de máquinas e equipamentos. - Instalar sistemas operacionais e aplicativos.
Financeiro: Setor de Contas a Pagar.	Elaborar fluxo de caixa.	<ul style="list-style-type: none"> - Lançar entradas previstas e reais de caixa. - Lançar saídas previstas/reais - caixa.
Financeiro: Setor de Contas a Pagar.	Elaborar fluxo de caixa.	<ul style="list-style-type: none"> - Lançar entradas previstas e reais de caixa. - Lançar saídas de previstas e reais de caixa.
Financeiro: Setor de Contas a Pagar.	Operacionalizar fluxos financeiros – Contas a Pagar.	<ul style="list-style-type: none"> - Conciliar saldo de bancos. - Efetivar pagamentos. - Controlar pronto pagamento. - Controlar de cheques pré-datados. - Controlar cheques devolvidos. - Elaborar boletins bancários.
Financeiro: Setor de Contas a Pagar	Preparar relação com outros departamentos e instituições.	<ul style="list-style-type: none"> - Prestar suporte ao Setor de Contas a receber; - Promover contatos bancários; - Promover contatos com fornecedores.
Financeiro: Setor de Contas a Receber	Cadastrar o corpo discente.	<ul style="list-style-type: none"> - Cadastrar alunos oriundos de convênios diversos. - Castrar alunos pagantes integrais.

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Financeiro: Setor de Contas a Receber	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a Receber.	<ul style="list-style-type: none"> - Emitir e enviar boletos para os alunos. - Controlar do caixa recebedor. - Lançar receitas no fluxo de caixa. - Elaborar e emitir relatórios para contabilidade. - Lançar baixas no sistema. - Conciliar movimento bancário. - Controlar cobrança de inadimplentes.
Financeiro: Setor de Contas a Receber	Preparar relação com outros departamentos/ instituições.	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar as bolsas (PROUNI, FIES) - Receber-candidatos do Vestibular. - Receber matrículas aprovados.
Serviços Gerais	- Organizar serviços da portaria e vigilância.	<ul style="list-style-type: none"> - Promover segurança interna; - Receber e expedir correspondências; - Controlar serviços de portaria; - Promover vigilância geral; - Controlar presença de vigilantes.
Serviços Gerais	Organizar limpeza e manutenção.	<ul style="list-style-type: none"> - Promover a limpeza das dependências, garagem e passeios. - Supervisionar os serviços de limpeza. - Controlar manutenção de elevadores bebedouros e extintores. - Controlar a manutenção predial.
Serviços Gerais	Organizar compras e estoques.	<ul style="list-style-type: none"> - Controlar estoques em geral. - Emitir ordem de compras. - Cadastrar fornecedores. - Elaborar cotações. - Emitir ordem de compras. - Receber mercadorias.
Diretoria Acadêmica	Planejar academicamente o planejamento estratégico.	<ul style="list-style-type: none"> - Fazer projetos acadêmicos para os cursos existentes e novos cursos. - Executar programas acadêmicos definidos no planejamento estratégico.
Diretoria Acadêmica	Gerenciar o desempenho acadêmico organizacional.	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar coordenações de cursos. - Analisar a avaliação institucional. - Acompanhar desempenho dos professores.
Diretoria Acadêmica	Regular relações institucionais com o MEC.	<ul style="list-style-type: none"> - Renovar credenciamento. - Levar à aprovação e novos cursos. - Buscar renovação reconhecimento.
Diretoria Acadêmica	Gerenciar o PROUNI.	<ul style="list-style-type: none"> - Viabilizar a manutenção do PROUNI.
Diretoria Acadêmica	Acompanhar a avaliação institucional externa.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar auto-avaliação para o MEC. - Elaborar relatório para o MEC. - Acompanhar avaliação in loco dos avaliadores do MEC. - Acompanhar procedimentos relacionados ao ENAD.
Coordenação de Curso	Planejar o semestre.	<ul style="list-style-type: none"> - Levantar necessidade de docentes. - Analisar desempenho de docentes e decidir sobre demissões - Distribuir disciplinas para os docentes. - Elaborar horários de aulas. - Orientar elaboração e recepção dos planos de ensino.

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Coordenação de Curso	Administrar as demandas dos alunos.	<ul style="list-style-type: none"> - Receber demandas dos alunos. - Propiciar soluções às demandas dos alunos. - Encaminhar ao Departamento competente, demandas de outras áreas.
Coordenação de Curso	Administrar as demandas dos professores.	<ul style="list-style-type: none"> - Receber demandas dos professores. - Propiciar soluções às demandas dos professores. - Verificar necessidade de atualização por parte dos docentes. - Buscar atendimento para problemas diversos. - Propiciar soluções às demandas dos alunos.
Coordenação de Curso	Aprovar o aproveitamento de estudos e estudos complementares.	<ul style="list-style-type: none"> - Receber da Secretaria de Ensino as disciplinas solicitadas para aproveitamento de estudos e estudos complementares. - Acompanhar preparação e aplicação das provas. - Acompanhar o desenvolvimento e prazos. - Encaminhar resultados à Secretaria de Ensino.
Coordenação de Curso	Propiciar realização do estágio supervisionado.	<ul style="list-style-type: none"> - Verificar orientações contidas no regulamento do estágio. - Levantar número de alunos no estágio. - Verificar necessidade de professores envolvidos. - Levantar empresas conveniadas. - Acompanhar e finalizar estágio.
Coordenação de Curso	Gerenciar o projeto interdisciplinar (PI).	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar e apresentar o projeto interdisciplinar. - Programar as atividades inerentes. - Designar professores para acompanhamento. - Promover intercâmbio entre professores e orientadores do PI. - Preparar e receber formulários para a avaliação e apresentação do PI. - Selecionar os melhores trabalhos e enviar ao Departamento de Marketing para exposição.
Coordenação de Curso	Preparar o vestibular.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar formas de avaliação do vestibular. - Aplicar as avaliações. - Produzir os resultados do vestibular.
Coordenação de Curso	Gerenciar as avaliações institucionais.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar as avaliações institucionais. - Aplicar as avaliações. - Analisar resultados.

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Coordenação de Curso	Administrar temas diversos.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar calendário escolar. - Analisar dispensa de disciplinas. - Participar de eventos interdisciplinar. - Selecionar e acompanhar monitorias. - Preparar e participar da reunião de colegiado de curso. - Reunir-se com representantes de cursos. - Aprovar transferência de alunos; - Preparar semana de integração de calouros. - Gerenciar o TCC (trabalho de conclusão de cursos). - Contratação de professores.
Secretaria das Coordenações - SEC	Atender às demandas dos professores – SEC.	<ul style="list-style-type: none"> - Organizar diários. - Imprimir provas e atividades. - Fornecer orientações gerais.
Secretaria das Coordenações	Atender às demandas dos alunos – SEC.	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar contatos com professores e coordenadores. - Reservar equipamentos. - Fornecer orientações gerais.
Secretaria das Coordenações	- Atender aos coordenadores – SEC.	<ul style="list-style-type: none"> - Buscar documentos de alunos; - Elaborar planilhas e documentos.
Secretaria das Coordenações	Atender à Diretoria Acadêmica – SEC.	<ul style="list-style-type: none"> - Enviar mensagens aos coordenadores e professores. - Solicitar contatos em geral.
Biblioteca	Realizar empréstimos eletrônico e manual de itens bibliográficos.	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar documento de identificação; - Confirmar empréstimo no sistema; - Colocar no bolsinho do item bibliográfico - comprovante de empréstimo.
Biblioteca	Renovar itens bibliográficos.	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar documento de identificação. - Verificar itens bibliográficos com os usuário. - Confirmar renovação de itens bibliográficos. - Colocar no bolsinho do item bibliográfico comprovante de empréstimo.
Biblioteca	Receber devolução, eletrônica e manual de itens bibliográficos.	<ul style="list-style-type: none"> - Receber itens a serem devolvidos; - Confirmar devolução no sistema. - Encaminhar itens para pré-arquivamento.
Biblioteca	Receber multa, manual e eletronicamente.	<ul style="list-style-type: none"> - Imprimir o recibo de multa; - Receber do usuário comprovante de pagamento. - Confirmar recebimento no sistema
Biblioteca	Realizar reserva manual e eletrônica.	<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar documento de identificação; - Localizar e selecionar itens bibliográficos a serem reservados. - Confirmar reserva no sistema.
Administração de Sistemas	Desenvolver sistemas.	<ul style="list-style-type: none"> - Receber, desenvolver e implantar demanda dos departamentos.
Administração de Sistemas	Manter e aprimorar os sistemas.	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar elaboração de novas rotinas dos sistemas. - Treinar usuários na utilização de novos recursos. - Administrar bancos de dados. - Preparar e implantar relatórios.

continua		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Administração de Sistemas	Orientar e treinar o uso dos sistemas.	<ul style="list-style-type: none"> - Orientar alunos e funcionários quanto à utilização dos sistemas. - Identificar necessidade de treinamento para funcionários e professores. - Oferecer treinamento individual ou coletivo.
Administração de Sistemas	Dar suporte ao processo seletivo e ao "Fale conosco".	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar e disponibilizar ficha de inscrição. - Auxiliar secretaria no processo de cadastramento de dados - Preparar ensalamento, lista de locais. e de presença. - Preparar listagem com resultados. - Solucionar dúvidas e problemas do fale conosco.
Avaliação Institucional	Preparar e aplicar as avaliações.	<ul style="list-style-type: none"> - Elaboração e revisão dos questionários. - Distribuir e acompanhar a aplicação dos questionários.
Avaliação Institucional	Tabular e analisar os questionários das avaliações.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar os dados. - Estruturar relatórios. - Analisar relatórios.
Avaliação Institucional	Elaborar relatórios, para o MEC e departamentos.	<ul style="list-style-type: none"> - Fazer pesquisas junto ao MEC. - Elaborar relatório anual para o MEC. - Elaborar relatórios por demanda dos departamentos.
Assessoria Pedagógica	Capacitar, orientar e apoiar os docentes no campo pedagógico.	<ul style="list-style-type: none"> - Promover apoio didático-pedagógico. - Atender ao docente individual e coletivamente.
Assessoria Pedagógica	Capacitar, orientar e apoiar a instituição no campo pedagógico.	<ul style="list-style-type: none"> - Promover seminário de capacitação pedagógica. - Preparar reunião do colegiado.
Assessoria Pedagógica	Preparar eventos pedagógicos.	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar "Semana de Integração". - Relacionar e apoiar alunos com baixo rendimento. - Promover trabalho de intervenção educativa com o objetivo de buscar melhor qualificação.
Assessoria Pedagógica	Preparar atividades interdisciplinares.	<ul style="list-style-type: none"> - Divulgar o Programa de Avaliação Institucional (PAI). - Aplicar o PAI. - Tabular dados do PAI. - Preparar e divulgar o Projeto Interdisciplinar (PI). - Acompanhar a performance dos docentes.
Secretaria de Ensino	Dar suporte ao processo seletivo.	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar edital do processo seletivo. - Inscrever ao processo seletivo. - Operacionalizar o processo seletivo. - Emitir contrato dos aprovados no processo seletivo.

conclusão		
DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	TAREFAS
Secretaria de Ensino	Registro e renovação de matrículas.	<ul style="list-style-type: none"> - Realizar registros de candidatos aprovados no vestibular. - Renovar matrículas de alunos. - Ingressar alunos por transferência, obtenção de novo título e disciplina isolada. - Montar dossiê dos alunos.
Secretaria de Ensino	Fornecer requerimento e solicitações	<ul style="list-style-type: none"> - Receber requerimentos e solicitações. - Encaminhar requerimentos e solicitações. - Devolver requerimentos dos alunos
Secretaria de Ensino	- Organizar a formatura e registro de diploma	<ul style="list-style-type: none"> - Preparar da colação de grau. - Promover a colação de grau. - Registrar os diplomas no MEC. - Receber e encaminhar diplomas para os alunos.
Secretaria da Diretoria	Atender às diretorias da instituição.	<ul style="list-style-type: none"> - Agendar compromissos. - Organizar atendimentos-diretorias.
Secretaria da Diretoria	Atender docentes e discentes.	<ul style="list-style-type: none"> - Agendar atendimento dos discentes. - Agendar atendimento dos docentes. - Agendar reuniões e almoços. - Convocar reuniões.
Secretaria da Diretoria	Organizar distribuição de informações internas e externas.	<ul style="list-style-type: none"> - Confeccionar atas. - Preparar e enviar ofícios. - Receber e enviar correspondências e emails. - Preparar portarias e circulares.

Quadro 3 – Dicionário de atividades
 Fonte: Dados coletados da pesquisa

4.4 Identificação dos direcionadores de custos para as atividades

Os direcionadores de custos no custeio ABC devem ser uma outra grandeza que envolva a atividade, que relacione os recursos consumidos e as atividades desenvolvidas. Afirmam Kaplan e Cooper (1998, p. 100) sobre os direcionadores de custos para as atividades:

Atualmente, o sistema ABC desenha um mapa que pode incluir de despesas relativas a recursos a atividades, usando geradores de custo de recursos. Os geradores de custo de recursos associam os gastos e as despesas, conforme informações pelo sistema financeiro ou contábil da organização, às atividades executadas.

Identificam-se por meio de entrevistas e análise de relatórios (QUADRO 4) os direcionadores para os recursos da organização, que serão levados às atividades:

RECURSOS	DIRECIONADORES
Custos indiretos e despesas totais	
Divulgação de cursos	Tempo de dedicação das atividades envolvidas no processo de divulgação.
Locações	Área ocupada pela atividade no prédio da instituição.
Viagens	Participação relativa das atividades no dispêndio de recursos de viagens.
Serviços de terceiros	Tempo de dedicação das atividades envolvidas com os contratos de terceirização.
Outros custos de ensino	Tempo de dedicação nas atividades envolvidas.
Depreciações e amortizações	Área ocupada pelas atividades operacionais fim.
PROUNI	Tempo de dedicação das atividades envolvidas no PROUNI
Despesas da administração	Tempo de dedicação dos departamentos da administração em cada atividade
Depreciação/amortizações - Adm.	Área ocupada pelas atividades
Despesas Financeiras	Número de funcionários nas atividades envolvidas
Impostos e taxas	Tempo de dedicação das atividades da Diretoria administrativa e financeira.

Quadro 4 – Direcionadores de custos

Fonte: Dados coletados da pesquisa

A instituição pesquisada não possui controles adequados de quantificadores dos direcionadores detectados. Decidiu-se, assim, pela utilização das horas trabalhadas na atividade como direcionador de custos para as atividades. Mas é importante deixar os direcionadores apresentados no Quadro 5, como modelo de aplicação para eventual decisão de quantificação dos direcionadores. Aliás, o tempo de dedicação na atividade é uma tendência, na evolução do ABC em novas versões. Kaplan e Anderson (2007) estudaram a nova versão do custeio baseado em atividade e tempo, cujo fundamento para se levar custos aos centros de custos das atividades é o tempo.

Por rastreamento, segundo levantamento nas entrevistas, apurou-se o número médio de horas de dedicação do departamento no mês em cada atividade. Considerando o número de horas-dia trabalhadas por todos os funcionários do departamento, multiplicado pelo número de dias de trabalho no mês do departamento, chegou-se então ao número de horas totais trabalhadas.

A partir daí, também como resultado das entrevistas, estimou-se o percentual médio de dedicação nas atividades do departamento. Calculou-se o tempo de dedicação na atividade (TDA) do departamento da seguinte forma:

$$TDA = (HTT \times d) \times \% DA$$

Em que

- HTT – Somatório das horas totais dia trabalhadas pelo conjunto dos funcionários do departamento
- d – Número de dias trabalhados no mês
- %DA – Percentual de tempo dedicado na atividade
- No cálculo do tempo de funcionamento do departamento, considerou-se a soma do tempo de dedicação de cada funcionário no departamento.

A soma do TDA das atividades do departamento totaliza o número de horas de cada departamento. No Quadro 6, apresenta-se os TDA das atividades. Cada departamento é tratado individualmente; ou seja, a soma dos TDA das atividades do departamento é igual ao tempo total de dedicação do departamento. Por exemplo, os TDA da Diretoria Administrativa e Financeira (86, 114, 57 e 29) totalizam 286 horas de dedicação, ou seja 100% do tempo de dedicação do departamento (30%, 40%, 20% e 10%, respectivamente), e assim sucessivamente em cada departamento.

Com base nesses cálculos, chegou-se ao seguinte resultado:

Tabela 2 – Tempo de dedicação nas atividades

Departamento	Atividades	Tempo de funcionamento do Departamento (hs)	% de dedicação na atividade	continua
				(TDA) (hs)
Diretoria Administrativa e Financeira	Operacionalizar financeiramente o planejamento estratégico.	286	30	86
Diretoria administrativa e financeira	Gerenciar processos administrativos e financeiros.	286	40	114
Diretoria Administrativa e Financeira	Analisar o desempenho organizacional.	286	20	57
Diretoria Administrativa e Financeira	Gerenciar contatos com outras entidades.	286	10	29
Marketing	Promover campanha do vestibular.	286	60	172
Marketing	Promover o endomarketing.	286	30	86

				continua
Departamento	Atividades	Tempo de funcionamento do Departamento (hs)	% de dedicação na atividade	(TDA) (hs)
Marketing	Contatar com outras entidades educacionais e diversas.	286	10	29
Assessoria de Integração	Organizar e viabilizar estágios.	286	40	114
Assessoria de Integração	Organizar e viabilizar as formaturas.	286	25	72
Assessoria de Integração	Integrar agentes internos e externos.	286	35	100
Assessoria de Comunicação	Desenvolver calendários e manuais.	572	35	200
Assessoria de Comunicação	Organizar comunicação interna da instituição.	572	30	172
Assessoria de Comunicação	Organizar campanhas da instituição.	572	35	200
Pessoal	Admitir pessoal.	440	20	88
Pessoal	Demitir pessoal.	440	20	88
Pessoal	Organizar a folha de pagamentos.	440	35	154
Pessoal	Recrutar e selecionar pessoal.	440	25	110
Contabilidade	Classificar e lançar documentos contábeis.	220	70	154
Contabilidade	Emitir relatórios contábeis.	220	10	22
Contabilidade	Preencher declarações legais.	220	20	44
Jurídico	Administrar contratos.	572	40	229
Jurídico	Prestar assessoria jurídica consultivo.	572	10	57
Jurídico	Atuar no campo jurídico contencioso.	572	50	286
Informática	Atender demandas de alunos e funcionários em relação à informática.	588	40	235

continua				
Departamento	Atividades	Tempo de funcionamento do Departamento (hs)	% de dedicação na atividade	(TDA) (hs)
Informática	Administrar o sistema de audiovisual.	588	5	88
Informática	Administrar a rede.	588	15	29
Informática	Administrar o centro de Processamento de dados (CPD).	588	40	235
Financeiro: Setor de Contas a Pagar.	Elaborar o fluxo de caixa.	220	50	110
Financeiro: Setor de Contas a Pagar.	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a pagar.	220	35	77
Financeiro: Setor de Contas Pagar.	Preparar a relação-outros depart./instituições.	220	15	33
Financeiro: Setor de Contas a Receber.	Cadastrar corpo discente.	1320	20	264
Financeiro: Setor de Contas a Receber.	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a receber.	1320	60	792
Financeiro: Setor de Contas a Receber.	Preparar a relação com outros departamentos e instituições.	1320	20	264
Serviços Gerais	- Organizar os serviços da portaria.	2928	20	586
Serviços Gerais	Organizar a limpeza e a manutenção.	2928	60	1757
Serviços Gerais	Organizar as compras e os estoques.	2928	20	586
Diretoria Acadêmica	Operacionalizar academicamente o planejamento estratégico.	286	30	86
Diretoria Acadêmica	Gerenciar o desempenho acadêmico organizacional.	286	45	129
Diretoria Acadêmica	Regular as relações institucionais com o MEC.	286	5	14
Diretoria Acadêmica	Gerenciar o PROUNI.	286	5	14
Diretoria Acadêmica	Acompanhar a avaliação institucional externa.	286	15	43
Coordenação de Curso	Planejar o semestre.	286	15	43
Coordenação de Curso	Administrar as demandas dos alunos e professores.	286	30	86
Coordenação de Curso	Administrar as demandas dos professores.	286	10	29
Coordenação de Curso	Aprovar o aproveitamento de estudos e estudos complementares.	286	5	14

continua				
Departamento	Atividades	Tempo de funcionamento do Departamento (hs)	% de dedicação na atividade	(TDA) (hs)
Coordenação de Curso	Propiciar realização do estágio supervisionado.	286	5	14
Coordenação de Curso	Gerenciar o Projeto Interdisciplinar (PI).	286	15	43
Coordenação de Curso	Preparar o vestibular.	286	5	14
Coordenação de Curso	Gerenciar as avaliações institucionais.	286	5	14
Coordenação de Curso	Administrar temas diversos.	286	10	29
Biblioteca	Realizar empréstimos eletrônico e o manual de Itens bibliográficos.	1213	25	303
Biblioteca	Renovar itens bibliográficos	1213	25	303
Biblioteca	Receber devolução, eletrônica e manual de itens bibliográficos.	1213	25	303
Biblioteca	Receber multa, manual e eletronicamente.	1213	10	121
Biblioteca	Realizar reserva manual e eletrônica.	1213	15	182
Secretaria das Coordenações - SEC	Atender às demandas dos professores – SEC.	286	40	114
Secretaria das Coordenações	Atender às demandas dos alunos – SEC.	286	20	57
Secretaria das Coordenações	Atender aos coordenadores – SEC.	286	30	86
Secretaria das Coordenações	Atender à Diretoria Acadêmica – SEC.	286	10	29
Administração de Sistemas	Desenvolver sistemas.	572	40	229
Administração de Sistemas	Manter e aprimorar os sistemas.	572	20	114
Administração de Sistemas	Orientar e treinar o uso dos sistemas.	572	20	114
Administração de Sistemas	Dar suporte ao processo seletivo e ao “Fale conosco”.	572	20	114
Avaliação Institucional	Preparar e aplicar as avaliações.	572	80	458
Avaliação Institucional	Tabular e analisar os questionários das avaliações.	572	7	40
Avaliação Institucional	Elaborar relatórios para o MEC e departamentos.	572	13	74
Assessoria Pedagógica	Capacitar, orientar e apoiar docentes.	286	30	86
Assessoria Pedagógica	Capacitar, orientar e apoiar a instituição no campo pedagógico.	286	25	72
Assessoria Pedagógica	Preparar eventos pedagógicos.	286	25	72
Assessoria Pedagógica	Preparar atividades interdisciplinares.	286	20	57
Secretaria de Ensino	Dar suporte ao processo seletivo.	867	30	260

Departamento	Atividades	Tempo de funcionamento do Departamento (hs)	conclusão	
			% de dedicação na atividade	(TDA) (hs)
Secretaria de Ensino	Registro e renovação de matrículas.	867	10	87
Secretaria de Ensino	Fornecer requerimento e solicitações.	867	40	347
Secretaria de Ensino	Organizar a formatura e registro de diploma.	867	20	173
Secretaria da Diretoria	Atender às diretorias da instituição.	638	35	223
Secretaria da Diretoria	Atender docentes/discentes.	638	50	319
Secretaria da Diretoria	Distribuição informações (int. e ext.).	638	15	96
Total: horas dedicação (atvid)				12.724

Fonte: Dados coletados da pesquisa

4.5 Cálculo do custo das atividades

Para que se tenha o custo das atividades no ABC, a fórmula é simples. Primeiro aplicam-se os quantificadores dos direcionadores adotados. Por exemplo, os gastos com depreciação terão como quantificador a área ocupada para a execução das atividades de cada departamento. Dessa forma, aplica-se a parcela relativa a essa metragem ao total da depreciação e se terá o consumo efetivo da atividade. No caso da IES estudada, adotou-se o tempo de dedicação na atividade como direcionador de custos, já que não existem os quantificadores para os direcionadores escolhidos.

Mas cabe ressaltar outra dificuldade encontrada. A instituição pesquisada também não registra custos indiretos nos centros de custos das atividades, conforme o consumo de cada um deles, já que atualmente há apenas um centro de custos, a própria unidade de ensino. O cálculo do custo das atividades também estará dificultado pelo fato de não haver essa segregação. Ou seja, cada centro de custos das atividades deveriam conter os recursos efetivamente consumidos pelas atividades do departamento. À biblioteca, por exemplo, deveriam ser levados os

salários e os gastos de material de expediente, escritórios e informática efetivamente consumidos no departamento. Dessa forma, os recursos apropriados às atividades seriam aqueles efetivamente consumidos no departamento ou no centro de custos de atividade. Não há essa segregação dos gastos. O centro de custos considerado é a Unidade de Ensino. Ou seja, cada unidade da instituição é um centro de custos. Mas no contexto o importante é o modelo desenvolvido para a implantação do ABC na IES pesquisada. Ou seja, os custos indiretos departamentais devem ser levados a esses e, posteriormente, às atividades e, finalmente, aos objetos de custeio. Dessa forma, o cálculo do custo das atividades será feito considerando o custo média-hora de dedicação da instituição, multiplicado pelas horas de dedicação em cada atividade.

Em primeiro lugar, apresenta-se na TAB. 3 a relação dos custos indiretos e despesas totais custos diretos e receitas, e o resultado no mês de junho de 2009 da unidade estudada, para seguir desenvolver os cálculos como proposto:

Tabela 3 – Custos e despesas totais – Resultado operacional de junho 2009

1 - Custos indiretos e despesas totais	Valor – R\$	Part% nos custos totais
Divulgação de cursos	2.150,00	
Locações	45.089,63	
Viagens	1.080,74	
Serviços de terceiros	396,44	
Outros custos de ensino	8.460,00	
Depreciações e amortizações	6.511,46	
PROUNI	179.697,40	
Despesas da administração	201.129,99	
Depreciação e amortizações da administração	10.687,45	
Despesas financeiras	72.539,70	
Impostos e taxas	25.503,46	
Total	553.246,59	73,69
2 – Custos diretos	197.555,26	
Professores	197.555,26	26,31
3 – Receitas	825.750,57	
Graduação	538.224,88	
Graduação FIES	68.874,18	
PROUNI	179.697,40	
Outras receitas	4.794,55	
Receitas financeiras	27.455,36	
Inscrição do vestibular	900,00	
Receitas não operacionais	5.804,20	
4 – Total dos custos (direto e indireto)	750.801,85	100
5 – Resultado	74.949,05	

Fonte: Dados coletados da pesquisa

Os recursos foram distribuídos às atividades, calculando o custo hora das atividades (CHA), tendo como base o percentual do número de horas de dedicação na atividade em relação ao número de horas total das atividades da instituição.

CHA = (custos indiretos e despesas / horas totais de dedicação nas atividades)

Portanto, tem-se:

CHA: (R\$ 553.246,59/ 12724 horas) = R\$ 43,48 por hora de dedicação nas atividades.

Calcula-se agora e apresenta-se na TAB. 4 o custo total da atividade (CTA) = TDA x CHA

Tabela 4 – Custo total das atividades.

				continua
Nº	Atividades	(TDA) (hs)	CHA	CTA (R\$)
1	Operacionalizar financeiramente o planejamento estratégico.	86	43,48	3.731
2	Gerenciar processos administrativos e financeiros.	114	43,48	4.974
3	Analisar o desempenho organizacional.	57	43,48	2.487
4	Gerenciar contatos com outras entidades.	29	43,48	1.244
5	Promover campanha do vestibular.	172	43,48	7.461
6	Promover o <i>endomarketing</i> .	86	43,48	3.731
7	Contatar com outras entidades educacionais e diversas.	29	43,48	1.244
8	Organizar e viabilizar estágios.	114	43,48	4.974
9	Organizar e viabilizar as formaturas.	72	43,48	3.109
10	Integrar agentes internos e externos.	100	43,48	4.352
11	Desenvolver calendários e manuais.	200	43,48	8.705
12	Organizar comunicação interna da instituição.	172	43,48	7.461
13	Organizar campanhas da instituição.	200	43,48	8.705
14	Admitir pessoal.	88	43,48	3.826
15	Demitir pessoal.	88	43,48	3.826
16	Organizar a folha de pagamentos.	154	43,48	6.696
17	Recrutar e selecionar pessoal.	110	43,48	4.783
18	Classificar e lançar documentos contábeis.	154	43,48	6.696
19	Emitir relatórios contábeis.	22	43,48	957
20	Preencher declarações legais.	44	43,48	1.913
21	Administrar contratos.	229	43,48	9.948
22	Prestar assessoria jurídica consultivo.	57	43,48	2.487
23	Atuar no campo jurídico contencioso.	286	43,48	12.435
24	Atender às demandas de alunos e funcionários em relação à informática.	235	43,48	10.227
25	Administrar o sistema de audiovisual.	88	43,48	3.835
26	Administrar a rede.	29	43,48	1.278
27	Administrar o Centro de processamento de dados (CPD)	235	43,48	10.227
28	Elaborar o fluxo de caixa.	110	43,48	4.783
29	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a Pagar.	77	43,48	3.348
30	Preparar a relação com outros departamentos/instituições.	33	43,48	1.435
31	Cadastrar o corpo discente.	264	43,48	11.479
32	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a Receber.	792	43,48	34.437
33	Preparar a relação com outros departamentos e instituições.	264	43,48	11.479

Nº	Atividades	continua		
		(TDA) (hs)	CHA	CTA (R\$)
34	Organizar os serviços da portaria.	586	43,48	25.462
35	Organizar a limpeza e a manutenção.	1757	43,48	76.387
36	Organizar compras e estoques.	586	43,48	25.462
37	Operacionalizar academicamente o planej. Estratégico.	86	43,48	3.731
38	Gerenciar o desempenho acadêmico organizacional.	129	43,48	5.596
39	Regular relações institucionais com o MEC.	14	43,48	622
40	Gerenciar o PROUNI.	14	43,48	622
41	Acompanhar a avaliação institucional externa.	43	43,48	1.865
42	Planejar o semestre.	43	43,48	1.865
43	Administrar demandas dos alunos e professores.	86	43,48	3.731
44	Administrar demandas dos professores.	29	43,48	1.244
45	Aprovar o aproveitamento de estudos e complementares.	14	43,48	622
46	Propiciar a realização do estágio supervisionado.	14	43,48	622
47	Gerenciar o Projeto Interdisciplinar (PI).	43	43,48	1.865
48	Preparar o vestibular.	14	43,48	622
49	Gerenciar as avaliações Institucionais.	14	43,48	622
50	Administrar temas diversos.	29	43,48	1.244
51	Realizar empréstimos eletrônico e manual de itens bibliográficos.	303	43,48	13.185
52	Renovar os itens bibliográficos.	303	43,48	13.185
53	Receber devolução, eletrônica e manual de itens bibliográficos.	303	43,48	13.185
54	Receber multa, manual e eletronicamente.	121	43,48	5.274
55	Realizar reserva manual e eletrônica.	182	43,48	7.911
56	Atender as demandas dos professores – SEC.	114	43,48	4974
57	Atender às demandas dos alunos – SEC.	57	43,48	2.487
58	- Atender aos coordenadores – SEC.	86	43,48	3.731
59	Atender à Diretoria Acadêmica – SEC.	29	43,48	1.244
60	Desenvolver sistemas.	229	43,48	9.948
61	Manter e aprimorar os sistemas.	114	43,48	4.974
62	Orientar e treinar o uso dos sistemas.	114	43,48	4.974
63	Dar suporte ao processo seletivo e ao “Fale conosco”.	114	43,48	4.974
64	Preparar e aplicar as avaliações.	458	43,48	19.897
65	Tabular e analisar os questionários das avaliações.	40	43,48	1.741
66	Elaborar relatórios para o MEC e departamentos.	74	43,48	3.233
67	Capacitar, orientar e apoiar docentes.	86	43,48	3.731
68	Capacitar, orientar e apoiar a instituição no campo pedagógico.	72	43,48	3.109
69	Preparar eventos pedagógicos.	72	43,48	3.109
70	Preparar atividades interdisciplinares.	57	43,48	2.487
71	Dar suporte ao processo seletivo.	260	43,48	11.309
72	Registrar e renovar matrículas.	87	43,48	3.770
73	Fornecer requerimento e solicitações.	347	43,48	15.079
74	Organizar a formatura e registro de diploma.	173	43,48	7.540
75	Atender às diretorias da instituição.	223	43,48	9.709
76	Atender docentes e discentes.	319	43,48	13.870
77	Organizar a distribuição de informações int./externas.	96	43,48	4.161
Total de horas de dedicação nas atividades.		12.724	43,48	553.247

Fonte: Dados coletados da pesquisa

Cabe ressaltar como observação dos dados apresentados que os custos indiretos representam 76,68% dos custos totais e os custos diretos, 26,31%. Trata-se de um dos fundamentos básicos para a implantação do ABC Ou seja crescimento dos

custos indiretos mostra a diversificação dos custos e maior parcela necessitando de ser distribuída aos objetos de custeio por meio de direcionadores.

4.6 Identificação dos direcionadores de atividades para os objetos de custeio

Os direcionadores de consumo das atividades representam os elementos propulsores que levarão os custos aos objetos de custeio. Trata-se de fundamentação técnica, inserida no processo operacional, que provoca o consumo de atividades pelos objetos de custeio. (Kaplan e Copper 1998, p. 109), em relação aos direcionadores de consumo das atividades, afirmam: “A ligação entre atividades e objetos de custo como produtos, serviços e clientes, é feita por meio de geradores de custo da atividade. Um gerador de custo da atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade”.

4.6.1 Direcionadores do consumo de atividades para os objetos de custeio

Os direcionadores de consumo das atividades pelos objetos de custeio, turmas do curso de administração e alunos-turma do referido curso, detectados na pesquisa são os seguintes, conforme apresentado no TAB. 5.

Tabela 5 – Direcionadores de consumo das atividades para os objetos de custeio

		continua
Nº	Atividades	Direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio: turma e aluno-turma.
1	Operacionalizar financeiramente o planejamento estratégico.	Número de alunos por turma
2	Gerenciar processos adm/financeiros.	Número de alunos por turma
3	Analisar o desempenho organizacional.	Número de alunos por turma
4	Gerenciar contatos-outras entidades.	Número de alunos por turma
5	Promover campanha do vestibular.	Número de alunos novos em cada turma.
6	Promover o endomarketing.	Número de alunos por turma
7	Contatar com outras entidades educacionais e diversas.	Número de alunos por turma
8	Organizar e viabilizar estágios.	Número de alunos colocados em cada turma
9	Organizar e viabilizar as formaturas.	Número de alunos formandos por turma.
10	Integrar agentes internos e externos.	Número de alunos por turma
11	Desenvolver calendários e manuais.	Número de alunos por turma
12	Organizar comunicação interna da instituição.	Número de alunos por turma

		continua
Nº	Atividades	Direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio: turma e aluno-turma.
13	Organizar campanhas da instituição.	Número de alunos por turma
14	Admitir pessoal.	Número de alunos por turma
15	Demitir pessoal.	Número de alunos por turma
16	Organizar a folha de pagamentos.	Número de alunos por turma
17	Recrutar e selecionar pessoal.	Número de alunos por turma
18	Classificar e lançar. documentos contábeis.	Número de alunos por turma
19	Emitir relatórios contábeis.	Número de alunos por turma
20	Preencher declarações legais.	Número de alunos por turma
21	Administrar contratos.	Número de alunos por turma
22	Prestar assessoria jurídico-consultivo.	Número de alunos por turma
23	Atuar no campo jurídico contencioso.	Número de alunos por turma
24	Atender demandas de alunos e funcionários em relação à informática.	Número de solicitações por turma
25	Administrar o sistema de audiovisual.	Número de solicitações por turma
26	Administrar a rede.	Número de solicitações por turma
27	Administrar o Centro de processamento de dados (CPD).	Número de solicitações por turma
28	Elaborar o fluxo de caixa.	Número de alunos por turma
29	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a Pagar.	Número de alunos por turma
30	Preparar a relação com outros departamentos e instituições.	Número de alunos por turma
31	Cadastrar o corpo discente.	Número de alunos cadastrados por turma
32	Operacionalizar os fluxos financeiros – Contas a Receber.	Número de alunos por turma
33	Preparar relação com outros departamentos e instituições.	Número de alunos por turma
34	Organizar os serviços da portaria.	Número de alunos por turma
35	Organizar a limpeza e a manutenção.	Número de alunos por turma
36	Organizar compras e estoques.	Número de alunos por turma
37	Operacionalizar academicamente o planejamento estratégico.	Número de alunos por turma
38	Gerenciar o desempenho acadêmico organizacional.	Número de alunos por turma
39	Regular relações institucionais com o MEC.	Número de alunos por turma
40	Gerenciar o PROUNI.	Número de alunos, em cada turma, beneficiada pelo PROUNI
41	Acompanhar a avaliação institucional externa.	Número de alunos por turma
42	Planejar o semestre.	Número de alunos por turma
43	Administrar demandas dos alunos.	Número de alunos, por turma, que solicitaram atendimento.
44	Administrar demandas dos professores.	Horas aula de dedicação dos professores nas turmas
45	Aprovar o aproveitamento de estudos e complementares.	Número de alunos de cada turma, que solicitaram estudos complementares.
46	Propiciar a realização do estágio supervisionado.	Número de alunos de cada turma, envolvido no estágio supervisionado.
47	Gerenciar o Projeto Interdisciplinar (PI).	Número de alunos por turma
48	Preparar o vestibular.	Número de alunos ingressantes, em cada turma, com o processo do vestibular.
49	Gerenciar as avaliações institucionais.	Número de alunos por turma
50	Administrar temas acadêmicos diversos.	Número de alunos por turma
51	Realizar empréstimos eletrônico e manual de itens bibliográficos.	Nº de empréstimos realizados por turma.

		conclusão
Nº	Atividades	Direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio: turma e aluno-turma.
52	Renovar itens bibliográficos.	Nº de renovações realizadas por turma.
53	Receber devolução, eletrônica e manual de itens bibliográficos.	Nº de devoluções ocorridas por turma.
54	Receber multa, manual e eletronicamente.	Nº de multas recebidas por turma.
55	Realizar reserva manual e eletrônica.	Nº de reservas realizadas por turma.
56	Atender às demandas dos professores – SEC.	Horas aula de dedicação dos professores nas turmas.
57	Atender às demandas dos alunos – SEC.	Número de solicitações dos alunos em cada turma.
58	Atender aos coordenadores – SEC.	Número de alunos por turma
59	Atender à Diretoria Acadêmica – SEC.	Número de alunos por turma
60	Desenvolver sistemas.	Número de alunos por turma
61	Manter e aprimorar os sistemas.	Número de alunos por turma
62	Orientar e treinar o uso dos sistemas.	Número de alunos das turmas solicitantes de orientação e treinamento.
63	Dar suporte ao processo seletivo e ao “Fale conosco”.	Número de alunos ingressantes das novas turmas
64	Preparar e aplicar as avaliações.	Número de alunos por turma
65	Tabular e analisar os questionários das avaliações.	Número de alunos por turma
66	Elaborar relatórios para o MEC e departamentos.	Número de alunos por turma
67	Capacitar, orientar e apoiar docentes.	Horas aula de dedicação dos professores em cada turma.
68	Capacitar, orientar e apoiar a instituição no campo pedagógico.	Tempo de dedicação em cada turma.
69	Preparar eventos pedagógicos.	Tempo de dedicação para cada evento-turma.
70	Preparar atividades interdisciplinares.	Número de alunos por turma
71	Dar suporte ao processo seletivo.	Número de alunos ingressantes-novas turmas
72	Registrar e renovação de matrículas.	Número de matrículas renovadas por turma.
73	Fornecer requerimento e solicitações.	Número de solicitações por turma.
74	Organizar a formatura e registro de diploma.	Número de alunos formandos por turma.
75	Atender às diretorias da instituição.	Número de alunos por turma
76	Atender docentes e discentes.	Número de alunos por turma
77	Organizar distribuição de informações int./externas.	Número de alunos por turma

Fonte: Dados coletados da pesquisa

O modelo apresentado no TAB.5 é passível de aplicação, desde que haja quantificadores para os direcionadores. A instituição pesquisada não possui controles adequados para a quantificação desses direcionadores, definidos para levar custos das atividades aos objetos de custeio, conforme apresentamos no Quadro 7. Dessa forma, para efeito de efetivação dos cálculos, optou-se pelo índice que representa o percentual de alunos por turma em relação ao número total de alunos da IES (IAT – índice aluno-turma), para direcionar o consumo das atividades aos objetos de custeio.

4.6.2 Cálculo dos direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio

Mostra-se na TAB. 6 o cálculo do IAT, considerando todas as turmas da instituição e o percentual de alunos de cada turma, em relação ao total

Tabela 6 – Índice aluno-turma

				<i>continua</i>
Nº	Turma	Nº de alunos	IAT	
1	1D-1M	26	1,92	
2	1D-1N	50	3,70	
3	1DF-1M	13	0,96	
4	1DF-1N	54	3,99	
5	1DF-2N	37	2,72	
6	1TC-1N	17	1,26	
7	2A-1M	12	0,89	
8	2A-1N	36	2,65	
9	2C-1N	16	1,18	
10	2D-1M	28	2,07	
11	2D-1N	42	3,09	
12	2TC-1N	9	0,67	
13	2TV-1M	8	0,59	
14	3.A-1M	10	0,74	
15	3.A-1N	33	2,44	
16	3C-1N	19	1,40	
17	3D-1M	27	2,00	
18	3D-1N	32	2,37	
19	3TC-1N	22	1,63	
20	3TV-1M	5	0,37	
21	4.A-1M	14	1,04	
22	4.A-1N	27	2,00	
23	4C-1N	25	1,85	
24	4D-1M	21	1,55	
25	4D-1N	23	1,70	
26	4TC-1N	14	1,04	
27	4TV-1M	6	0,44	
28	5.A-1M	15	1,11	
29	5.A-1N	51	3,76	
30	5C-1N	21	1,55	
31	5D-1M	18	1,33	
32	5D-1N	25	1,85	
33	5TC-1N	12	0,89	
34	5TV-1M	10	0,74	
35	6AG-1M	17	1,26	
36	6AG-1N	29	2,14	
37	6AL-1N	9	0,67	
38	6AM-1N	4	0,30	
39	6AP-1N	6	0,44	
40	6C-1N	28	2,07	
41	6D-1M	26	1,92	
42	6D-1N	38	2,81	
43	7AF-1N	4	0,30	
44	7AG-1M	8	0,59	
45	7AG-1N	47	3,47	
46	7AP-1N	5	0,37	
47	7AT-1N	59	4,37	
48	7C-1N	25	1,85	
49	7D-1M	25	1,85	
50	7D-1N	38	2,81	

Nº	Turma	Nº de alunos	conclusão
			IAT
51	8AF-1N	4	0,30
52	8AG-1N	35	2,59
53	8C-1N	27	2,00
54	8D-1M	18	1,33
55	8D-1N	58	4,28
56	8LD-1N	18	1,33
57	8TC-1N	14	1,04
58	8TC-2N	17	1,26
59	8TC-3N	16	1,18
TOTAL		1353	100,00

Fonte: Dados coletados da pesquisa

Os índices da TAB. 6, são os direcionadores de atividades e serão utilizados para apropriar custos das atividades nos objetos de custeio, em IES as turmas e aluno-turma, de forma a se apurar os custos unitários. Os cálculos dos custos unitários compreendem um dos fundamentos centrais da contabilidade de custos, de forma a gerenciar processos, resultados e a formação de preços pelo cálculo do *markup* (índice aplicado aos custos unitários, que considera impostos, margem de lucro e outros custos e despesas). O ABC não se distancia dessa idéia, apesar de todos aperfeiçoamentos gerenciais que propicia para o campo das ciências gerenciais. Aperfeiçoamentos como gestão de processos através das atividades; distribuição dos custos indiretos através de direcionadores de custos; extinção de atividades que não agregam valor, entre outros.

A apuração dos custos unitários envolve, além dos custos das atividades lançados nos objetos de custeio, os custos diretos. Os custos diretos são aqueles custos cujo consumo são reconhecidos nos objetos de custeio, sem necessidade de direcionadores para registro nesses objetos. No caso da IES, os custos diretos são o tempo de dedicação dos professores nas turmas. Esses custos são reconhecidos nas turmas sem nenhuma necessidade de qualquer critério para distribuição. O cálculo dos custos diretos serão apresentados no item 4.7.2.

4.7 Apuração dos custos dos objetos de custeio

4.7.1 Apuração dos custos indiretos

Esta pesquisa utilizou o Curso de Administração como área de análise e estudo, já que se trata de curso consolidado e bem estruturado. A TAB. 7 destaca as turmas de Administração e os direcionadores de atividades para os objetos de custeio (IAT), rastreados para a distribuição dos custos indiretos aos objetos de custeio. Será calculado na TAB. 7, o custo das atividades consumidas (CAC) e direcionadas aos objetos de custeio. Os custos indiretos totalizam R\$ 553.247,00 e serão levadas aos objetos de custeio do Curso de Administração apenas as parcelas relativas às turmas desse curso, com base no índice IAT, conforme a seguir:

Tabela 7 – Custo das atividades consumidas no curso de administração

Nº	Turma	IAT	CAC – R\$
1	2A-1M	0,89	4.923,90
2	2A-1N	2,65	14.661,05
3	3.A-1M	0,74	4.094,03
4	3.A-1N	2,44	13.499,22
5	4.A-1M	1,04	5.753,77
6	4.A-1N	2,00	11.064,94
7	5.A-1M	1,11	6.141,04
8	5.A-1N	3,76	20.802,09
9	6AG-1M	1,26	6.970,91
10	6AG-1N	2,14	11.839,49
11	6AL-1N	0,67	3.706,75
12	6AM-1N	0,30	1.659,74
13	6AP-1N	0,44	2.434,29
14	7AF-1N	0,30	1.659,74
15	7AG-1M	0,59	3.264,16
16	7AG-1N	3,47	19.197,67
17	7AP-1N	0,37	2.047,01
18	7AT-1N	4,37	24.176,89
19	8AF-1N	0,30	1.659,74
20	8AG-1N	2,59	14.329,10
TOTAL			173.885,53

Fonte: Dados coletados da pesquisa

4.7.2 Apuração dos custos diretos

O cálculo dos custos diretos, apesar de não ser foco do ABC, já que esse tem como um dos principais objetivos a distribuição dos custos indiretos nos objetos de custeio, via custos das atividades, o cálculo dos custos diretos é necessário para que se apure o custo integral. O custo integral envolve a soma de custos diretos mais indiretos. Os custos diretos são aqueles relativos às horas de dedicação do professores nas turmas. Na IES pesquisada não há apuração dos custos das horas de dedicação dos professores em cada turma, portanto esses custos serão levados às turmas em função do índice representativo do número de horas aula de cada turma, conforme apresentado na TAB. 5

Tabela 8 – Cálculo dos custos diretos por turma em toda instituição

continua				
Nº	Turma	Horas aula por turma da instituição	Part%/ total	Custo Professor Por turma
1	1D-1M	20	1,88	3.714,04
2	1D-1N	20	1,88	3.714,04
3	1DF-1M	20	1,88	3.714,04
4	1DF-1N	20	1,88	3.714,04
5	1DF-2N	20	1,88	3.714,04
6	1TC-1N	20	1,88	3.714,04
7	2A-1M	20	1,88	3.714,04
8	2A-1N	20	1,88	3.714,04
9	2C-1N	20	1,88	3.714,04
10	2D-1M	20	1,88	3.714,04
11	2D-1N	20	1,88	3.714,04
12	2TC-1N	20	1,88	3.714,04
13	2TV-1M	20	1,88	3.714,04
14	3.A-1M	20	1,88	3.714,04
15	3.A-1N	20	1,88	3.714,04
16	3C-1N	20	1,88	3.714,04
17	3D-1M	20	1,88	3.714,04
18	3D-1N	20	1,88	3.714,04
19	3TC-1N	20	1,88	3.714,04
20	3TV-1M	20	1,88	3.714,04
21	4.A-1M	20	1,88	3.714,04
22	4.A-1N	20	1,88	3.714,04
23	4C-1N	20	1,88	3.714,04
24	4D-1M	20	1,88	3.714,04
25	4D-1N	20	1,88	3.714,04
26	4TC-1N	20	1,88	3.714,04
27	4TV-1M	20	1,88	3.714,04
28	5.A-1M	20	1,88	3.714,04
29	5.A-1N	20	1,88	3.714,04
30	5C-1N	20	1,88	3.714,04
31	5D-1M	20	1,88	3.714,04

				conclusão
Nº	Turma	Horas aula por turma da instituição	Part%/ total	Custo Professor Por turma
32	5D-1N	20	1,88	3.714,04
33	5TC-1N	20	1,88	3.714,04
34	5TV-1M	20	1,88	3.714,04
35	6AG-1M	20	1,88	3.714,04
36	6AG-1N	20	1,88	3.714,04
37	6AL-1N	18	1,69	3.338,68
38	6AM-1N	18	1,69	3.338,68
39	6AP-1N	20	1,88	3.714,04
40	6C-1N	20	1,88	3.714,04
41	6D-1M	20	1,88	3.714,04
42	6D-1N	20	1,88	3.714,04
43	7AF-1N	16	1,50	2.963,33
44	7AG-1M	20	1,88	3.714,04
45	7AG-1N	16	1,50	2.963,33
46	7AP-1N	16	1,50	2.963,33
47	7AT-1N	4	0,37	730,95
48	7C-1N	20	1,88	3.714,04
49	7D-1M	20	1,88	3.714,04
50	7D-1N	20	1,88	3.714,04
51	8AF-1N	16	1,50	2.963,33
52	8AG-1N	16	1,50	2.963,33
53	8C-1N	20	1,88	3.714,04
54	8D-1M	20	1,88	3.714,04
55	8D-1N	20	1,88	3.714,04
56	8LD-1N	2	0,19	3.753,55
57	8TC-1N	2	0,19	3.753,55
58	8TC-2N	2	0,19	3.753,55
59	8TC-3N	2	0,19	3.753,55
TOTAL		1068	100,00	197.555,26

Fonte: Dados coletados da pesquisa

O total do custo das horas de dedicação dos professores é de R\$ 197.555,26, mas serão levadas às turmas de Administração apenas as parcelas dos custos relativos ao curso em questão e apurados os custos diretos por turma, conforme TAB. 9

Tabela 9 – Custos diretos nos cursos de administração

				continua
Nº	Turma	Professor (hs aula)	Part%/ total	Custo Professor por turma R\$
1	2A-1M	20	1,88	3.714,04
2	2A-1N	20	1,88	3.714,04
3	3.A-1M	20	1,88	3.714,04
4	3.A-1N	20	1,88	3.714,04
5	4.A-1M	20	1,88	3.714,04
6	4.A-1N	20	1,88	3.714,04
7	5.A-1M	20	1,88	3.714,04
8	5.A-1N	20	1,88	3.714,04
9	6AG-1M	20	1,88	3.714,04
10	6AG-1N	20	1,88	3.714,04
11	6AL-1N	18	1,69	3.338,68
12	6AM-1N	18	1,69	3.338,68
13	6AP-1N	20	1,88	3.714,04
14	7AF-1N	16	1,50	2.963,33

				conclusão
Nº	Turma	Professor (hs aula)	Part%/ total	Custo Professor por turma R\$
15	7AG-1M	20	1,88	3.714,04
16	7AG-1N	16	1,50	2.963,33
17	7AP-1N	16	1,50	2.963,33
18	7AT-1N	4	0,37	730,95
19	8AF-1N	16	1,50	2.963,33
20	8AG-1N	16	1,50	2.963,33
TOTAL		1068	100,00	59.365,36

Fonte: Dados coletados da pesquisa

4.7.3 Apuração do custo total: turma e aluno-turma

Apurados os custos direto e indireto por turma, finalmente se apurará o custo total, tanto por turma como por aluno/turma, apresentados na TAB. 7.

Tabela 10 – Apuração dos custos totais ns turmas de administração

Nº	Turma	Custo Professor por turma – R\$	CAC – R\$	Nº de alunos por turma	Custo total por turma - R\$	Custo por alu- no/turma – R\$
1	2A-1M	3.714,04	4.923,90	12	8.637,94	719,98
2	2A-1N	3.714,04	14.661,05	36	18375,09	510,42
3	3.A-1M	3.714,04	4.094,03	10	7.808,07	780,81
4	3.A-1N	3.714,04	13.499,22	33	17.213,26	521,61
5	4.A-1M	3.714,04	5.753,77	14	9.467,81	676,27
6	4.A-1N	3.714,04	11.064,94	27	14.778,98	547,37
7	5.A-1M	3.714,04	6.141,04	15	9.855,08	657,01
8	5.A-1N	3.714,04	20.802,09	51	24.516,13	480,71
9	6AG-1M	3.714,04	6.970,91	17	10.684,95	628,53
10	6AG-1N	3.714,04	11.839,49	29	15.553,53	536,33
11	6AL-1N	3.338,68	3.706,75	9	7.045,43	782,83
12	6AM-1N	3.338,68	1.659,74	4	4998,42	1.249,61
13	6AP-1N	3.714,04	2.434,29	6	6.148,33	1.024,72
14	7AF-1N	2.963,33	1.659,74	4	4.623,07	1.155,77
15	7AG-1M	3.714,04	3.264,16	8	6.978,82	872,28
16	7AG-1N	2.963,33	19.197,67	47	22.161,00	471,51
17	7AP-1N	2.963,33	2.047,01	5	5.010,34	1.002,07
18	7AT-1N	730,95	24.176,89	59	24.907,84	422,17
19	8AF-1N	2.963,33	1.659,74	4	4.623,07	1.155,77
20	8AG-1N	2.963,33	14.329,10	35	17.292,43	494,07
TOTAL		66.793,44	173.885,53	425	240.679,59	556,30

Fonte: Dados coletados da pesquisa

Como não se têm as receitas apuradas por turma, no momento atual não é possível apurar os resultados por turma e alunos turma. Mas é fundamental observar que quanto maior o número de alunos na turma, menor o custo por aluno. Isso se deve em função da diluição dos custos indiretos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 A viabilidade da implantação do ABC em IES

O custeio baseado em atividades se insere em um contexto mais amplo de modernização do pensamento e da prática econômica e financeira nas organizações. A complexidade e modernização dos mercados, exigindo diversificação e ao mesmo tempo, especificidade e diferenciação dos produtos ou serviços, em que cada cliente é único e deve ser atendido em requisitos próprios na oferta dos mercados, exigiram uma mudança importante na forma de pensar e agir em relação às organizações. Como consequência dessa diversificação a competitividade se ampliou, se tornando global e mais acirrada. Diante desse quadro, as organizações passaram a necessitar de novas estruturas informacionais para sustentar o processo decisório. Nesse contexto, e entre as diversas tecnologias gerenciais surgidas nas últimas décadas para acompanhar esse desenvolvimento intelectual e mercadológico, é que se insere o ABC.

As metodologias até então utilizadas de custos, chamadas de “métodos tradicionais”, tinham como base o volume: como o custeio por absorção e custeio direto ou variável. Ambas não atendiam mais às necessidades informacionais para tomada de decisões. O primeiro, surgido na década de 1920, época em que a produção era pouco diversificada e concentrada em poucos produtos e serviços, utilizava-se de rateios lineares e arbitrários dos custos indiretos, fundamentalmente com base na mão de obra direta, sem nenhum critério técnico ou baseado na dinâmica operacional, financeira e econômica. Ou seja, era um outro contexto, que não se adequava mais à realidade a partir dos anos de 1990.

O segundo método baseado no volume, o custeio direto ou variável, eliminava as arbitrariedades dos rateios, considerando na margem de contribuição apenas os custos e as despesas diretas, cujo consumo é reconhecido e quantificado nos produtos ou serviços. Os custos e as despesas indiretas são levados ao resultado para cálculos dos resultados totais.

Com o crescimento dos custos indiretos, em função da diversificação tecnológica, os custos indiretos cresceram de tal forma que isso inviabilizou a análise da margem de contribuição, já que tornou-se menos relevante no contexto global dos gastos organizacionais.

Nesse contexto, o ambiente para o estudos e a implantação do ABC estava consolidado: diversificação dos mercados e da oferta por produtos ou serviços; crescimento dos custos indiretos; acirramento da concorrência; e necessidade de modernização da estrutura informacional para sustentar o processo decisório. O ABC tornou-se alternativa na teoria de custos para a modernização do sistema de informações das organizações.

As IES se inserem neste contexto. Como organizações produtivas e sujeitas à funcionalidade do mercado econômico, elas precisam aprimorar e qualificar o sistema informacional para suportar o processo decisório.

É plenamente possível e necessária a implantação do custeio ABC em IES. As condições objetivas são claras. Na IES pesquisada, os custos indiretos representam 73,69% dos custos totais TAB. 3. Trata-se da primeira condição objetiva para a implantação do ABC: o crescimento dos custos indiretos inviabilizou a utilização do custeio direto ou variável. Como esse método de custeio, distribui entre os produtos e serviços apenas os custos diretos e a parcela desses custos se reduziu sensivelmente em função da expansão tecnológica por toda a organização, a análise da margem de contribuição perdeu parcela da sua relevância. Há, portanto, amplo crescimento desses custos em relação aos custos totais.

Da mesma forma a ampliação da concorrência é significativa e relevante. Entre 2002 e 2008 o crescimento da oferta de vagas em relação ao crescimento do número de ingressantes foi de 34,77%. Além disso, a ociosidade cresceu 51,61% no período, sendo que 97,52% estão nas IES privadas. Houve, portanto, crescimento da concorrência, impondo às IES importante preocupação com a gestão de custos, de forma a reduzi-los sem comprometer a qualidade dos serviços prestados, uma vez que se estão formando pessoas humanas para se relacionarem no mundo social, tanto no campo profissional como no campo pessoal. Diante dessa

concorrência, fazem-se necessárias a melhoria qualitativa, e a diferenciação dos produtos e serviços oferecidos pelas IES, de forma a atrair um maior número de alunos e viabilizar, econômica e financeiramente, a instituição.

A modernização do sistema de informações gerenciais faz-se necessária, para que a IES possa gerenciar custos, reduzir atividades que não agregam valor e equacionar o sistema de custos de forma a mantê-los sob controle. Abrem-se espaços para qualificar e diferenciar produtos e serviços das IES, atraindo, assim, fluxo positivo de alunos e captando receitas que gerem resultados. Dessa forma, viabiliza-se, econômica e financeiramente, a instituição, gerando taxa interna de retorno que supere a taxa de juros média do mercado e o custo de oportunidade para o capital investido.

5.2 A aplicação do modelo para outras instituições de ensino

Apesar de tratar-se de um estudo de caso, é possível replicar, estender os resultados obtidos para as demais instituições de ensino. Cada organização é única, mesmo estando em setores comuns e executando as mesmas atividades, produtos ou serviços. Escolas que produzem os mesmos cursos, disciplinas semelhantes, são, em geral, diferentes na sua estrutura e funcionalidade. Portanto organizações diferentes. Uma delas poderá possuir estrutura pedagógica diversa da outra. A estrutura das coordenações poderá ser diferente. Uma delas poderá reunir na mesma disciplina alunos de períodos diferentes. Outra poderá ter estrutura de disciplinas diferente. Determinada instituição poderá ter a organização administrativa diferente das demais. Até mesmo a estrutura diretiva poderá ser diferente nas instituições de ensino.

Dessa forma, diante das diferenças que podem ser apresentadas entre as instituições de ensino, serão diferentes também os processos operacionais, os fluxos informacionais, as atividades, o tempo de dedicação em cada uma delas, as tarefas e conseqüentemente os direcionadores e distribuição dos CIF entre atividades e objetos de custeio. Apesar das diferenças é possível produzir um fluxo

de procedimentos que generalizarão o conteúdo dessa pesquisa:

- a) Em primeiro lugar é fundamental que os envolvidos se conscientizem da importância da organização da gestão de custos na instituição, de forma a se produzir resultados mais adequados, tanto para a organização, bem como para todos os participantes do processo.
- b) Deve-se verificar a dimensão do departamento de tecnologia, (TI) da informação, de forma a se certificar da estrutura técnica que se tem disponível. Se a estrutura do departamento de TI está adequada para suportar a estrutura informacional necessária para respaldar o ABC.
- c) O ponto de relevância e grande importância é a definição dos objetos de custeio. O que se deverá de fato custear, controlar, analisar desempenhos, tornar-se base para apuração e análise dos resultados. Em uma instituição de ensino poderá ser as turmas, cursos, a relação aluno-turma e outros elementos definidos pela instituição.
- d) O passo seguinte é distribuir a organização em departamentos ou centros de custos de atividades, conforme ao item 4.2 da pesquisa. Os centros de custos de atividades são “locais” de onde se operacionalizarão as atividades e se acumularão custos indiretos.
- e) Estruturação do fluxo operacional. Apesar das instituições de ensino se organizarem de forma diversa, o fluxo principal, conforme figura 6, será semelhante, ou seja: captar de alunos, realizar matrículas, definir as turmas, estruturar cursos, ministrar aulas, realizar avaliações, apurar resultados, etc. Mas a forma de realizá-las será diferente. Dessa forma o passo seguinte é conhecer o fluxo operacional. Detalhando tanto os processos principais, bem como os processos secundários de cada departamento. A relação é direta: departamento, processos principais, processos secundários. Semelhante ao item 4.2 da pesquisa.
- f) A partir do conhecimento do fluxo operacional é possível descrever as atividades associadas ao fluxo operacional compatível com cada departamento, descrevendo o dicionário de atividades. No modelo estudado apresenta-se a estrutura proposta no item 4.3, com o detalhamento do dicionário de atividades.
- g) Seqüencialmente deverá se definir os direcionadores de custos, aqueles que

levarão custos às atividades, conforme item 4.4. Associado à definição dos direcionadores, dever-se-á apurar os quantificadores dos direcionadores. Ou seja, o elemento definidor do impacto das atividades na geração e absorção de custos na organização. Dessa forma saber-se-á os custos das atividades em cada departamento, seu impacto no custo total da instituição, no modelo os cálculos estão apresentados no item 4.5. Além de se verificar quais são atividades que agregam valor ao processo operacional e aquelas que podem ser extintas.

- h) Nesse item a instituição deve-se trabalhar a questão relacionada aos direcionadores do consumo de atividades para os objetos de custeio. Trata-se de um dos fundamentos básicos do ABC: atividades consomem recursos e objetos de custeio consomem atividades. De forma que, custeadas as atividades, definir-se-á os direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio e os quantificadores desses direcionadores, conforme apresentado no item 4.6. Em relação a esses quantificadores observara o seguinte critério: as atividades relacionadas com toda instituição, o direcionador fundamental é o número de alunos por turma. Como exemplo, a atividade da diretoria administrativa e financeira, como “operacionalizar financeiramente o planejamento estratégico”, relaciona-se com toda instituição, portanto o direcionador é o número de alunos por turma. Por sua vez, as atividades relacionadas com as turmas, o direcionador é o consumo específico de cada turma. Por exemplo, a atividade do departamento de informática, “administrar o sistema audiovisual”, o direcionador é o número de solicitações por turma. É importante observar esse fundamento. Na instituição pesquisada os direcionadores do consumo de atividades pelos objetos de custeio estão apresentados no item 4.6.1.
- i) Calculado os CIF lançados nos objetos de custeio, reúne-se aos custos diretos, para que se possam calcular os custos totais da instituição e os custos unitários dos objetos de custeio conforme definido. Os custos diretos, apesar de não ser foco do ABC, são necessários que sejam calculados, para que seja possível obter os custos totais e se apurar os custos unitários dos objetos de custeio, conforme apresentado no item 4.7.2.
- j) Todos os passos apresentados acima devem ser feitos com participação direta e ativa dos funcionários dos departamentos e todos os demais

envolvidos no processo. As informações devem ser buscadas na organização, a partir dos atores envolvidos. A estruturação técnica que deverá ser feita pelos responsáveis pelo departamento de custos.

- k) A estruturação da instituição pesquisada e a técnica utilizada na estruturação da funcionalidade operacional, dicionário de atividades, direcionadores nos dois níveis, distribuição dos CIF, alocação dos custos diretos e estruturação do relatório de custo total e custos unitários, conforme apresentado na tabela 10, servem de modelo para outras instituições de ensino. Naturalmente adequando às particularidades de cada instituição

5.3 Procedimentos em relação à IES pesquisada

Em relação à IES pesquisada, apesar de conceituada no campo de formação acadêmica, recomenda-se que se organize para propiciar a estruturação do sistema de informações de custos e de gestão de forma a reduzir atividades que não agregam valor, e a gerenciar custos, reduzindo-os e qualificando resultados, sem com isso perder qualidade, procurando ampliar o conceito que desfruta na sociedade. As medidas básicas seriam as seguintes:

- a) Estruturar-se em centros de custos das atividades. Com isso, será possível lançar custos indiretos específicos ao centro de custo em que o consumo ocorreu. Por exemplo, salários, material de informática e material de escritório consumidos pela biblioteca serão lançados no centro de custos da biblioteca e direcionados às atividades, conforme o consumo de cada uma delas.
- b) Os custos indiretos de toda a organização, como energia elétrica e consumo de água, devem ser lançados em centro de custos específico, de forma a serem direcionados aos centros de custos das atividades e levados a estas, por direcionadores desenvolvidos especificamente para esse fim.
- c) Quantificar os direcionadores de custos para as atividades, de forma que seja possível lançar custos nas atividades de forma técnica, buscando o

- direcionador que represente de forma específica o elemento propulsor do consumo de recursos pelas atividades.
- d) Quantificar os direcionadores de consumo de atividades pelos objetos de custeio de forma que seja possível lançar custos nos objetos de custeio, de forma técnica, buscando o direcionador que represente de forma específica o elemento propulsor do consumo de atividades pelos objetos de custeio.
 - e) Integração do sistema de custos com a contabilidade. Dessa forma, além de reduzir a possibilidade de erros na apuração dos dados, devidos aos sistemas de consistência contábil, evitar-se-ia a elevação de custos com novas estruturas departamentais.
 - f) É fundamental promover a conscientização dos envolvidos. Os colaboradores da organização precisam compreender a importância da qualificação informacional para que a instituição mantenha-se produtiva e competitiva no mercado.
 - g) Gerenciar e combater as resistências, para que não se obstrua o desenvolvimento do processo.
 - h) Reestruturar os grupos sintéticos do plano de contas, de forma a propiciar um fluxo informacional que atenda aos aspectos tanto fiscais como gerenciais.

5.4 Contribuição acadêmica e seqüência dos estudos

A contribuição acadêmica da pesquisa relaciona-se à conclusão da viabilidade da implantação do ABC em IES e principalmente, à detecção dos direcionadores nos dois níveis (de custos e de atividades) e das atividades em IES, como também a certificação da importância do envolvimento e participação de todos no processo para que as conclusões sejam as mais adequadas possíveis, atendendo aos interesses da IES. Portanto o diferencial quanto a contribuição da pesquisa está fundamentado em dois pontos: o envolvimento de todos na busca das informações com aqueles que a produzem e gerenciam os custos indiretos, de forma a alcançar o menor custo para os objetos de custeio de uma IES; e a detecção das atividades e

dos direcionadores de custos e atividades em uma IES. A partir desse ponto é possível desenvolver estruturas sistêmicas e de cálculos que atendam especificamente às IES.

A sequência dos estudos deve relacionar-se à última versão do ABC, ou seja, custeio baseado em atividades e tempo, *time-driven-activity-based costing*, aplicado à IES. Robert S. Kaplan (responsável pelos estudos iniciais do ABC) e Steven R. Anderson desenvolveram estudos que definem como direcionador fundamental para o ABC o tempo desenvolvido nas atividades.

Esta nova abordagem, que denominamos *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), oferece às empresas uma opção simples e prática para a determinação do custo e da capacidade de utilização de seus processos, e para apuração da lucratividade dos pedidos, dos produtos e dos clientes Kaplan e Anderson (2007, p.4).

O TDABC têm por objetivo superar as dificuldades apresentadas na prática do ABC convencional em relação à definição das atividades, à subjetividade no levantamento dos direcionadores, à quantificação deles e, fundamentalmente à dificuldade da apropriação de custos nos objetos de custeio. Kaplan e Anderson (2007, p. 9) reafirmam essa ideia: “O TDABC simplifica o processo de custeio, ao eliminar a necessidade de pesquisas e de entrevistas com os empregados, para alocação dos custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los para os objetos de custeio (pedidos, produtos e clientes)”. Nesse sentido o ABC convencional poderá recair nos mesmos problemas do custeio por absorção se não uma houver correta apuração das informações necessárias e relação com o processo operacional. Portanto, Kaplan e Anderson (2007), após pesquisas e aplicações no mercado, desenvolveram o TDABC. Mas Souza *et. al.* (2009), considerando alguns estudos, apresentam algumas dificuldades ignoradas pelos proponentes do TDABC. É nessa direção que são sugeridas novas pesquisas.

REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Manual de Gerência de Preços**. São Paulo: Campus, 2002. 204 p.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 812 p

ÁVILA, Marcos Gonçalves; MARQUES, Flávia Almada Horta. **ABC no ambiente acadêmico: Proposta de um modelo de custeio**. In: XXXII ENCONTRO DA ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: Um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1979. 410 p. v.1.

BARRETO, Maria das Graças Pitiá. **Controladoria na Gestão: A Relevância dos custos da qualidade**. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. 137 p.

BERSSANETI, Fernando Tobal. **Gerenciamento da capacidade produtiva de um sistema de educação a distância: coordenação das funções manutenção e gestão de contratos**. 2006, 187 f. (Dissertação de Mestrado). Escola politécnica da Universidade de São Paulo. São Paulo. 2006.

BILAS, Richard A. **Teoria Microeconômica: uma análise gráfica**. 10 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense-Universitária, 1983. 404 p.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão: práticas avançadas**. São Paulo: Atlas, 1999. 93 p.

BOTELHO, Ernani Mendes. **Custeio baseado em atividades – ABC: Uma aplicação em uma organização hospitalar universitária**. (Dissertação de mestrado). Departamento de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei 9394: Lei de diretrizes e bases da educação Nacional**. Brasília, 1996.

BRASIL. Ministério da Educação. Inep/MEC Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Censo da Educação Superior**. 2008. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/Inep>>. Acesso em 23 de dez. 2009.

BRASIL. Ministério da Educação. Inep/MEC Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Inep/MEC. **Novos dados da Educação Superior**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/Inep>>. Acesso em 22 de dez. de 2008.

BRASIL. Ministério da Educação. Inep/MEC Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Educação a distância cresce mais ainda entre os cursos superiores**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/Inep>>. Acesso em 22 de dez. de 2008.

BRASIL. Ministério da Educação. Inep/MEC Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Maioria dos professores já tem mestrado ou doutorado**. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/Inep>>. Acesso em 22 de dez. de 2008.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2002. 560 p.

CAMPOS, Vicente Falconi. **Controle da Qualidade Total**. 2.ed. Rio de Janeiro: Bloch Editores, 1992. 220 p.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 570 p.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 147 p.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira, 2002. 149 p.

COGAN, Samuel. Um Modelo de Reconciliação de Dados para o Custeio Baseado em Atividades (ABC). **RAE: Revista de Administração de Empresas**. Abril/Junho, 1999.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora. 1998. 176 p.

COGAN, Samuel. **Activity-based costing (ABC)**. 3 ed. São Paulo: Grifo Enterprises, 1994. 129 p.

COLMANETTI, Marcelo Silveira. **Modelagem de sistemas de manufatura orientada pelo custeio das atividade e processos**. (Dissertação de mestrado). Escola de engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2001.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 322 p.

D'ASCENÇÃO, Luiz Carlos M. **Organização, sistemas e métodos**. São Paulo: Atlas, 2001. 222 p.

DOMINGOS, Naiára Tavares; MORGAN, Beatriz Fátima. O uso de sistemas de custeio pelas instituições de ensino superior privadas do Distrito Federal. **IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS**. Florianópolis: 28-30 de nov. 2005.

DRUCKER, Peter F. **O homem que inventou a administração**. Elsevier. 2006. 227 p.

DRUCKER, Peter F. Tarefas da Administração. In **O Melhor de Peter Drucker: A Administração**. São Paulo: Nobel, 2002. 220 p.

SANTOS, F.R. dos. A colonização da terra do Tucujús. In: SANTOS, F.R. dos. **História do Amapá 1º Grau**. 2. ed. Macapá: Valcan, 1994. Cap. 2, p.23-32.

DUARTE, Rosália. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de Pesquisa**.nº 115, p. 139-154, março/2002.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 250 p.

DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem Prática**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995. 190 p.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fátima Gameiro da. **Gestão de Custos Logísticos**. São Paulo: Atlas, 2005. 431 p.

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

FERGUSON, C. E. **Microeconomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense-Universitária, 1980. 610 p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. 3.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. 313 p.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Custos: Princípios, Cálculo e Contabilização**. 7.ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1981.326 p.

FROSSARD, Afonso Celso Pagano. **Uma contribuição aos métodos de custeio tradicionais e do método de custeio baseado em atividades (ABC) quanto à sua aplicação numa empresa pesqueira cearense para fins de evidenciação de resultado**. (Dissertação de mestrado). Departamento de economia, administração e contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2003

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. e BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007. 393 p.

GEISHECKER, Mary Lee. **Tecnologia melhora o ABC**. HSM Management. Novembro-Dezembro, 1997.

GERICÓ, Marli de Carvalho. **Aplicação do custeio baseado em atividades em centro de material de esterilização**. 2008. (Tese de doutorado). Escola de enfermagem da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4a ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. **Princípios de administração financeira**. 7.ed. São Paulo: Harbra, 1997. 745 p.

GUERREIRO, Reinaldo. Custeio baseado em atividades: análise de um paradoxo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 138, p. 23-44, nov/dez, 2002.
HAGUETTE, T.M.F. **Metodologias qualitativas na sociologia**. Petrópolis, Vozes, 1987.

HAMMER, Michael; CHAMPY, James. **Reengenharia: Revolucionando a empresa**. 10 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994. 189 p.

HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne. **Gestão de custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. 767 p.

HORNGREN, Charles Thomas; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2004. v1. 526p.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Sales. **Grande Dicionário Houaiss da Língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. 2922 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de MARTINS Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 646 p.

JUNG, C. G. (1988). **A prática da psicoterapia in Obras Completas de C. G. JUNG**. Vol. XVI (tradução portuguesa). Petrópolis: Editora Vozes. (Edição Original, 1875-1971)

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. **Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998. 526 p.

KAPLAN, Robert S. e ANDERSON, Steven R **Custeio Baseado em Atividades e Tempo**. São Paulo: Campus, 2007.

KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 40, n.1, p.56-62, Jan./Mar. 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing: a edição do novo milênio**. 10 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000. 764 p.

KRAEMER, M. E. P. **A eficiência do custeio baseado em atividades em instituição de ensino superior**. Ibérica 2000 Org Espanha – Madri, 2005

LAWSON, Raef. Gestão de processos ajuda o ABC. **HSM Management**. Mai-Jun, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

LUDKE, M. e ANDRÉ, M. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986

MACHADO, Maria Clara. **Vagas quadruplicam no ensino superior**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/sesu>. Acesso em 20 de dezembro de 2008.

MACHADO, Luiz Henrique Baptista; BORINELLI, Márcio Luiz. **Uma análise crítica dos instrumentos propostos por Robert S. Kaplan para a contabilidade gerencial**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis. SC. Brasil. 28 a 30 de novembro de 2005.

MACHADO, Antonia Aparecida de Urzêdo. **Custeio Baseado em atividades em Instituições Universitárias: O caso de uma Universidade Goiana**. 1999, 107 f. (Dissertação de Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2003.

MACHER, Michael. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis: O valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000. 187 p.

MANSFIELD, E. **Microeconomia: teoria e aplicações**. Rio de Janeiro: Campus, 1982. 481 p.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 312p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 370 p.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1976. 1214 p.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo. **Avaliação das Características de Implantação do Sistema de Custeio ABC em uma Instituição de Pesquisa**. (Dissertação de Mestrado). Escola Federal de Engenharia de Itajubá, Itajubá. 2001.

MINAYO, Maria Cecília de Souza et al. (Org.) **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1994. 80 p.

MONSER, Neusa Teresinha Balardin. **Sistema de informações de custos: O método de custeio ABC (ACTIVITY-BASED COSTING) como ferramenta de gestão de instituições de ensino. Estudo de caso**. 2003. (Dissertação de Mestrado). Mestrado profissionalizante em Engenharia. Escola de engenharia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2003.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes de. **Custos: Planejamento, Controle e Gestão na Economia Globalizada**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 382 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 94 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 1. Ed. São Paulo. Atlas. 1994. 120 p.

NAKAGAWA **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1991. 111 p.

NÉLO, Ana Maria. **Decisão de mix de produtos: comparando a teoria das restrições, o custeio baseado em atividades e o modelo geral com a utilização de custos discricionários**. 2008. (Tese de doutorado). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2008.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade de Custos**. 7.ed. São Paulo: Frase, 2003. 272 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de e PERES JR José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não contadores**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2005. 314 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização & métodos**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 497.p.

OLIVEIRA, Jacyr Figueiredo de. **Sistemas de Informação**. São Paulo: Érica, 2000. 316 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: Fundamentos e análise**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 341 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso Básico Gerencial de Custos**. São Paulo: Thomson, 2003. 377 p.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 223 p.

ROSA, Eurycibiades Barra. **Indicadores de desempenho e sistema ABC. O uso de indicadores para uma gestão eficaz do custeio e das atividades de manutenção**. (Tese de doutorado). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. Notas sobre a construção de casos de ensino. EnANPAD – XXX Encontro da ANPAD. **Anais...** Salvador, 2006.

ROSS, Stephen A, WESTERFIELD, Randolph W. & JAFFE, Jeffrey F. **Administração Financeira: Corporate Finance**. São Paulo: Atlas, 2002. 776 p.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Fundamentos de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006. 277 P.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Controladoria: Uma Introdução ao sistema de gestão econômica – GECON**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2000.

SILVESTRE, William Celso. **Sistema de custos ABC**. São Paulo: Atlas, 2002. 116 p.

SOARES, JÚNIOR, Hernani Spzzamiglio. **Estudos para implementação do sistema de custos ABC em serviços educacionais. O caso de um núcleo de pós-graduação em Instituição Federal de Ensino**. 2005. (Dissertação de Mestrado) 93 f. Universidade Federal Fluminense, Niterói. 2005.

SOBREIRO, Vinícius Amorim. **Uma aplicação de modelagem dinâmica de sistemas e activity based costing para mensurar os custos em manufaturas celulares**. 2008. (Dissertação de mestrado). São Paulo: USP, 2008.

SOUZA, Antônio Artur de, *et. al.* Dificuldades identificadas na implementação do custeio baseado em atividades: estudo de caso exploratório. **ABCustos Associação Brasileira de Custos** - Vol. IV n° 2 - mai/ago 2009

SOUZA, Antônio Artur de. **Análise dos estudos empíricos realizados sobre o *time-driven ABC* entre os anos de 2004 e 2008.** 9° Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo. Julho, 2009

SOUZA, Carlos Alberto de. **A Relação entre a escala e o custo médio por aluno no ensino superior privado de Belo Horizonte.** 2006. (Dissertação de Mestrado). Belo Horizonte. FEAD, 2006.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão Estratégica.** São Paulo: Atlas, 2000. 398 P.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: FGV, 2004.

VALENTIM, M. L. P. (Org.). **Métodos qualitativos de pesquisa em Ciência da Informação.** São Paulo: Polis, 2005. 176p. (Coleção Palavra-Chave, 16)

VIEIRA, Marcelo. ZOUAIN, Deborah. **Pesquisa Qualitativa em Administração.** Rio de Janeiro, Editora FGV, 2004.

VOESE, Simone Bernardes. Contabilidade por atividades nos processos da gestão acadêmica nas instituições de educação superior privadas. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, n. 168, p. 51-61, nov/dez, 2007.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos.** São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e método.** 2a ed. São Paulo: Sage, 2005.

ZANETTI, Amilson Carlos. O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado em atividade (ABC). **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, n. 140, p. 49-57, março/abril, 2003.

APÊNDICES

Apêndice A – Roteiro de entrevistas na instituição pesquisada

Pesquisador: Paulo Vicente Coelho de Almeida
Professor Orientador: Alfredo Alves de Oliveira Melo
Faculdade Novos Horizontes
Mestrado Acadêmico em Administração

- 1) Descreva as atividades do departamento sob sua responsabilidade.
- 2) Quais são as tarefas relacionadas com as atividades descritas?
- 3) Na sua opinião, qual é o elemento propulsor, o fator gerador do consumo de recursos das atividades do seu departamento?
- 4) Na sua opinião, qual é o elemento propulsor, o fator gerador do consumo do custo das atividades desenvolvidas pelo seu departamento, pelas turmas da instituição?