

**AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DE UNIVERSIDADES FEDERAIS,  
ATRAVÉS DE UM MODELO DE CUSTOS: APLICAÇÃO NA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR.**

**HAROLDO CRISTOVAM TEIXEIRA LEITE**

**ORIENTADOR: PROFESSOR ROGÉRIO CID BASTOS, DR.**

PORTO VELHO  
RONDÔNIA - BRASIL

1999

**UNIVERSIDADE FEDERA DE SANTA CATARINA - UFSC  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE  
PRODUÇÃO  
CONVÊNIO INTERINSTITUCIONAL COM A UNIVERSIDADE  
FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR**

**AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DE UNIVERSIDADES FEDERAIS,  
ATRAVÉS DE UM MODELO DE CUSTOS: APLICAÇÃO NA  
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR.**

**HAROLDO CRISTOVAM TEIXEIRA LEITE**

**ORIENTADOR: PROFESSOR ROGÉRIO CID BASTOS, DR.**

PORTO VELHO  
RONDÔNIA - BRASIL

1999

**FICHA CATALOGRÁFICA**

Avaliação de desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de Rondônia - UNIR / Haroldo Cristovam Teixeira Leite.- Porto Velho: Convênio Interinstitucional UNIR/UFSC. - Mestrado em Engenharia de Produção, 1998. 111 P.

Dissertação para obtenção do Título de Mestre em Engenharia.

Bibliografia.

1. Custos. 2. Contabilidade de Custos. 3. Modelo de Custos por Atividades.
4. Departamento de Ciências Contábeis da UNIR.

CDD - 000.000

***INSTITUIÇÕES***

PROFESSOR DOUTOR RODOLFO JOAQUIM PINTO DA LUZ,  
REITOR DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

PROFESSOR DOUTOR ENE GLÓRIA DA SILVEIRA,  
REITOR DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA

PROFESSOR DOUTOR RICARDO MIRANDA BARCIA,  
COORDENADOR DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO.

***CURSO***

PROFESSOR MS EDSON BOMFIM LOPES  
DIRETOR DO NÚCLEO DE CIÊNCIAS SOCIAIS

PROFESSOR DOUTOR ÁLVARO GUILHERME ROJAS LEZANA  
COORDENADOR DO CONVÊNIO INTERINSTITUCIONAL EM  
RONDÔNIA

***TRABALHOS***

PROFESSOR DOUTOR ROGÉRIO CID BASTOS  
ORIENTADOR

**AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DE UNIVERSIDADES  
FEDERAIS, ATRAVÉS DE UM MODELO DE CUSTOS:  
APLICAÇÃO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA  
- UNIR.**

HAROLDO CRISTOVAM TEIXEIRA LEITE

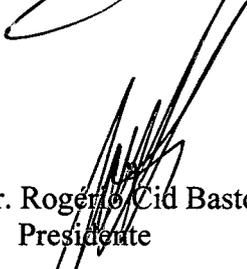
ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO  
DE :

"MESTRE EM ENGENHARIA"

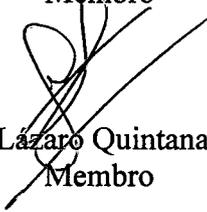
ESPECIALIDADE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E APROVADA EM SUA FORMA  
FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO.

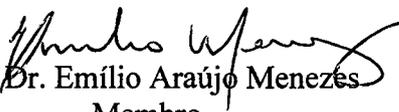
  
Prof. Dr. Ricardo Miranda Barcia  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação

BANCA EXAMINADORA:

  
Prof. Dr. Rogério Cid Bastos  
Presidente

  
Prof. Dr. Álvaro Guilherme Rojas Lezana  
Membro

  
Prof. Dr. Lázaro Quintana Tápanes  
Membro

  
Prof. Dr. Emílio Araújo Menezes  
Membro

À minha família  
Regina Célia, Laura Maria e Ana Carolina.

## AGRADECIMENTOS

Contente, ao terminar este trabalho, um dos mais importantes da minha vida, agradeço às seguintes pessoas e instituições:

Aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina que se propuseram a vir até esta parte do País para transmitir, com profissionalismo e competência, seus conhecimentos;

Aos colegas e servidores da UNIR, pela cooperação no sentido de tornar possível esta empreitada pioneira de ser desenvolvido um Mestrado Interinstitucional nas suas dependências; o primeiro em Porto Velho.

Ao PROFESSOR ROGÉRIO CID BASTOS, pela paciência, dedicação e competência com que orientou o presente trabalho;

Aos Professores visitantes oriundos da Universidade de Matanzas - Cuba, que muito contribuíram para o sucesso deste Mestrado;

Aos Docentes José Moreira da Silva Neto, Roseli Monteiro Freitas, Waldemarina Vieira de Melo e Wander Pereira de Souza pelo apoio logístico, técnico e moral para a consecução do presente trabalho;

Aos colegas Mestrandos, principalmente o Professor Sidinei Aparecido Pereira, que contribuíram para o enriquecimento do Tema.

## RESUMO

Tendo em vista que as instituições federais de ensino estão cada vez mais impossibilitadas de realizar seus ideais em virtude da escassez de recursos orçamentários e, conseqüentemente, financeiros, são relevantes os estudos no sentido de encontrar soluções para o futuro que se avizinha, principalmente quando se discute a autonomia da Universidade Pública no Brasil. Além da tentativa das mesmas de conseguirem maior participação nestes recursos públicos, são necessários estudos no sentido de avaliar os recursos ora empregados, objetivando maximizar tais aplicações e diminuição dos desperdícios. Com a concepção do modelo ora apresentado foi possível contribuir para o melhor desempenho do processo de gestão na Universidade Pública, com a conseqüente melhoria da qualidade das informações. A aplicação do modelo na Universidade Federal de Rondônia - UNIR, comprovou tais afirmações e, através de um levantamento em sua folha de pagamento, foi possível mostrar que um sistema de avaliação pode dar suporte a um sistema de informações para corrigir os desvios apresentados. Os dados propiciam a avaliação de recursos humanos, materiais e tecnológicos à disposição da Universidade; levantam sua estrutura de custos; estipulam o valor das atividades meio e fins; podem incentivar o fornecimento de informações gerenciais capazes de melhorar sua administração; e favorecem a avaliação dos seus investimentos.

## ABSTRACT

In view of the fact that the federal educational institutes are increasingly disabled in achieving their ideals because of scarce budget and, consequently, financial resources, studies have become relevant for finding solutions for the future which rapidly approaches; especially when the autonomy of public universities in Brazil is discussed. Apart from their efforts to obtain greater participation in these public funds, are studies necessary for evaluating of resources for employees now, targeting the maximizing of such applications and the decreasing of waste. With the concept of the model presented here, it was possible to contribute for a better performance in the administrative process in public universities, with the consequent improvement of the quality of information. The application of the model at the Federal University of Rondônia - UNIR - these declaration have proven themselves and, by means of paysheet accounts, it was possible to show that an evaluating system could support an information system in correcting the discrepancies that are presented. The data provides the evaluation of human, material and technological resources available for the University; raises its cost structure; stipulates the value of the activities of means and ends; it can encourage the supplying of management information capable of improving its administration; and favour the evaluation of its investments.

## **LISTA DE FIGURAS, QUADROS E TABELAS**

### **FIGURAS**

<b>Figura 1</b> - Organização do trabalho	02
<b>Figura 2</b> - Esquema geral da funcional programática	17

### **LISTA DE QUADROS**

<b>Quadro 1</b> - Características principais dos níveis de mensuração	25
<b>Quadro 2</b> - Terminologia contábil	35
<b>Quadro 3</b> - Classificação dos custos	36
<b>Quadro 4</b> - Diferença entre os três segmentos derivados do Método Custo-Padrão	39
<b>Quadro 5</b> - Classificação das contas quanto a sua natureza	57
<b>Quadro 6</b> - Definição dos possíveis direcionadores de custos	74
<b>Quadro 7</b> - Classificação das Atividades	64

### **LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1</b> - Itens de Custo Desdobrados por Elementos de Despesa por Macro-Atividades	73
<b>Tabela 2</b> - Definição de Carga Horária	78
<b>Tabela 3</b> - Distribuição de Carga Horária	80
<b>Tabela 4</b> - Determinação de Carga Horária	82
<b>Tabela 5</b> - Custos com Pessoal Docente pelo Método do Custo Baseado em Atividades	84
<b>Tabela 6</b> - Custos com o pessoal técnico-administrativo pelo Método	

do Custo Baseado em Atividades	85
<b>Tabela 7</b> - Resumo do rastreamento dos custos com pessoal	86
<b>Tabela 8</b> - Rastreamento dos demais custos	88
<b>Tabela 9</b> - Custos totais	89
<b>Tabela 10</b> - Custos por atividades na UNIR	91

## SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO	02
1.1 - ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	02
1.2 - CONTEXTUALIZAÇÃO	04
1.3 - PROBLEMA	07
1.4 - OBJETIVOS	09
1.4.1 - Geral	09
1.4.2 - Específicos	09
1.5 - JUSTIFICATIVA	09
1.6 - METODOLOGIA	11
1.7 - LIMITAÇÕES DO TRABALHO	11
CAPÍTULO 2 - MÉTODOS DE CUSTEIO: ENTIDADES PÚBLICAS	14
2.1 - CONSIDERAÇÕES GERAIS	14
2.2 - CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA	14
2.3 - CONCEITO DE ORÇAMENTO-PROGRAMA	21
2.4 - A MENSURAÇÃO E OS CUSTOS NA TÉCNICA DO ORÇAMENTO-PROGRAMA	22
2.5 - UNIDADES DE MENSURAÇÃO	25
2.6 - CUSTOS	26
CAPÍTULO 3 - SISTEMAS DE CUSTOS: ENTIDADES PRIVADAS	29
3.1 - CONSIDERAÇÕES INICIAIS	30

3.2 - A CONTABILIDADE GERAL OU FINANCEIRA	30
3.3 - CONTABILIDADE DE CUSTOS	31
3.4 - CONTABILIDADE GERENCIAL	32
3.5 - SISTEMAS DE CUSTOS	32
3.6 - PRINCÍPIOS DE CUSTEIO	33
3.7 - TERMINOLOGIA CONTÁBIL: DISTINÇÕES ENTRE GASTO, DESEMBOLSO, INVESTIMENTO, CUSTO, DESPESA E PERDA	34
3.8 - CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	36
3.9 - MÉTODOS DE CUSTOS	37
3.9.1 - Custo-Padrão	37
3.9.2 - Centros de Custos	41
3.9.3 - Unidade de Esforço da Produção	43
<b>CAPÍTULO 4 - O SISTEMA E O MODELO DE CUSTOS ADOTADOS:</b>	
<b>O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - "ABC"</b>	<b>45</b>
<b>CAPÍTULO 5 - FORMULAÇÃO DO MODELO</b>	<b>49</b>
5.1 - Modelo para instituição de Nível Superior	50
5.1 - Considerações Iniciais	50
5.2 - Estrutura de Funcionamento	54
5.3 - As Estruturas de Custeio	54
5.4 - Identificação e Seleção dos Direcionadores de Custos	58
5.5 Identificação das Atividades por Macro-Setores	

de uma Universidade	58
5.6 - Custo de Cada Atividade	59
5.6.1 - Seleção das bases de custo	59
5.6.1.1 - Tipos de custo	59
5.6.1.2 - Período de tempo do custo	60
5.6.2 - Rastreamento dos recursos	60
5.6.2.1 - Determinar a fonte de dados	60
5.6.2.2 - Estabelecer uma relação casual	61
5.6.2.3 - Rastrear os custos relacionados com pessoal	61
5.6.3 - Rastrear todos os demais custos às atividades	63
5.6.4 - Alocações das Atividades Primárias e Secundárias	63
5.6.5 - Cálculo do Custo por Atividade	65
<b>CAPÍTULO 6 - APLICAÇÃO COMPREENSIVA DO MODELO</b>	<b>66</b>
<b>6 - APLICAÇÃO COMPREENSIVA DO MODELO NA UNIR</b>	<b>67</b>
6.1 - Considerações Iniciais	67
6.1.1 - Sentindo a Vida na UNIR	67
6.1.2 - Consolidando o Modelo de Custos	69
6.1.2.1 - Estruturas de funcionamento	70
6.1.2.2 - Estruturas de custeio	71
6.1.2.3 - Identificação e seleção dos	

direcionadores de custos	73
6.1.2.4 - Identificação das atividades por macro-setores de uma universidade	74
6.2.1.4.1 - Administração geral	74
6.1.2.4.2 - Ensino	75
6.1.2.4.3 - Pesquisa	76
6.1.2.4.4 - Extensão	76
6.1.2.5 - Rastreamento de recursos	76
6.1.2.5.2 - Rastrear custos com pessoal	76
6.1.2.5.3 - Rastreando os demais custos das atividades	87
<b>CAPÍTULO 7 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b>	<b>92</b>
7.1 - CONCLUSÕES DO TRABALHO	92
7.2 - RECOMENDAÇÕES	94
<b>CAPÍTULO 8 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>95</b>
<b>ANEXOS</b>	<b>98</b>
Anexo I	99
Anexo II	101

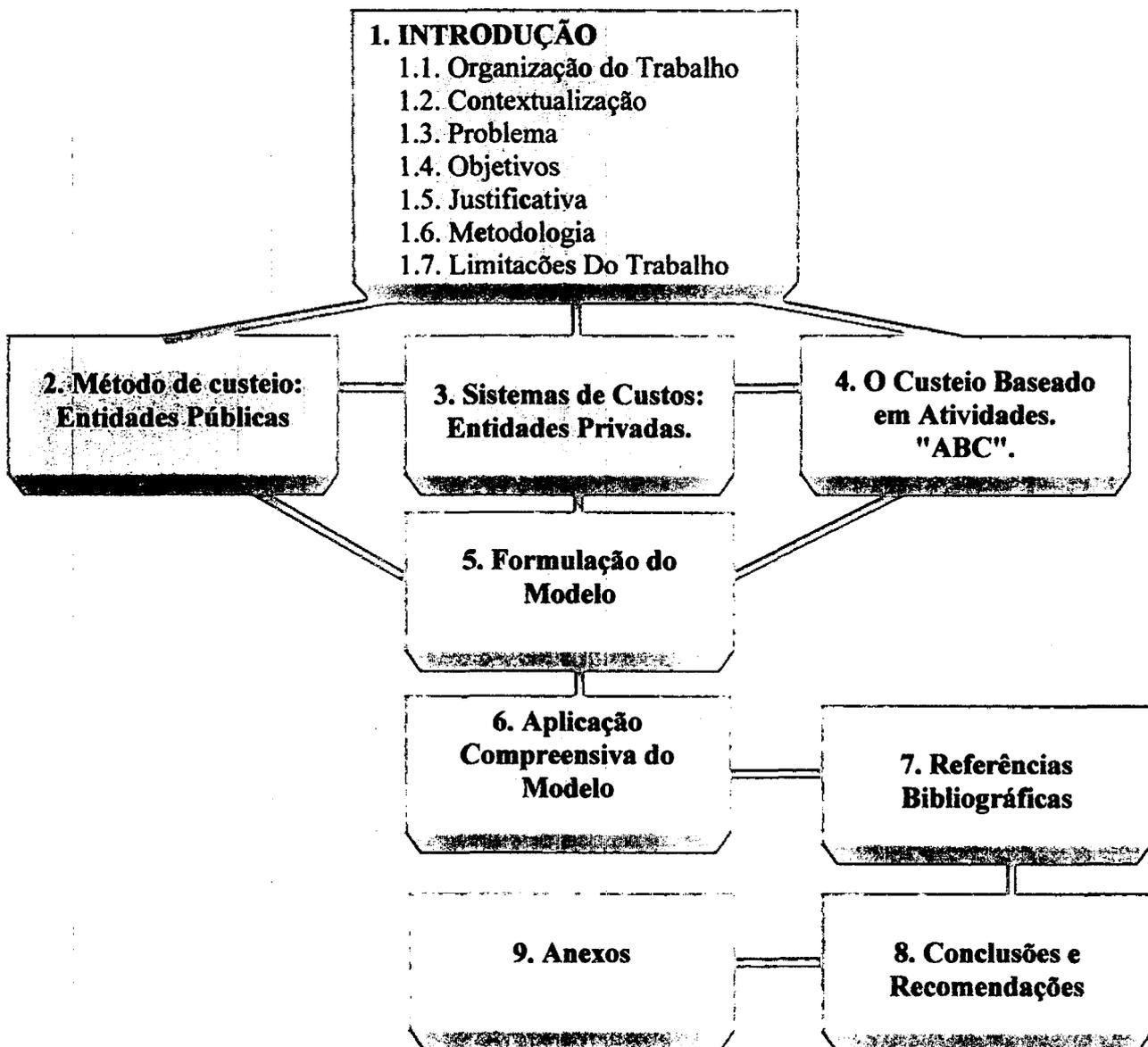
**CAPÍTULO 1**  
**INTRODUÇÃO**

## 1. INTRODUÇÃO.

### 1.1 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho foi organizado em tópicos distintos e que se agruparão oportunamente até desaguardarem na fase de conclusão. A figura 1 nos mostra como foi a estratégia de desenvolvimento dos trabalhos:

Figura 1 – Organização do Trabalho



Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de rondônia - unir. 1999.*

No Capítulo 1., apresenta-se a **Introdução**, onde estão inseridas as seguintes seções, além da **Organização do Trabalho**:

**Contextualização**, onde são colocados em detalhes a localização do tema, seus antecedentes, sua importância na atualidade e a necessidade de maiores informações gerenciais na gestão dos entes a serem analisados;

**Problema**, refere-se às dificuldades decorrentes da organização e melhoria da qualidade e produtividade das gestões nas Universidades e as questões a serem esclarecidas;

**Objetivos**, onde se determina para quê fazer os estudos aqui elencados:

**Justificativa**, conseqüência dos estudos a serem efetuados e as necessárias conclusões;

**Metodologia**, onde se detalha o tipo de pesquisa que foi adotado;

**Limitações do trabalho**, tendo em vista as situações impostas pela legislação e outras de natureza operacional.

O Capítulo 2, dá conta do **Método de Custeio: Entidades Públicas** em que as Instituições Públicas se fundamentam, demonstrando as limitações impostas pelas normas;

No Capítulo 3, procede-se um levantamento dos **Sistemas de Custos: Entidades Privadas** contemplados pela doutrina atual para as entidades privadas;

No Capítulo 4, dá-se enfoque aos **Custos Baseado em Atividades - ABC**;

No Capítulo 5, pode-se ver a **Formulação do Modelo** a ser desenvolvido com a intenção de melhorar o sistema de informações gerenciais das Universidades;

No Capítulo 6, faz-se a **Aplicação Compreensiva do Modelo na UNIR**; e

No Capítulo 7, são feitas as **Conclusões e Recomendações**, sobre o tema apresentado.

---

No Capítulo 8 vemos a **Bibliografia**, composta de toda a Literatura utilizada para o desenvolvimento do presente trabalho.

No final do trabalho temos os **Anexos**;

## 1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO

Instituições de Ensino em geral, na atual conjuntura econômica, podem ser comparadas com empresas industriais e, por isso, geridas a partir de métodos comumente utilizados e difundidos entre empresas. Nestas instituições trabalham pessoas desenvolvendo atividades que necessitam ser coordenadas e planejadas. Nelas, as pessoas têm objetivos a serem alcançados e necessidades a serem satisfeitas, bem como precisam integrar e articular os seus conhecimentos, suas competências e seus esforços de forma a alcançar também os objetivos estabelecidos em seus regulamentos.<sup>1</sup>

No que diz respeito às Universidades públicas que não visam lucro mas tem a responsabilidade de gerir bem os recursos do tesouro, devem garantir à sociedade que a instituição, da forma como foi concebida, está em condições de atingir os objetivos superando, inclusive, a dificuldade da falta de recursos e a crescente exigência dos usuários por maior quantidade de cursos com melhor qualidade, programas de pesquisas puras e aplicadas e a extensão do conhecimento à população.

Perante a crise atual, as Universidades públicas se ressentem com seus problemas internos e ainda reprimem as demandas externas cada vez mais exigentes e ávidas de conhecimentos.

---

1 - FALCÃO FILHO, José Leão. *Ensaio: Qualidade na Escola.*, Rio de Janeiro, v.5, n.16, p.313-316, jul/set, 1997.

---

A partir dos princípios preconizados pela nova lei de Diretrizes de Bases da Educação Nacional<sup>2</sup>, a tendência é que a Universidade pública, além de outras providências, deverá adotar um regime contábil e financeiro que atenda às suas peculiaridades de organização e funcionamento<sup>3</sup>, em consonância com as perspectivas e exigências da sociedade vigente, operando as estruturas existentes, e que possa dar respostas às perguntas que a todo momento são formuladas pelos professores, servidores, alunos e pela comunidade onde tem sua jurisdição.

A Constituição Federal foi emendada - Emenda Constitucional n.º 19, de 04.06.1998 - e acrescentou ao Art. 37 o princípio "eficiência", àqueles que já existiam, ficando assim a nova redação:

**"Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (o grifo é nosso) e, também, ao seguinte:**

... "

O processo sociocultural de produção, transmissão, apropriação e difusão do conhecimento científico e tecnológico está profundamente vinculado ao sistema formal de educação, que no Brasil se estrutura em dois níveis: o primeiro que se refere a educação básica (ensino fundamental e médio) e o segundo ao ensino superior.<sup>4</sup>

A Universidade pública no contexto moderno é caracterizada por um sistema organizacional cuja formulação teórico-metodológica é pautada em princípios e processos técnico-científicos que visam a compreensão, a transformação e o desenvolvimento da realidade, a partir da indissociabilidade do: ensino, pesquisa e da extensão.

---

<sup>2</sup> Lei Federal 9.394, de 20 dezembro de 1996, que Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

<sup>3</sup> Art. 54, § 1º, V da Lei 9.394, de 20 dezembro de 1996, que Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

<sup>4</sup> Idem ibidem, nº 3.

Historicamente a Universidade pública no Brasil tem por objetivo, o desenvolvimento das ciências, letras e artes através da formação de profissionais de nível universitário: sua trajetória marcada pela expansão quantitativa não tem correspondido a um modelo de qualidade que atenda a equalização dos problemas que emergem no contexto da realidade, apesar do esforço expresso em reformas tanto legais e estruturais quanto conjunturais. Reformas estas, cuja principal bandeira de luta têm sido, sem dúvida, a autonomia universitária e que, nas atuais circunstâncias não estão preparadas para administrar nenhuma das duas situações que se impõem:

- a) a atual, por não poder influir no aporte de seus recursos, cada vez mais incertos, pela modernidade *on line* imposta através de controles financeiro, orçamentário, de pessoal, patrimônio e material; e
- b) a que está por vir, que seria a eficácia dos meios - da gestão eficiente, da máxima rentabilidade dos seus investimentos<sup>5</sup>.

Enquanto patrimônio sócio-cultural do conhecimento nas mais diversas áreas, a Universidade pública necessita cumprir seu papel, no enfrentamento da crise da modernidade e das novas e aceleradas exigências decorrentes do processo de globalização da economia.

Para tanto carece enfrentar suas próprias contradições, participando da definição e redefinição das políticas e estratégias que possibilitem contribuir qualitativamente e de forma produtiva para a construção da identidade nacional e regional, a partir de sua auto-transformação, para uma profissionalização eficiente.

---

<sup>5</sup> SERPA, Luiz Felipe Perret. A autonomia das universidades federais que está em pauta. Universidade Federal da Bahia.

Daí, a necessidade de se estudar soluções que possam melhorar o seu desempenho para que possam ser avaliadas na sua forma de operacionalização, através dos métodos disponíveis, num ambiente universitário.

Este trabalho também estuda técnicas e filosofias utilizadas no setor produtivo. E a partir deste estudo propõe-se um modelo para utilização nas Instituições Federais de Ensino Superior - IFES, onde uma aplicação prática é realizada na Universidade Federal de Rondônia - UNIR

### 1.3 PROBLEMA

Diante desta contextualização, as dificuldades decorrentes da organização e melhoria da qualidade e produtividade das gestões nas Universidades públicas, tem sido objeto de inúmeras discussões e debates no âmbito de suas comunidades acadêmicas, notadamente nos órgãos colegiados responsáveis pela condução do processo de decisões. Por isto, faz-se necessário a criação de modelos que possam realmente suportar sua execução por um sistema de informações gerenciais, que deverão ser utilizados nos níveis estratégico, tático e operacional.<sup>6</sup>

Entre as questões que necessitam ser esclarecidas pode-se citar como exemplos:

Quais os motivos e em que condições ocorre o emperramento das políticas e estratégias de melhoria da qualidade do processo de profissionalização de uma IFES?

---

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia, práticas*. 11. ed. São Paulo. Atlas. 1995.

Como se constitui o fluxo decisório e de relações inter e entre a estrutura da Reitoria, incluindo aí os órgãos meio, e os órgãos responsáveis pelo fim (objetivo) da Universidade, expressos nos diversos cursos, pesquisas e programas de extensão?

Em que dimensão se verifica a burocratização das funções fins - (as pedagógicas) e as funções meio (as técnico-administrativas)?

Como se dá o processo de emperramento comunicativo no contexto de sua estrutura organizacional e funcional?

Em que circunstâncias são definidas suas necessidades e prioridades?

Está, dentro deste contexto, priorizado o **fim** da Universidade, em termos de alocação de recursos orçamentários e aplicação de recursos financeiros?

Não se pretende promover a solução de todos estes problemas que terão que ser analisados um por um. Porém, a falta de respostas a estas questões tem gerado, conseqüentemente, um modelo de políticas e estratégias que dificultam a operacionalização de uma gestão de qualidade para o sistema acadêmico e administrativo das Universidades.

**É possível contribuir para um melhor processo de gestão na Universidade pública, através da melhoria da qualidade das informações de custos?**

A determinação das respostas poderá, dentro da autonomia didático-científica das universidades, decidir dentro de sua capacidade orçamentária sobre a criação, expansão, modificação de cursos; ampliação e diminuição de vagas; elaboração de programação dos cursos;

---

programação de pesquisas e das atividades de extensão; contratação e dispensa de professores e planos de carreira docente (Parágrafo Único do Art. 53 da Lei 9.394/96).

#### 1.4 OBJETIVOS:

##### 1.4.1 - GERAL

Elaborar um modelo de custos, contribuindo para um melhor desempenho do processo de gestão na Universidade pública e da qualidade das informações de custos.

##### 1.4.2. ESPECÍFICOS:

- Propiciar, através de um Sistema de Custos, operacionalizado por um Modelo de Custos, dados para que possam ser avaliados a aplicação dos recursos humanos, materiais e tecnológicos colocados à disposição das Universidades públicas.
- Levantar a estrutura de custos de entidades públicas fundacionais e autárquicas;
- Estipular o valor das atividades meio e fins das IFES;
- Incentivar o fornecimento de informações gerenciais capazes de melhorar continuamente sua administração e fortalecer as estruturas que administram estas Instituições;
- Propiciar a avaliação dos seus investimentos, a necessidade de sua reavaliação e a perfeita apresentação dos elementos patrimoniais em seus respectivos balanços.

#### 1.5 JUSTIFICATIVA

A melhoria da qualidade das informações deverá ser proporcionada às Instituições de ensino, através de uma metodologia de apuração de custos, com o conseqüente desenvolvimento do modelo que permita identificação dos custos baseado em atividades, sobretudo nas Instituições Públicas de Ensino Superior, devendo trazer à luz diversas informações administrativas, gerenciais e operacionais, entre outros, que ajudarão a encontrar soluções na distribuição destes custos, melhorando a eficiência destas Instituições e mostrando com clareza os desperdícios.

A concepção de que a universidade, no contexto da sociedade mais ampla tem uma função social, e que esta função se refere não somente à reprodução, mais sobretudo à produção do conhecimento, nos remete à constatação da permanente necessidade de questionar os processos e produtos desses conhecimentos sistematizados por parâmetros científicos.

O papel da universidade neste contexto se constitui de extrema relevância, principalmente porque assume a responsabilidade pela produção e transmissão do saber, através da trilogia: ensino, pesquisa e extensão, notadamente atuando na formação de profissionais de todas as áreas do conhecimento.

Por isto é necessário identificar com absoluta clareza qual a importância que as Universidades dão aos recursos, no que diz respeito a:

- a) sua destinação, quanto a composição da estrutura do seu orçamento, com o objetivo de prepararem-se para a sua destinação institucional, com políticas bem definidas no que diz respeito ao seu patrimônio, suas finanças e seus recursos humanos, materiais e tecnológicos;

- b) a estratégia com que vai se organizar internamente para atingir tais objetivos; e
- c) qual a providência a ser tomada para materializar tais objetivos.

## 1.6. METODOLOGIA

Aplicou-se a metodologia científica do tipo empírico-analista que, segundo Martins, (1994:26)<sup>7</sup>, se aplica quando utilizada técnicas de coleta, tratamento e análise de dados quantitativos, apropriadas para estudos práticos.

Os métodos de pesquisa foram: a) Bibliográfica,<sup>8</sup> trabalhada numa base conceitual fundamentada nas áreas do conhecimento de contabilidade, economia, administração, engenharia de produção, direito público, entre outros; e a Pesquisa Histórica, já que neste trabalho inclui uma aplicação compreensiva, demandou levantamento de dados por meio de entrevistas e em relatórios na UNIR. E, no que diz respeito ao levantamento de dados, a pesquisa foi censitária.

## 1.7 LIMITAÇÕES DO TRABALHO

Os modelos para Instituições Públicas pressupõem a utilização de dados fornecidos de acordo com a legislação que rege a aplicação de recursos públicos, o que, por si só, é uma limitação.

O modelo proposto somente poderá ser testado a partir de dados obtidos no órgão que controlam a estrutura contábil da Entidade e os que tratam da folha de pagamento;

---

<sup>7</sup> Martins, Gilberto de Andrade, Manual para elaboração de monografias e dissertações --2. ed. -- São Paulo ; Atlas, 1994.

<sup>8</sup> Idem, *ibidem*.

As informações aqui constantes se referem somente a um exercício financeiro. Tendo em vista as discrepâncias encontradas no registro dos bens da entidade onde se aplicou o modelo, no que diz respeito a sua avaliação, deixou-se de considerar a depreciação dos bens por ela contabilizados e passíveis desta correção.

Tais limitações, porém, não diminuem a intenção da implantação do modelo investigado podendo, na medida em que for sendo implantado, sofrer melhorias no seu banco de dados permitindo atualização permanente dos mesmos. Por outro lado, vários aspectos poderão ser pesquisados para propiciar a diferentes organizações, condições de análise dos seus recursos.

## CAPÍTULO 2

### **MÉTODO DE CUSTEIO: ENTIDADES PÚBLICAS**

---

## 2. MÉTODOS DE CUSTEIO: ENTIDADES PÚBLICAS

### 2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

A estrutura de Custos do Serviço Público é definida pela Constituição Federal.<sup>1</sup>

"Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo

estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias; e

III - os orçamentos anuais."

Como se pode observar, a estratégia é que os orçamentos públicos sejam organizados de forma a representarem a política governamental a longo prazo, geralmente organizados a partir do programa de governo levado ao conhecimento dos eleitores quando da indicação dos mesmos a concorrerem aos cargos do executivo Municipal, Estadual, Distrital e Federal.

Depois de aprovado o plano plurianual, em todos os exercícios financeiros, que coincidem com o exercício civil, e nas datas constitucionais, são aprovadas as diretrizes orçamentárias que por sua vez orientarão os orçamentos anuais.

### 2.2 - CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA

Diz Giacomoni (1998:85)<sup>2</sup>, que a linguagem orçamentária é essencialmente contábil. O elemento básico de expressão do orçamento é a conta, através da qual é possível:

a) antecipar as situações patrimoniais (no orçamento propriamente dito);

---

<sup>1</sup> BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA, de 05 de outubro de 1988.

<sup>2</sup> GIACOMONI, James. *Orçamento público* -- 8. ed. revista e atualizada -- São Paulo : Atlas, 1998.

- b) registrar a movimentação patrimonial (na execução do orçamento); e
- c) demonstrar resultados patrimoniais.

A conta é ao mesmo tempo um instrumento de análise e de síntese. De análise quando a mesma possibilita o registro da movimentação de toda e qualquer variação dos elementos patrimoniais e, de síntese quando a mesma, pelo agrupamento das contas, permite o conhecimento dos resultados de gestão. Assim, a classificação das contas públicas assume uma enorme importância dentro do contexto orçamentário, onde traz implicação de diversas ordens: administrativas, econômicas, financeiras, contábeis, etc.

No modelo orçamentário brasileiro, observam-se quatro critérios de classificação da despesa: (Giacomoni, 1998 : 87)

- a) classificação institucional;
- b) classificação funcional-programática;
- c) classificação econômica; e
- d) classificação por elementos.

No primeiro caso, **classificação institucional**, ou departamental, deve ser a classificação mais antiga onde, no caso da União, é dividida primeiramente pelos três poderes independentes e harmônicos entre si, depois, cada Poder é dividido em órgãos (no caso do Poder Executivo em Ministérios) e cada um destes órgãos subdivide-se em unidades orçamentárias que, segundo o Artigo 14, da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964<sup>3</sup>, constitui "o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias."

---

<sup>3</sup> BRASIL Lei 4.320, de 17 de março de 1964, "Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal".

José Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis afirmam<sup>4</sup> que cada unidade orçamentária deverá corresponder:

- a) responsabilidade pelo planejamento de certos projetos e atividades; e
- b) competência para autorizar despesa e/ou empenhar.

Desse modo o centro de:

- a) planejamento;
- b) elaboração orçamentária;
- c) execução orçamentária;
- d) controle interno; e
- e) custos e de resultados, econômicos ou não.

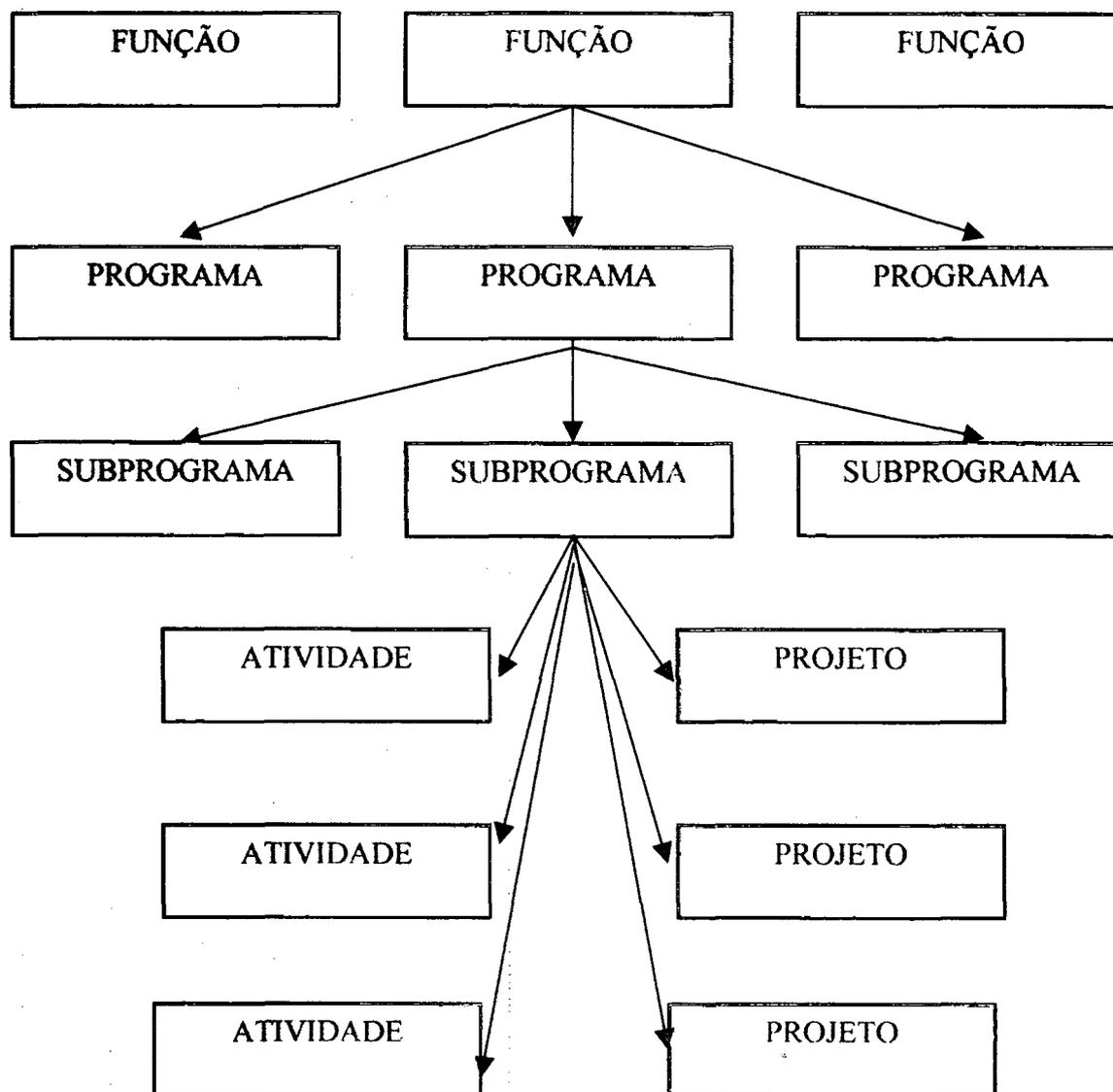
Entre outras vantagens, esta classificação institucional serve como ponto de partida para o estabelecimento de um programa de contabilização de custos dos vários serviços ou unidades administrativas.

A **classificação funcional-programática** (Giacomoni, 1998 : 90) é a mais moderna das classificações orçamentárias, onde objetiva mostrar as realizações do governo e com o passar do tempo ficou estruturada na forma da figura 2:

---

<sup>4</sup> Machado Jr., José Teixeira. A lei 4.320 comentada [por] J. Teixeira Machado Jr. [e] Heraldo da Costa Reis. 27. ed. rev. atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1997.

Figura 2 - Esquema geral do funcionamento da funcional-programática.



Fonte: GIACOMONI, James. *Orçamento público* -- 8. ed. revista e atualizada -- São Paulo : Atlas, 1998. p. 92.

O critério passou a ser o seguinte: a categoria *função* que passaram a ser 16. Cada função está desdobrada em *programas* que por sua vez se subdivide em *subprogramas* e estes, por sua

vez, em *projetos e atividades*; sendo que, segundo o Manual Técnico de Orçamento - MTO, da Secretaria de Orçamento Federal.<sup>5</sup>:

PROJETO, é o conjunto de operações limitadas no tempo, das quais, normalmente, resultam em produtos quantificáveis física e financeiramente, que concorrem para a expansão ou para o aperfeiçoamento da ação governamental.

ATIVIDADE, é o conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e que concorrem para a manutenção da ação do Governo.

A **classificação econômica**, (Giacomoni, 1998 : 95) ao contrário das anteriores que estão mais ligadas aos procedimentos administrativo-gerencial, alimentando as etapas de programação, tomadas de decisões, execução, avaliação e controle, é a classificação da despesa que cumpre uma função bem distinta. Sua missão é emitir dados sobre os efeitos que o gasto público tem sobre a economia como um todo. Segundo Burkhead (1971)<sup>6</sup> a classificação econômica pode proporcionar:

- a) informes acerca da contribuição à renda nacional e se esta contribuição está aumentando ou diminuindo;
- b) indicar a parcela relativa da formação de capital da nação, propiciada pelo setor governamental;

---

<sup>5</sup> BRASIL, Ministério de Planejamento e Orçamento. Secretaria de Orçamento Federal. Instruções para elaboração da proposta orçamentária da União para 1999; Manual Técnico de Orçamento (MTO-02). Brasília, IN, 1998.

<sup>6</sup> BURKHEAD, Jesse (apud GIACOMONI, 1998:95)

- c) pode indicar, através de comparativos de períodos fiscais, se o governo está contribuindo para criar pressões inflacionárias em virtude de suas atividades aumentarem a procura;
- d) pode indicar através dos mesmos meios, se suas atividades tem caráter deflacionário;
- e) a classificação econômica pode ainda informar acerca da forma pela qual o impacto das atividades governamentais é transmitido - se por meio de transferências ou pelo uso direto de recursos.

O "sistema econômico" dos países é formado por quatro setores:

- a) empresas;
- b) famílias;
- c) governo; e
- d) resto do mundo.

Cada um desses setores transacionam entre si e, geralmente a cada ano faz-se um balanço das contas nacionais com o objetivo de analisar o desempenho da economia naquele período, gerando daí dados para o Produto Nacional Bruto - PNB ou Produto Interno Bruto \_ PIB, este último mais utilizado no Brasil, que é obtido pela soma ao PNB, da renda líquida enviada para o exterior.

Para que possa processar estes dados através de métodos de cálculo, deverão estar disponíveis informações sobre os gastos do governo.

Visando possibilitar este tipo de observação foi criada a classificação econômica que, segundo a Lei 4.320/64<sup>7</sup>, Art. 12, a despesa será classificada economicamente, como segue:

**DESPESAS CORRENTES (Categoria Econômica)**

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

**DESPESAS DE CAPITAL (Categoria Econômica)**

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital.

Nos parágrafos do mesmo Art. 12, da mesma Lei citada acima, ficou definida a classificação de cada subcategoria econômica, como abaixo:

**Despesas de Custeio**, são as dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas à atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis;

**Transferências Correntes**, são as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

**Investimentos** são as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material

---

<sup>7</sup> N° 2, idem, ibidem.

permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial e financeiro.

**Inversões Financeiras** são as dotações orçamentárias destinadas a:

- a) aquisição de imóveis, ou bens de capital já em utilização;
- b) aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe em aumento de capital; e
- c) constituição ou aumento de capital de entidades ou empresas que visam objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

**Transferências de Capital** são as dotações para investimentos e inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios e/ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

A **classificação por elementos** obedece o que determina o Art. 15 da Lei 4.320/64, quando diz que na Lei de Orçamento as despesas serão classificadas, no mínimo, por elementos de despesa. Existem duas classificações por elemento de despesa. Uma, tradicional e mais simples, é utilizada apenas por pequenos municípios e, outra, mais complexa, é usada pelos grandes e médios municípios, Distrito Federal, Estados e União.

### 2.3 - CONCEITO DE ORÇAMENTO-PROGRAMA

Orçamento-Programa é aquele que enfatiza o que o governo faz, realiza, e não aquilo que o governo adquire. É o que se chamou de orçamento de realizações ou desempenho onde apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir àqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa.<sup>8</sup>

Diante desta definição, viu-se que os elementos essenciais do Orçamento-Programa são:

- a) os *objetivos e propósitos*, perseguidos pela instituição e cuja consecução são utilizados os recursos orçamentários;
- b) os *programas*, como instrumentos de integração dos esforços governamentais no sentido da concretização dos objetivos;
- c) os *custos* dos programas medidos através de identificação dos *meios e insumos* (pessoal, material, equipamentos, serviços etc.) necessários para obtenção dos resultados; e
- d) *medidas de desempenho* com a finalidade de medir realizações (produto final) e os esforços despendidos na execução dos programas.

#### 2.4 - A MENSURAÇÃO E OS CUSTOS NA TÉCNICA DO ORÇAMENTO-PROGRAMA.

O Orçamento-Programa se destaca por ter como consequência de sua aplicação, a mensuração das ações de governo, consistindo na medição dos trabalhos governamentais. Através

de um sistema que meça o rendimento do trabalho através dos quais se buscam objetivos.

*Performance Budget* (apud Giacomoni, 1998:145)

Segundo a Organização das Nações Unidas, os objetivos básicos da mensuração são os seguintes:

**"...medir fisicamente o trabalho e seus resultados e estabelecer relações pertinentes com o emprego de recursos a fim de obter dados que sejam úteis para formular e apresentar as propostas orçamentárias, dotar pessoal e distribuir fundos aos órgãos encarregados de executar planos aprovados, e verificar o progresso alcançado na consecução dos objetivos da política e metas dos programas e trabalhos. Tais medidas contribuem para modificar os planos e programas de modo que a administração possa adaptá-los às exigências conjunturais fazendo face, também, a acontecimentos imprevistos. Além disso, servem para comparar as realizações de operações semelhantes e avaliar a eficiência relativa de unidades administrativas de práticas e métodos."**

Dentro da estrutura organizacional que é composta de vários níveis, existem várias exigências no que concerne à mensuração.

- a) níveis superiores de governo - estão as decisões das grandes estratégias de governo envolvendo os campos de desenvolvimento administrativo, econômico e social, e sofrem diretamente a ação da política do momento. Neste nível poderão ser vistas medidas como renda *per capita*, por exemplo.
- b) Níveis intermediário de governo - onde estão as direções de unidades administrativas e ou entidades descentralizadas a mensuração é feita com base nos programas. Durante a elaboração da proposta orçamentária, são imputados aos programas *metas* ou *produtos* que, durante a execução e especialmente na avaliação final do orçamento,

---

<sup>8</sup> Citado em BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 87.

indicarão se estes objetivos foram alcançados, medindo-se, assim a *eficácia* da instituição.(Giacomoni, 1998 : 157).

- c) nos níveis executivos - ou nível operacional, estão os projetos e/ou as atividades e é o lugar onde a mensuração ocorre. Esta mensuração indica a *eficiência* com que os setores executivos se comportam, através do seu esforço para obtenção do resultado final e neste nível é possível se verificar e acompanhar os custos de cada etapa de trabalho. Estes níveis de decisão podem melhor ser entendidos quando da análise do Quadro 1, seguinte:

Quadro 1 - Características principais dos níveis de mensuração.

NÍVEIS DE MENSURAÇÃO	1. FUNÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo/Benefício.</li> <li>• Determinar as vantagens sociais e Econômicas.</li> <li>• Nível decisório: alto nível político.</li> </ul>
	2 - PROGRAMA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produtividade.</li> <li>• Determinar o produto a ser fornecido ao público.</li> <li>• Nível decisório: alto nível administrativo.</li> <li>• Unidade de medida: expressão do produto ou meta; unidade de resultado.</li> </ul>
	3 - PROJETO OU ATIVIDADE	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eficiência.</li> <li>• Determinar o esforço desenvolvido para obtenção do resultado final.</li> <li>• Nível decisório: nível médio administrativo ou de execução.</li> <li>• Unidade de medida: expressão do esforço realizado; unidade de volume de trabalho</li> </ul>

Fonte: MACHADO JR., José Teixeira. *A técnica do orçamento-programa no Brasil*. Rio de Janeiro : IBAM, 1979. p. 105.

## 2.5. - UNIDADES DE MENSURAÇÃO

Segundo Giacconi (1998 : 158), o sistema de mensuração do Orçamento Programa tem por base a relação *insumo/produto*. Conforme este entendimento, toda instituição ou organização somente tem sentido de existir para viabilizar determinadas realizações (produtos), se utilizando de uma gama de recursos (insumos).

Assim, com a medição de ambos, insumos e produtos, poder-se-á fazer comparações, criando medidas e padrões de grande utilidade para a tomada de decisões dentro de um processo orçamentário.

Os tipos das unidades de mensuração são dois:

- a) unidades de insumo; e
- b) unidade de produto, podendo ser classificado como unidade de produto *intermediário* e unidade de produto *final*.

## 2.6. - CUSTOS

De acordo com o ILPES<sup>9</sup> o ciclo de reforma orçamentária representada pelo Orçamento-Programa fecha-se através da incorporação, na elaboração e no controle orçamentário, de sistemas de custos.

**"O sistema de Orçamento-Programa baseia sua operação no cálculo de custos. Para tanto, é uma técnica que está constantemente olhando através da ótica dos resultados. Segundo essa condição é necessário adaptar a contabilidade fiscal para que proporcione os antecedentes necessários com respeito aos custos, sejam estes unitários e/ou totais. Em outras palavras, a implantação da técnica orçamentária por programas obriga a mudar o enfoque da contabilidade fiscal de uma simples contabilidade fiscal orçamentária para uma contabilidade fiscal que incorpore a contabilidade de custos.**

Fala-se na introdução deste trabalho sobre a inexistência de recursos financeiros fartos.

E, tanto na iniciativa privada como nas instituições com fins sociais, esta escassez tem que ser manipulada de forma tal que os objetivos de umas e de outras, possam ser alcançados.

Uma das missões do orçamento é conciliar, sendo um instrumento de racionalização da gestão financeira pública, as necessidades de realização com estes poucos recursos existentes.

Para que se possa implantar um sistema de custos na administração pública, as dificuldades são as mesmas de implantação de qualquer sistema novo, inclusive teriam que ser

---

<sup>9</sup> INSTITUTO LATINOAMERICANO DE PLANIFICACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL (ILPES). Manual de medición de custos por programas. Santiago de Chile, 1967. p.2.

vencidos impedimentos formais, pois no passado foi muito mais difícil. No caso, a União está mais permeável, já que estão operando vários sistemas como:<sup>10</sup>

- SIDOR - Sistema de Dados Orçamentários;
- SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos;
- SIAFE - Sistema Integrado de Administração Financeira;
- ANGELA - Sistema de análise Gerencial de Arrecadação;
- SIPRAR - Sistema de Previsão de Arrecadação;
- SIEST - Sistema de Informações da Secretaria de Empresas Estatais;
- SIAPPA - Sistema de Acompanhamento do Plano Plurianual; e
- Sistemas de Gerenciamento da Receita e Despesa da Previdência Social;

Ainda, segundo o ILPES, existem quatro sistemas de custos que atenderiam, genericamente, as diversas exigências do Orçamento-Programa:

- a) **Unidade de programação com o cálculo dos custos unitários.** Haveria um indicador (UP - Unidade de Programação), capaz de medir a eficiência e eficácia com que estão sendo alcançadas as metas programadas;
- b) **Unidades de programação sem o cálculo de custo unitário.** Seria aplicado naqueles casos em que as UP identificadas não possuíssem expressão devido a merecerem o cálculo do custo unitário;
- c) **Sistema de custos para organizações não industriais.** Estaria voltado para as organizações descentralizadas do Estado que prestam serviços; e

<sup>10</sup> N° 4. Idem, ibidem.

- d) **Sistemas de custos para organizações industriais.** Dirigir-se-ia, este modelo, para as indústrias clássicas cujo processo produtivo se caracteriza pela transformação de matéria-prima em produtos finais.

## CAPÍTULO 3

### **SISTEMAS DE CUSTOS: ENTIDADES PRIVADAS**

### 3. LEVANTAMENTO DAS ESTRUTURAS DE CUSTOS

#### 3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Nesta Seção faz-se um entendimento da evolução da contabilidade. Do início Geral ou Financeira, até a evolução para a Contabilidade de Custos, como uma forma mais apurada e a finalidade de calcular o custo dos produtos fabricados e daí para Contabilidade Gerencial.

#### 3.2. A CONTABILIDADE GERAL OU FINANCEIRA

Até a Revolução Industrial, onde somente se praticava o comércio, e quando os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que não se organizavam sob a forma de empresas, as informações de um sistema de custos eram muito simples, pois, estas relações de comércio se verificavam através de empresas intermediadoras de mercadorias.

Assim, os registros eram efetivados em duas oportunidades: quando da aquisição das mercadorias, com a entrada nos estoques e, nas vendas, estes estoques eram baixados através de uma conta de resultado denominada Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). Esses eventos eram acionados por operações financeiras de compra ou de venda destas mercadorias. Sua apuração era procedida de forma simples: necessitava somente do levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era verificada pelos documentos de entrada. (Martins, 1998 : 20-21)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos - 6. ed. - - São Paulo : atlas, 1998.

O CMV era apurado com a identificação dos estoques no início e no final do período em que se levantava o Balanço Patrimonial. Evoluiu, passando a ser controlado durante todo o exercício.

Tal providencia, proporcionou melhor acompanhamento dos sistemas de custos das empresas por parte dos dirigentes e, em alguns casos, fornecendo subsídios para a tomada de decisões.

### 3.3. CONTABILIDADE DE CUSTOS

O tratamento dado aos custos passou a ser melhor elaborado com o advento da indústria de transformação e sua atuação em larga escala, embalada pela Revolução Industrial, quando a aquisição de mercadorias não era destinada à venda mas à transformação em outros produtos. Aliado a outros fatores de produção, passou-se a denominar-se de Matéria Prima, tendo-se voltado inicialmente para a avaliação dos estoques e determinação do Resultado do Período e, desta forma, ficou mais difícil para o contador determinar o valor dos estoques.

Segundo Bornia<sup>2</sup> (1997 : 7), esta dificuldade na determinação dos custos resultou na aparição da Contabilidade de Custos. Com a evolução das atividades das empresas, abertura do seu capital, globalização, necessidade de informações mais precisas e rápidas para os dirigentes e outros usuários de informações, no sentido de se tomar atitudes e resoluções tanto na operacionalização destas quanto no seu posicionamento junto às atividades do mundo financeiro, passou-se a se exigir mais e melhores informações no menor tempo possível.

---

<sup>2</sup> BORNIA, Antônio Cezar. *Custos Industriais*. In: Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis: 1997.

As informações servem também para a tomada de decisões e não somente para fins de determinação do resultado contábil no final de um período, tendo, a partir daí um caráter mais gerencial.

#### 3.4. CONTABILIDADE GERENCIAL

Define-se Contabilidade Gerencial como o ramo da contabilidade que fornece aos usuários as informações que os auxiliam em suas funções gerenciais. A Contabilidade Gerencial é, desta forma, diferente da Contabilidade de Custos que resolve problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado. Assim, a Contabilidade de Custos deixa de lado a função de instrumento da administração e passa apenas a servir as exigências de auditorias externas. (Martins, 1998 : 22).

#### 3.5. SISTEMAS DE CUSTOS

Cabe aqui fazer um tratamento distinto entre Sistemas e Métodos. No que diz respeito a Sistemas, entende-se que o mesmo é composto por um princípio geral que norteia o tratamento das informações; e, Métodos, são aplicativos que viabilizam a operacionalização daquele princípio. (Bornia, 1997 : 19-22).

Martins (1998), Viceconti (1998) e Bornia (1997) afirmam que, além da Mensuração Monetária dos Estoques, idéia básica da Contabilidade de Custos seguida até a bem pouco tempo por muitos, onde a contabilidade de custos determina o resultado da empresa pela contabilidade financeira. Fizeram-se adaptações para que fosse possível o desenvolvimento de outro potencial: o campo gerencial.

Assim, temos mais dois objetivos básicos de um sistema de custos, que por sua vez estão intimamente ligados aos próprios objetivos da Contabilidade de Custos:

**Auxílio ao Controle** - acontece através da comparação entre o esquema previsto e o que foi realmente realizado, de acordo com padrões previamente estabelecidos e/ou orçamentado, indicando as situações não previstas, permitindo que as mesmas sejam discutidas e reformuladas.

**Tomadas de Decisões** - as informações servem para que os dirigentes das empresas possam fortalecer suas políticas e tomem as decisões mais próximas do sucesso, podendo indicar com certa margem de confiabilidade em casos como:

- a) se a capacidade da fábrica está de acordo com as encomendas; qual o tipo do produto ou linha que deverá ser cortado caso venha a concluir que as encomendas estão com muita demanda;
- b) na fixação de preços dos produtos; qual a oportunidade de fabricar suas matérias-primas ou terceirizar sua fabricação, etc. (Viceconti, 1998 ; 4-5)

### 3.6. PRINCÍPIOS DE CUSTEIO.

Entende-se por princípios, as filosofias básicas que regem cada um dos sistemas, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo aplicados. São três os princípios de Custeio: (Bornia, 1997: 19).

- a) **variável** (ou direto);
- b) **integral** (ou total); e
- c) **por absorção.**

Martins, (1998 : 41), entende que o Custeio por Absorção é um método e não um sistema. Neste trabalho é adotada a abordagem proposta por Bornia que entende o inverso.

Já no Custeio Variável, considera-se custos somente os de natureza variável. Os custos fixos são lançados como despesas do período. Bornia (1997 : 19). Conhecido também como Custeio Direto, que consiste em considerar como Custo de Produção do Período, apenas os custos variáveis incorridos. Os Custos Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como Custos de Produção e sim como Despesas. (Viceconti, 1995 : 17).

E no Custeio Integral, a totalidade dos custos fixos são alocados aos produtos, sendo considerados como custos;

Entretanto, no Custeio por Absorção, o funcionamento é igual ao do Custeio Integral com a diferença de que os custos fixos relacionados com a capacidade da empresa não usada (ociosa) ou mal usada (ineficiência), são lançadas como perdas do período. Desta forma, as diferentes perdas são isoladas e não debitadas aos produtos.

### 3.7. TERMINOLOGIA CONTÁBIL: DISTINÇÕES ENTRE GASTO, DESEMBOLSO, INVESTIMENTO, CUSTO, DESPESA E PERDA.

Pretende-se aqui uniformizar o entendimento dos termos usados, de acordo com o Quadro 2. Os exemplos conceituados pelo autor, somente serão entendidos desta forma no presente trabalho.

Quadro 2 - Terminologia Contábil.

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Autor(es)</b>
<b>DESEMBOLSO</b>	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.	Representa a saída efetiva do dinheiro para pagamento.	Martins, 1998:25; Viceconti 1998:8

Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de Rondônia - unir.* 1999.

Quadro 2 - Terminologia Contábil.

Cont.

<b>GASTO</b>	Sacrifício econômico para aquisição de bens e serviços.	Aquisição de bens e serviços	Martins, 1998:25; Viceconti, 1998:8
<b>INVESTIMENTO</b>	Gasto com bem ou serviço, ativado ou não, em função de sua vida útil e da sua destinação.	a) Construção de Prédio - Integra o Patrimônio Econômico - Administrativo; b) Asfaltamento do Campus: Não integra o Patrimônio.	Teixeira Leite, 1999
<b>CUSTO</b>	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, relacionados com a atividade de produção.	Gastos no Ensino, na Pesquisa e na Extensão que são os produtos da Universidade	Viceconti, 1998:8
<b>DESPESA</b>	Gasto com bens e serviços que não estejam relacionados diretamente com a produção, realizados não necessariamente para a obtenção de receitas.	Gastos com atividades meios, não relacionados diretamente com o produto das Universidades	Teixeira Leite, 1999
<b>PERDA</b>	Gasto não intencional decorrentes de fatores externos ou fortuitos relacionados com a administração da Universidade.	Perda de Almoxarifado, baixa de bens obsoletos, etc., levadas diretamente à conta patrimonial.	Teixeira Leite, 1999.

Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de rondônia - unir. 1999.*

Segundo Martins (1998:21), a idéia de Contabilidade de Custos está voltada, em princípio para a empresa industrial. Acontece que nas empresas prestadoras de serviços, hoje se utiliza destes princípios e técnicas de forma apropriada, podendo ser adaptado a entes jurídicos que, à primeira vista, somente fazem despesas. Pode-se admitir que são custos que se transformam em despesas, sem existir a fase da estocagem. Nada disso pode proibir o uso da terminologia.

### 3.8. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.

Para facilitar o entendimento, Borna (1997), Viceconti (1998) e Martins (1998), classificam os custos de forma que possam ser facilmente entendidos e diferenciados em sua

aplicações, com o propósito de se obter uma forma mais condizente com cada tipo de Entidade a ser analisada, sendo vários estes conceitos, discriminados no Quadro 3, abaixo:

Quadro 3 - Classificação dos Custos.

<b>Quanto ao montante despendido</b>		
CLASSIFICAÇÃO	SIGNIFICADO	EXEMPLO
CUSTOS TOTAIS	São os custos despendidos no período para que sejam fabricados todos os produtos.	O custo total com o Ensino no curso de Administração é "x".
CUSTOS UNITÁRIOS	São os absorvidos para se fabricar uma unidade do produto.	O custo do aluno do Curso de Administração é "y".
<b>Quanto a facilidade de alocação</b>		
CLASSIFICAÇÃO	SIGNIFICADO	EXEMPLO
CUSTOS DIRETOS	Facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos.	Matéria-Prima; Mão de obra direta; Etc.
INDIRETOS	Não podem ser facilmente atribuídos às unidades de alocação de custos, dependendo de cálculos, rateios, rastreamento, etc.	Salário de Diretores de Faculdades; Depreciação de equipamentos de uso comum, etc.
<b>Quanto a variabilidade</b>		
CLASSIFICAÇÃO	SIGNIFICADO	EXEMPLO
FIXOS	Independem do nível de atividade da empresa.	Aluguel. Salários de Vigias.
VARIÁVEIS	Estão intimamente relacionados com a produção.	Energia.

Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de Rondônia - unir. 1999.*

### 3.9. MÉTODOS DE CUSTOS.

Para Martins (1998), o que operacionaliza um Sistema de Custos, é o método a ser utilizado, consistindo no tratamento a ser dado aos custos indiretos e sua alocação aos processos e/ou produtos das empresas e Instituições. Assim, custeio significa Método de Apropriação de Custos. Os principais métodos utilizados são:

- a) Custo-Padrão;
- b) Centro de Custos;
- c) Custeio Baseado em Atividades (ABC); e
- d) Método da Unidade de Esforço da Produção (UEP).

#### 3.9.1. CUSTO-PADRÃO

O método Custo-Padrão, consiste na determinação dos custos da maneira mais científica possível pela Engenharia de Produção, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, da eficiência da mão de obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos disponíveis, segundo suas medidas físicas e conseqüente quantificação (Viceconti, 1998:101).

A determinação destes custos antes do início da produção, é o que faz a distinção deste com outros métodos. Esta previsão servirá como parâmetro de avaliação e serão cotejados com os custos reais da produção em um determinado período. Tais diferenças serão naturalmente

postas em discussão e analisadas para que se possa tomar alguma decisão no que tange à correção de comportamento.

Há três tipos básicos de Custo-Padrão: a) Ideal; b) Estimado; e Corrente. (Viceconti, 1998:101).

- a) **Custo-Padrão Ideal** - custo determinado pela forma mais técnica possível, levantada a partir de projeções lidas dentro da própria empresa a partir de dados mais próximos do ideal, como o serviço de um trabalhador padrão sob condições favoráveis, pelo uso do material considerado apropriado e sem defeitos e, principalmente com um nível mínimo de desperdícios, etc., quase não se conseguindo alcançar já que tais condições na prática são praticamente impossíveis. Está em desuso e sua utilização poderia ser dada em projetos a longo prazo;
- b) **Custo-Padrão Estimado** - é o custo onde se trabalha com programas projetados para o futuro, geralmente observados os dados do passado, sem se levar muito em consideração as ineficiências como desperdício dos materiais, produtividade, preços dos insumos; e
- c) **Custo-Padrão Corrente** - é o custo que se situa entre os dois últimos: é uma aplicação intermediária, na busca de um custeio que mais se aproxime da realidade, levando em consideração a deficiência existente na produção no que se refere principalmente aos desperdícios em função da qualidade dos materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. (Eliseu Martins, 1998:333) Ao contrário do primeiro, leva em consideração o desempenho de cada trabalhador naquela

determinada linha de produção e a capacidade dos seus fornecedores, tendo como fato as deficiências insanáveis em cada setor.

Para melhor compreensão, apresenta-se o Quadro 4, onde é mostrada a diferença entre os três segmentos derivados do Método Custo-Padrão:

Quadro 4 - Diferença entre os três segmentos derivados do Método Custo-Padrão

<b>DIFERENÇAS APONTADAS ENTRE O PADRÃO CORRENTE E O IDEAL</b>	
<b>CUSTO-PADRÃO CORRENTE</b>	<b>CUSTO-PADRÃO IDEAL</b>
Considera as ineficiências da empresa	Somente exclui as ineficiências que cientificamente não possam ser sanadas
Baseia-se em estudos teóricos e em pesquisas e testes práticos.	Baseia-se somente em estudos teóricos, muitas vezes distanciados da realidade
Leva em conta os fatores de produção (máquinas, mão-de-obra, matéria prima etc.) que a empresa tem a sua disposição.	Considera sempre os melhores fatores de produção.
É uma meta de curto e médio prazos. Fixa montantes a serem alcançados no próximo período.	É uma meta de longo prazo. Fixa montantes a serem alcançados ao longo de vários anos.
<b>DIFERENÇAS APONTADAS ENTRE O PADRÃO CORRENTE E O ESTIMADO</b>	
<b>CUSTO-PADRÃO CORRENTE</b>	<b>CUSTO-PADRÃO ESTIMADO</b>
É o custo que deverá ser. É o custo que normalmente deverá se obter, face aos fatores de produção disponíveis ou possíveis.	É o custo que deveria ser. É o custo que deveria ser alcançado, se conseguisse determinados pontos de desempenho
É um custo mais elaborado. Exige mais estudos para sua determinação.	Parte do pressuposto que a média do passado é um número válido, com algumas modificações esperadas como volume de atividade, mudança de equipamentos etc.
É mais científico, levando em conta que faria a ligação entre os aspectos teóricos e práticos da produção.	Somente leva em consideração os aspectos práticos da produção, podendo não apontar defeitos ou ineficiências.

Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de Rondônia - unir. 1999.*

O Custo Real é a diferença entre o custo estimado e o incorrido em determinado período de produção. Se o Custo Real for superior ao Custo-Padrão, o resultado é tido como desfavorável; caso contrário será considerado favorável. Não deixa de ser uma excelente forma

de se monitorar os custos de uma organização já que se parte de um pressuposto onde, definidas as bases do custeio da produção, fica mais fácil fazer o seu acompanhamento antes, em função da determinação do padrão do custeio, concomitante a execução e subsequente tendo em vista a anotação dos custos realmente incorridos, servindo para comparação com os idealizados, dando uma idéia geral de controle. (Viceconti, 1998:101)

Para análise das variações é utilizada técnica apropriada onde se leva em consideração as Variações de Preços, das Quantidades e as Variações Mistas (quantidades e preços).

A implantação do método de Custo-Padrão tem efeitos psicológicos que podem ser positivos ou negativos dentro da empresa segundo o tipo a ser implantado. No caso do Custo-Padrão Estimado, como se trata de uma medida possível de ser alcançada, poderá ser visto como um desafio; já na aplicação do Custo-Padrão Ideal, esta meta, como nunca seria alcançada, não traria a mesma idéia de desafio. (Martins, 1998:333-339)

Outro ponto já observado é que o Orçamento é a grande ferramenta disponível para o controle de uma organização. Dentro deste ponto-de-vista, o Custo-Padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento e, segundo Martins (1998:336), se o tipo de Custo-Padrão utilizado vier a ser o Corrente, poderá ser confundido com o próprio Orçamento, podendo estender-se "ao próprio Orçamento global; podem-se encontrar exemplos até em que a grande finalidade de sua elaboração (do Orçamento) é a definição de metas a seguir."

### 3.9.2. CENTROS DE CUSTOS

A dificuldade para implantação de um sistema de custos e o consequente método é quando as empresas iniciam a produção de mais de um produto, surgem dificuldades de se distribuir os custos fixos aos produtos, precisando de métodos mais sofisticados para este mister. O método dos Centros de Custos - RKW<sup>3</sup>, ou método das seções homogêneas é, segundo Bornia (1995:27), talvez a técnica de alocação de custos mais utilizada no Brasil e no mundo, sendo sua sistemática compatível com os procedimentos contábeis tradicionais aplicados.

Ainda, de acordo com Bornia, (1997:27), o Método possui duas fases:

- a) divisão da organização em centros de custos, através dos quais são distribuídos todos os custos inerentes aqueles produtos, através de bases de rateio; e
- b) terminada a primeira fase, tais custos são alocados diretamente aos produtos.

Os fatores que poderão determinar os Centros de Custos são: Organização, Localização, Responsabilidade e Homogeneidade. E de acordo com a função que desempenham ainda em , classificam-se em: Produtivos, Auxiliares, de Vendas e Comuns.

Os centros **produtivos** trabalham diretamente com a produção; já os **auxiliares** são os que dão apoio à produção porém não são diretamente responsáveis pela transformação do produto; temos ainda o centro de **vendas** que, como o próprio nome sugere, trata das vendas dos produtos

---

<sup>3</sup> Abkürzung für Wirtschaftlichkeit.

e/ou serviços da organização; e os centros **comuns** são aqueles que não estão ligados à produção e as vendas dos produtos e não dão apoio direto aos centros produtivos.

Então o princípio e funcionamento do método é o seguinte: passada a primeira fase, que diz respeito a fase primária de distribuição dos custos (base primária de rateio), onde são alocados os custos fixos inerentes aos produtos, dentro de cada Centro de Custo, a segunda fase, consiste na alocação dos custos somente aos centros produtivos, ou seja, aqueles centros que trabalham diretamente com a produção, em relação aos produtos. Antes de tal providência, faz-se necessário que os custos dos centros auxiliares (manutenção, controle de qualidade, PCP), sejam antes distribuídos aos centros produtivos de acordo com as bases secundárias de rateio. Estas bases secundárias de rateio são: hora de mão-de-obra direta, horas-máquina e custo de mão-de-obra direta. (Bornia, 1997:28)

Para que se possa ter uma dimensão perfeita dos custos primários, esta distribuição deverá ser feita dentro da maior objetividade possível, levando-se em conta que quanto mais subjetiva for a distribuição, mais imperfeita vai ser esta alocação de custos aos respectivos centros. Para isto as bases primárias de rateio mais utilizadas são:

- a) salários;
- b) potência instalada nos Centros de Custos, para distribuição dos custos com energia elétrica;
- c) valor das máquinas e equipamentos para seguro e depreciação;
- d) requisições para materiais de consumo.

Da mesma forma deve ser entendido as bases secundárias de rateio, dos centros de apoio para os setores produtivos, sendo as bases de rateio secundárias mais utilizadas: (Martins, 1998:105)

- a) área para a vigilância;
- b) requisições para compras;
- c) ordens de manutenção, para o setor de manutenção;
- d) número de empregados, para recursos humanos.

A maior dificuldade deste método é a não determinação das perdas, dificultando o processo de melhoria do sistema de produção, pelo simples fato de não trabalhar com atividades.

### 3.9.3. UNIDADE DE ESFORÇO DA PRODUÇÃO - UEP.

Este método teve origem na França, por ocasião da Segunda Guerra Mundial, criado por um engenheiro francês chamado Georges Perrin, consistia em um método de cálculo e alocação de custos e controle de gestão, denominado GP. Tal método foi modificado mais tarde por Franz Allora, criando as Ups, método das Ups ou método das UEPs, chegando no Brasil no início dos anos 60, bastante difundido pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, atingindo hoje, os Estados do Paraná, São Paulo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, tendo sido pioneiros nesta tarefa os pesquisadores Antunes (1988), Bornia (1987).<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Apud Bornia, 1997:42)

Conforme Bornia, (1997:42), o método UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão. A mensuração é realizada a partir de dados relativos a custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. A solução que a maioria dos sistemas encontram para solucionar problemas de empresas multiprodutoras, quando a produção do período não pode ser determinada, pelo simples fato de que os produtos não podem ser somados, é a utilização de complexos procedimentos que possam analisar os custos. A forma encontrado pelo UEP é a simplificação do modelo de cálculo da produção do período, através de uma determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos (e processos) da empresa, a UEP.

## **CAPÍTULO 4**

### **O SISTEMA E O MODELO DE CUSTOS ADOTADOS: O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES "ABC".**

#### 4. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES. Activity Based Costing - ABC.

Como já dissemos, vamos tratar o ABC como um método e não como um sistema como é colocado por Kaplan e Cooper (1998:14). Pois, segundo segundo Kaplan e Cooper (1998:15), o ABC apesar de ter nascido nos anos 80, com "o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, e canais específicos."

Martins, (1998-102) e Nakagawa, (1995:27)<sup>1</sup> estudaram um ponto básico, e que supre uma discussão antiga no que diz respeito ao rastreamento e rateamento dos custos indiretos onde ambos concluem que tornou mais criteriosa a distribuição de tais recursos.

Segundo Nakagawa, 1993:37-39)<sup>2</sup>, ficou clara, também, a diferença de funcionamento dos sistemas (métodos) tradicionais e o ABC quando os primeiros estavam diretamente relacionados com o volume de produção (horas de mão-de-obra direta, horas máquinas, valor do material consumido, entre outros, e o segundo, "nasceu do novo enfoque que se passou a adotar, segundo o qual são as atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos, e os produtos, consomem, então, as atividades."

Este método está sendo popularizado tendo em vista os diversos desafios encontrados pelas empresas modernas, no que tange sua administração e sua operacionalização, tendo como principais motivos:

- a) o uso da informática e das comunicações que permitiram um avanço enorme de tecnologias de modo a modificar e influenciar as pessoas a viverem de modo diferente no que diz respeito a oferta de bens e serviços de forma globalizada;

---

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

\_\_\_\_\_: *Gestão estratégica de custos : conceitos, sistemas e implementação* - São Paulo : Atlas, 1993.

- b) o enfrentamento dos concorrentes, cada dia em disputas mais acirradas de mercado possibilitando, dentro de um mesmo contexto, a produção em escala e a produção por fim, por alvo, para que pudessem permanecer nesta disputa, possibilitando a sobrevivência em decorrência da facilidade com que surgem e acabam produtos, dentro de um ambiente de processos complexos.

A metodologia do ABC discute a redução das distorções provocadas por outras metodologias, principalmente no que se refere ao rateio arbitrário dos custos indiretos. (Martins, 1998:93)

O ABC pode ser aplicado aos custos diretos, embora isto não venha trazer muitas diferenças no diz respeito aos sistemas tradicionais. Compete ao método não continuar a tratar inadequadamente o Custo Indireto de Fabricação - CIF, na alocação aos produtos que, tolerados no passado, podem trazer diferenças significativas no ambiente produtivo de hoje.

Segundo Martins, (1998:94), o Custeio ABC não se limita aos produtos. Ele poderá ser utilizado como uma poderosa ferramenta quando se volta para fins gerenciais e estratégicos. Assim, em última análise, o ABC é uma ferramenta que visualiza melhor os custos através das atividades dentro de uma organização, e suas respectivas relações com os seus produtos.

Para que possa ser utilizado, torna-se necessário a definição das atividades relevantes dentro dos Departamentos destas organizações, e ver os respectivos direcionadores de custos (costs drivers) que irão alocar os diversos custos dentro destas atividades. Depois de alocados os custos à estas atividades, passamos a observar a relação entre estas e os produtos, levando o custo de cada atividade aos produtos (unidade, linha, família entre outros), Martins, 1998.

Ainda, segundo Martins, (1998:315), a aplicabilidade dos conceitos e da metodologia do ABC, transpõem o limite das empresas industriais, passam pelas entidades de prestação de serviços e podem chegar as Instituições sem fins lucrativos, podendo ser implantados sem interferir no sistema contábil corrente da empresa, funcionando de forma paralela.

Martins (1998:307) afirma que, para se obter vantagens competitivas, a Gestão Baseada em Atividades (ABM), apóia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades. A Gestão Baseada em Atividades, por utilizar o ABC, caracteriza-se por decisões estratégicas como:

Alteração do *mix* de produtos;

Alteração do processo da formação de preços;

Redesenho de produtos;

Eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor;

Eliminação de desperdícios;

Elaboração de orçamentos com base em atividades, entre outros.

SEÇÃO 5  
Formulação do Modelo

---

CAPÍTULO 5  
**FORMULAÇÃO DO MODELO**

---

## 5. MODELO PARA INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR.

### 5.1. Considerações Iniciais.

No modelo idealizado, utilizar-se-ão mecanismos existentes no Sistema de Custos por Absorção e sua aplicação dependerá da filosofia e da metodologia dos Custos Baseado em Atividades - ABC.

Inicialmente, considerou-se que as universidades mantidas pelo poder público gozam, na forma da lei, de estatuto jurídico especial às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento governamental, assim como de seus planos de carreira e do regime jurídico do seu pessoal. Aqui identificaremos o produto das Universidades como o ensino, a pesquisa e a extensão.

Um dos pontos que coube esclarecer é se a Universidade pública está direcionando seus recursos, principalmente, para os seus produtos ou para as atividades meio que de certa forma dão sustentação a esses produtos mas que, por outro lado, privilegiam esta gama de atividades burocráticas que teimam em se sustentar e administrar elas próprias em certos casos, não se incomodando com o destino destas instituições.

Neste modelo de custos idealizado, mostra aos administradores o tamanho destas duas grandes áreas, sugerindo mudanças em seu comportamento, provendo meios consistentes para discussão quanto de sua autonomia.

Naturalmente para que isto ocorra, tem-se que conhecer as estruturas onde tal modelo poderá ser empregado com sucesso, classificadas segundo as categorias administrativas como públicas, assim entendidas as criadas ou incorporadas, mantidas e administradas pelo Poder Público.

---

Segundo os níveis, a classificação é de educação superior e, quanto as modalidades de educação e ensino tendo por finalidade segundo o Art. 43 e Incisos, da Lei 9.394/96:<sup>1</sup>

**"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 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 ao 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 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**

---

<sup>1</sup> BRASIL. LEI FEDERAL 9.394, de 20 DE DEZEMBRO DE 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *LDB interpretada: diversos olhares se entrecruzam / Iria Brzezinski - organizadora*. 2. ed. revisada - São Paulo : Cortez, 1998. Anexo I.

---

**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."**

Por outro lado a educação superior abrangerá os seguintes cursos e programas, todos abertos à clientela específica e perfeitamente identificadas segundo a Lei:

- a) cursos sequenciais por campo de saber;
- b) de graduação
- c) de pós-graduação: e de extensão.

Já o Art. 53<sup>2</sup> da citada Lei Federal, diz que: "No exercício de sua autonomia, são asseguradas às universidades, sem prejuízo de outras, as seguintes atribuições:

**"I - criar, organizar e extinguir, em sua sede, cursos e programas de educação superior previstos nesta Lei, obedecendo às normas gerais da União e, quando for o caso, do respectivo sistema de ensino;**

**II - fixar os currículos de seus cursos e programas, observadas as diretrizes gerais pertinentes;**

**III - estabelecer planos, programas e projetos de pesquisa científica, produção artística e atividades de extensão;**

---

<sup>2</sup> N° 23, idem ibidem.

---

**IV - fixar o número de vagas de acordo com a capacidade institucional e as exigências do meio;**

**V - elaborar e reformar seus estatutos e regimentos em consonância com as normas gerais atinentes;**

**VI - conferir graus, diplomas e outros títulos;**

**VII - firmar contratos, acordos e convênios;**

**VIII - aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos referentes a obras, serviços e aquisições em geral, bem como administrar rendimentos conforme dispositivos institucionais;**

**IX - administrar os rendimentos e deles dispor na forma prevista no ato de constituição, nas leis e respectivos estatutos;**

**X - receber subvenções, doações, heranças, legados e cooperação financeira mediante convênio com entidades públicas e privadas."**

Dentro desse enfoque, tal modelo servirá para:

**I - propor o seu quadro de pessoal docente, técnico e administrativo, assim como um plano de cargos e salários, tendo em vista a limitação dos recursos disponíveis;**

**II - elaborar o regulamento do seu pessoal;**

**III - aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos;**

**IV - elaborar com precisão os seus orçamentos;**

V - adotar um regime financeiro e contábil que atenda às suas peculiaridades de organização e funcionamento, sentindo-se a administração, mais informada para tomar providências no sentido de que essa autonomia possa ser vista mais de perto e com a realidade de cada instituição podendo, oportunamente, criar um controle interno transparente que possa libertar as universidades das garras da burocracia impiedosa que, no intuito de provar que os recursos públicos são gastos de maneira "formalmente" legal, sem se preocupar com o atingimento de suas metas e objetivos principais.

#### 5.2. Estrutura de funcionamento.

Embora cada universidade possa ter sua própria estrutura de funcionamento, tendo em vista os dispositivos legais que as autorizam, pode-se visualizar uma estrutura funcional comum para todas, não importando que uma ou outra possa aumentar ou diminuir as Despesas Relativas a Recursos.

As estruturas podem ser agrupadas em 4 (quatro) macro-atividades, como a da Reitoria, de Apoio Administrativo, de Apoio Acadêmico (ao ensino, pesquisa e extensão) e de Ensino (incluindo além do ensino, a pesquisa e a extensão).

Entende-se por macro-atividade para efeito deste trabalho, as grandes atividades que abrigarão e absorverão custos.

#### 5.3 . As estruturas de custeio.

De posse das estruturas universitárias, faz-se necessário transformar estas macro-atividades para que possamos dar uma nova dimensão dos custos. Consiste em determinar quais as macro-atividades que fazem parte das estruturas meio e fim e, assim, identificar todas as espécies de custos existentes bem como as atividades que os originou. Assim, nenhuma atividade que gera custos deixa de ser identificada e interrelacionada com as macro-atividades

já identificados dentro da estrutura de funcionamento e agora transformadas em macro-atividades meio e fins da Entidade

Entende-se que o custo de uma atividade deverá englobar todos os gastos necessários para o seu desempenho. Deverão ser incluídos as despesas com pessoal e seus respectivos encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e encargos e assim por diante.

Segundo Martins, (1998:102), a atribuição dos custos às atividades deverão ter como prioridade, além de critérios bastante sólidos:

- a) alocação direta;
- b) rastreamento; e
- c) rateio.

Segundo Martins, (1998:102), entende-se por:

- a) alocação direta: "quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos custos com certas atividades.";
- b) rastreamento: "é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos."; e
- c) rateio: é a última das formas de distribuição dos custos por atividade e somente se realiza quando da impossibilidade de proceder nas formas anteriores. Seu principal problema é a forma arbitrária como é distribuído e é a linha divisória entre os modelos tradicionais de custos e o ABC.

Por definição, Atividade aqui é entendida como um processo que "combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos." (Nakagawa, 1993:42)

No caso de todas as Universidades Públicas, a despesa se subordina a uma classificação orçamentária quanto à sua natureza onde são identificadas:<sup>3</sup>

- A) a **Categoria Econômica**;
- B) o **Grupo de Despesa** a que pertence;
- C) a forma de realização ou a **Modalidade de Aplicação** dos recursos a ela consignados, isto é, se a despesa vai ser realizada diretamente pela Unidade Orçamentária de cuja programação faz parte ou, indiretamente, mediante transferência a outro organismo ou entidade integrante ou não do orçamento; e
- D) o **Objeto de Gasto** ou o Elemento de Despesa, que não deixa de ser a menor classificação mínima possível para que se possa empenhar a despesa.

Assim, a Classificação Orçamentária da despesa é codificada quanto a sua natureza na forma abaixo:

1º dígito - indica a categoria econômica da despesa;

2º dígito - indica o grupo de despesa;

3º e 4º dígitos - indicam a modalidade de aplicação; e

5º e 6º dígitos - indicam o elemento de despesa ou o objeto de gasto, na forma do

Quadro 5, na página seguinte.

---

<sup>3</sup> BRASIL, Portaria Ministerial nº 2, de 22 de julho de 1994, da Secretaria de Planejamento, Orçamento e Coordenação da Presidência da República - ADENDO.

**Quadro 5 - CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS QUANTO À SUA NATUREZA**

<b>A - Categoria Econômica</b>	22. Outros Encargos Sobre a Dívida por Contrato
3. Despesas correntes	23. Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária
4. Despesas de Capital	24. Outros Encargos Sobre a Dívida Mobiliária
<b>B - Grupo de Despesa</b>	25. Encargos Sobre Operações de Crédito por Antecipação da Receita
1. Pessoal e Encargos Sociais	30. Material de Consumo
2. Juros e Encargos da Dívida Interna	32. Material de Distribuição Gratuita
3. Juros e Encargos da Dívida Externa	33. Passagens e Despesas de Locomoção
4. Outras Despesas Correntes	35. Serviços de Consultoria
5. Investimentos	36. Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
6. Inversões Financeiras	37. Locação de Mão-de-Obra
7. Amortização da Dívida Interna	38. Arrendamento Mercantil
8. Amortização da dívida Externa	39. Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
9. Outras Despesas de Capital	41. Contribuições
<b>C - Modalidade de Aplicação</b>	42. Auxílios
11. Transferências Intragovernamentais a Autarquias e Fundações	43. Subvenções Sociais
12. Transferências Intragovernamentais a Fundos	44. Subvenções Econômicas
13. Transferências Intragovernamentais a Empresas Industriais ou Agrícolas	45. Equalização de Preços e Taxas
19. Outras Transferências Intragovernamentais	46. Auxílio Alimentação
20. Transferências da União	51. Obras e Instalações
30. Transferências a Estados e Distrito Federal	52. Equipamentos e Material Permanente
40. Transferências a Municípios	61. Aquisição de Imóveis
50. Transferências a Instituições Privadas	62. Aquisição de Bens para Revenda
60. Transferências a Instituições Multigovernamentais	63. Aquisição de Títulos de Crédito
71. Transferência ao Exterior - Governos	64. Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado
72. Transferência ao Exterior - Organismos Internacionais	65. Constituição ou Aumento de Capital de Empresas
73. Transferências ao Exterior - Fundos Internacionais	66. Concessão de Empréstimos
90. Aplicações Diretas	67. Depósitos Compulsórios
<b>D - Elementos de Despesas</b>	71. Principal da Dívida por Contrato
01. Aposentadoria e Reformas	72. Principal de Dívida Mobiliária
03. Pensões	73. Correção Monetária e Cambial da Dívida por Contrato
04. Contratação por Tempo Determinado - Pessoal Civil	74. Correção Monetária e Cambial da Dívida Mobiliária
05. Outros Benefícios Previdenciários	75. Correção Monetária de Operações de Crédito por Antecipação da Receita
06. Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso	91. Sentenças Judiciais
07. Contribuição a Entidades Fechadas de Previdência	92. Despesas de Exercícios Anteriores
08. Outros Benefícios Assistenciais	93. Indenizações e Restituições
09. Salário-Família	<b>99. Regime de Execução Especial</b>
10. Outros Benefícios de Natureza Social	
11. Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil	
12. Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar	
13. Obrigações Patronais	
14. Diárias - Pessoal Civil	
15. Diárias - Pessoal Militar	
16. Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	
17. Outras Despesas Variáveis - Pessoal Militar	
18. Auxílio Financeiro a Estudantes	
19. Auxílio - Fardamento	
20. Auxílio Financeiro à Pesquisadores	
21. Juros sobre a Dívida por Contrato	

## SEÇÃO 5

### Formulação do Modelo

---

Fonte: BRASIL, Portaria Ministerial nº 2, de 22 de julho de 1994, da Secretaria de Planejamento, Orçamento e Coordenação da Presidência da República - ADENDO.

#### 5.4. Identificação e Seleção dos Direcionadores de Custos.

Ao se definir a estrutura do Ente jurídico e as possíveis espécies de custos, o próximo passo é a determinação dos itens de custos dos diversos setores da Universidade que, necessariamente, estão vinculadas a uma ou mais das macro-atividades. A escolha dos direcionadores de custos (cost drivers), é o grande desafio do modelo ABC. (Nakagawa, 1993:67).

Segundo Martins (1998:103), o direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Assim, partindo do entendimento que atividades consomem recursos, e produtos consomem atividades e materiais, os custos deverão ser rastreados e alocados às atividades, através dos direcionadores de custos (cost drivers), tidos como uma transação que direciona uma quantidade de trabalho e, através dela, um custo de uma atividade. Já os custos indiretos serão dimensionados e dirigidos por cada direcionador de custos.

#### 5.5 . Identificação das Atividades por Macro-Setores de uma Universidade.

Atividade, segundo Eliseu Martins, (1998:100), é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens e serviços. Portanto, não se pode confundir as Atividades definidas na Seção II, que diz: "ATIVIDADE, é o conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e que concorrem para a manutenção da ação do Governo."

Assim, o primeiro passo foi a definição das atividades mais importantes de que cada setor se utiliza para, com o emprego dos recursos disponíveis acima descritos, possam cumprir suas metas e atender os objetivos principais da organização.

---

Assim, o primeiro passo foi a definição das atividades mais importantes de que cada setor se utiliza para, com o emprego dos recursos disponíveis, acima descritos, para que possam cumprir suas metas e atender os objetivos principais da organização.

## 5.6. Custo de Cada Atividade.

Brinson, (1996:141-170), nos dá um roteiro de cálculo do custo da atividade e é quem nos norteará até onde for possível e conveniente.

### 5.6.1. Seleção das Bases de Custo

#### 5.6.1.1 Tipos de custo.

O tipo de custo aplicado para os gastos da Universidade, com exceção do pessoal, foi o custo Real que, segundo Brinson, (1996:141), é o valor do desembolso baseado em uma transação financeira. No caso em tela, consiste em considerar efetivado o custeio quando da liquidação da despesa e não o pagamento, mesmo levando-se em consideração que a despesa pública deve ser absorvida pelo empenhamento e não pela liquidação ou pagamento que são conseqüências do seu primeiro estágio.

Para os gastos com pessoal, o tipo de custo aplicado foi uma combinação entre o custo Real - pois os dados são fornecidos pela folha de pagamento da Universidade - combinado com um sistema econômico desenvolvido por Martins, (1998:151), onde é previsto os encargos gerados em função da contratação do pessoal, tais como férias, 13º salário, adicional constitucional de férias, encargos sociais, feriados, repousos semanais remunerados e contribuições sociais sobre a remuneração. Tais cálculos são feitos todos os meses e incorporados ao custo. Em compensação, eliminou-se todos os custos que não dizem respeito aos vencimentos fixos dos servidores.

Desse modo ficaria a dificuldade com os Restos a Pagar, que são as despesas empenhadas e não pagas no exercício. No caso dos recursos federais junto às Universidades, estes empenhos-a-pagar deverão ser feitos até o dia 25 do mês de janeiro do ano subseqüente o que não comprometeria o modelo já que o prazo é muito curto e os recursos envolvidos não são, geralmente, em grande monta.

#### 5.6.1.2 Período de Tempo do Custo.

O horizonte de tempo de custo é um exercício financeiro que, na administração pública, coincide com o ano civil. Nada impede que o tempo de custo seja mensal, bimensal, trimestral ou semestral, já que estes dados podem ser obtidos logo após o encerramento de cada dia útil, pelo sistema já implantado em todas as Universidade Federais.

#### 5.6.2 Rastreamento dos Recursos.

##### 5.6.2.1 Determinar a Fonte de Dados

Os relatórios emitidos pelo serviço de contabilidade da Instituição é a fonte de dados mais precisa para o fornecimento de dados e que, além de trazer absolutamente em dia os registros dos atos e fatos, o faz com segurança embora os mesmos não estejam comprometidos com a contabilidade por atividades sendo, neste caso, muito importante que tais dados de custos estejam em permanente cotejo com os dados reais financeiros e/ou orçamentários.

---

como independentes da execução orçamentária. Tem que se ter em conta que os custos já estarão agrupados por elementos de despesas especificados no Quadro 5.

#### 5.6.2.2 Estabelecer uma Relação Causal

Segundo Brinson, (1996:153), a existência de uma relação causal existe quando um produto é consumido por uma atividade. Confunde-se com os direcionadores de custo. No nosso caso específico, existe uma relação causal no que diz respeito ao pagamento de pessoal:

- a) por um lado estamos levantando o custo de pessoal com base em horas trabalhadas; e
- b) b) a quantidade de recursos humanos consumidos pelas atividades são expressos em termos de tempo.

#### 5.6.2.3 Rastrear os Custos Relacionados com Pessoal

Para esta tarefa tornar-se possível, tendo em vista que a rubrica pessoal consome a maior parte dos recursos financeiros destinados às Universidades, recorreremos a expedientes distintos:

- a) - Quanto aos Docentes, identificou-se o desenvolvimento de suas atividades através dos relatórios de seus respectivos Departamentos de Lotação sobre as Atividades e Formulário de Implantação da GED - Gratificação de Estímulo à Docência, prevista na Lei Federal nº 9.678, de 03 de julho de 1998<sup>4</sup>, regulamentada pela Portaria nº 829/GR, de 19 de novembro de 1998.

---

<sup>4</sup> BRASIL, Lei Federal nº 9.678, de 03 de julho de 1998. Institui a Gratificação de Estímulo à Docência - GED, no magistério superior e dá outras providências.

---

- Somente obtiveram pontos os docentes que foram avaliados pelas atividades desenvolvidas e julgadas pela Comissão nomeada para este fim. A exceção ficou para os professores com contrato temporário que não percebem tal gratificação. Para estes, o critério foi o mesmo dos professores efetivos sendo que, quando não se obteve o programa de trabalho de cada um, partiu-se do princípio que teriam dado o número de aulas exigidas pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

- A pontuação utilizada difere da pontuação da GED, pelo fato de tais atividades serem avaliadas por regulamentos próprios. Quando tais atividades não estavam contempladas, foram atribuídos pontos de forma aleatória.

- Contempla atividades desenvolvidas de ensino (graduação e pós-graduação); atividades de extensão; atividades de pesquisa; exercício de Funções de direção, Coordenações, Chefia de Departamento, Colegiados diversos, Câmaras dos Conselhos Superiores, Diretorias de Campus; atividades de gerenciamento de órgãos da administração, de órgãos sindicais, de Conselhos Profissionais, de Fundações de apoio à Universidade; assessorias diversas; orientação de alunos na graduação e pós-graduação no que diz respeito a monografias, trabalhos de final de curso, iniciação científica, estágio supervisionado, atendimento especial a alunos; participação em bancas de concurso público e bancas de trabalho de final de curso; dissertações, teses, publicações de artigos científicos; participação em cursos para obtenção de títulos de mestre e doutor.

b) Quanto aos técnico-administrativo, assim conceituado todos aqueles que não são docentes, suas atividades foram estabelecidas a partir das horas que os mesmos

---

deveriam estar à disposição do trabalho. Sua lotação foi imprescindível para que se conhecesse qual a Atividade que o mesmo estaria vinculado.

Todos os professores foram identificados pela sua lotação em um dos Departamentos existentes e/ou em uma das estruturas descentralizadas.

A base de rastreamento foi estabelecida nos termos do subitem 5.6.2.2, deste trabalho.

### 5.6.3 Rastrear Todos os Demais Custos às Atividades

Como pode ser observado, dedicou-se um item somente para pessoal por que as bases de rastreamento são mais complicadas. E quanto ao restante dos custos deve-se estabelecer padrões iguais para todos, que serão consolidados através de entrevistas e uma dedicada observação aos demais registros para identificar a atividade que causou a ocorrência do custo.

Por outro lado, nem todos os custos são rastreados efetivamente às atividades. Segundo Brinson, (1996:160), estes custos *não rastreáveis* representam os custos de apoio a um determinado Departamento. Assim, poucas vezes é possível ou eficiente debitar diretamente 100% dos custos de um Departamento às atividades. Sugere, como um modo empírico, uma empresa buscar rastrear diretamente 80% ou 90% de seus custos às atividades e os demais custos não rastreáveis passem a ser custos gerais do Departamento.

### 5.6.4 Alocação das Atividades: Primárias e Secundárias.

Atividades primárias são aquelas que contribuem diretamente para a missão da Instituição. A atividade secundária por sua vez, é aquela que apoia atividades primárias e incluem gerência, administração, conselhos e outros. Neste entendimento, somente as

Atividades primárias são aquelas que contribuem diretamente para a missão da Instituição. A atividade secundária por sua vez, é aquela que apoia atividades primárias e incluem gerência, administração, conselhos e outros. Neste entendimento, somente as atividades subordinadas ao macro-setor Ensino seriam consideradas atividades primárias e, conseqüentemente, as restantes, secundárias.

É possível que algumas atividades venham a se tornar atípicas. Isso significaria que algumas atividades possam se subordinar a outros macro-setores. Desta forma, estas atividades se tornariam primárias ou secundárias conforme o caso, na proporção em que mudassem sua classificação.

Neste caso, o elenco já discriminado no item 5.5.1 deste trabalho, onde temos as atividades que classificam-se, conforme o Quadro 7, abaixo:

Quadro 7 - Classificação das Atividades

Atividades	Primária/Secundária
<p>Administração Geral <u>Reitoria:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolver Visão e Estratégia</li> <li>• Formular a política geral da Universidade</li> <li>• Traçar diretrizes e normas técnicas gerais</li> <li>• Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização</li> <li>• Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa Desenvolver programas de relações públicas</li> <li>• Administrar compras</li> </ul>	<p>Todas Secundárias.</p>
<p><u>Apoio Administrativo</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Criar e gerenciar estratégias de recursos humanos</li> <li>• Gerenciar recursos de informação</li> <li>• Gerenciar distribuição de pessoal</li> <li>• Desenvolver e treinar servidores</li> <li>• Desenvolver sistemas de recursos humanos</li> <li>• Gerenciar recursos financeiros e físicos</li> <li>• Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis</li> <li>• Conduzir o controle interno</li> <li>• Gerenciar recursos físicos</li> <li>• Medir desempenho organizacional</li> <li>• Desenvolver e definir metas organizacionais;</li> <li>• Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle;</li> <li>• Desenvolver atividades auxiliares;</li> </ul>	<p>Todas Secundárias</p>

Quadro 7 - Classificação das Atividades

Cont.

<p><b>Apoio Acadêmico:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Superintender os órgãos de apoio acadêmico</li> <li>• Suprir com recursos humanos e tecnológicos a área acadêmica;</li> <li>• Apoiar o ensino, a pesquisa e a extensão e a pós-graduação;</li> <li>• Administrar a carreira acadêmica;</li> <li>• Implementar segurança e controle de sistemas;</li> <li>• Gerenciar o armazenamento e acesso de informações;</li> <li>• Facilitar compartilhamento e comunicações de informações;</li> <li>• Administrar a biblioteca;</li> <li>• Prover os registros acadêmicos;</li> <li>• Promover atividades sócio-culturais</li> </ul>	<p>Todas Secundárias</p>
<p><b>Ensino</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ensino <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Coordenar e integrar as funções de ensino, pesquisa e extensão</li> <li>➢ Planejar a execução e a avaliação do ensino, pesquisa e extensão;</li> <li>➢ Desenvolver o Ensino;</li> <li>➢ Qualificar Docentes</li> <li>➢</li> <li>➢</li> </ul> </li> </ul>	<p>Todas Primárias</p>
<p><b>Pesquisa</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Pesquisa Pura</li> </ul> <p><b>Pesquisa aplicada</b></p>	<p>Todas Primárias</p>
<p><b>Extensão</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Atividades de extensão</li> </ul>	<p>Todas Primárias</p>

Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de rondônia - unir. 1999.*

#### 5.6.5. Cálculo do Custo por Atividade.

Tendo sido rastreado o custo às atividades, selecionado uma unidade de medição e determinado o volume da medida da atividade, é possível concluir o método de custeio por atividade, que poderá ser melhor acompanhado quando se observar o Capítulo VI, que trata da aplicação deste modelo na Universidade Federal de Rondônia - UNIR.

CAPÍTULO 6

**APLICAÇÃO COMPREENSIVA DO MODELO**

## 6. APLICAÇÃO COMPREENSIVA DO MODELO NA UNIR.- UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA.

### 6.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

“A Universidade Federal de Rondônia – UNIR, criada em 08 de julho de 1982. através da Lei 7.011, incorporou a Fundação Centro de Ensino Superior de Rondônia - FUNDACENTRO, entidade vinculada a Prefeitura do Município de Porto Velho, passando a responsabilizar-se pelos cursos de bacharelado em andamento, sendo eles: Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas.”<sup>1</sup>

#### 6.1.1. SENTINDO A VIDA NA UNIR

"Em 1985 recebeu em doação uma área e 100 ha em Porto Velho., onde foi construído o Campus Universitário José Ribeiro Filho.

No período de 1986/1988. com recursos provenientes do Banco Mundial alocados no Programa MEC/BID III, realiza a primeira etapa da obra que envolveu aplicação de US\$- 6.000,000.00 (seis milhões de dólares americanos) na construção das instalações mínimas do Campus. no total de 11.421 57 m<sup>2</sup>. equivalentes a 45% do previsto no Plano Diretor.

Inicia em 1988 o processo de interiorização. instalando-se em áreas geo-educacionais estratégicas.

O seu quadro próprio de servidores de apoio conta com 245 técnicos - administrativos. O de professores é de 246, dos quais 55 deles encontram-se afastados para

---

<sup>1</sup> FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR. Definição de Rumos Parcerias e Prioridades da UNIR, 1995. Porto Velho - 1994.

cursar pós-graduação a níveis de mestrado e doutorado. Ressalte-se que, do seu quadro docente, 04 são doutores, 49 são mestres, 88 são especialistas e 105 são apenas graduados.

A área física é de 21.265,00 m<sup>2</sup> e o acervo bibliográfico composto por 37.325 volumes. Conta ainda com 14 laboratórios, sendo que apenas 5 encontram-se parcialmente equipados.

O conjunto de intenções redefinidos no Estatuto da UNIR pretendeu um modelo sistêmico de Administração dinâmica ousado e integrado por dois grandes eixos de intenção um que se refere as atividades fins composto pelo universo de alunos representados pelas coordenações de curso e organizado conforme as áreas afins em três Núcleos: o de Educação, o de Saúde e o de Ciências Sociais, e o outro que se atém aos professores preconizando a indissociabilidade do sistema de ensino, pesquisa e extensão onde são geridas de forma colegiada em seus conselhos departamentais a vida funcional dos docentes.

Os Departamentos tem vínculo com a Pró-Reitoria de Apoio Acadêmico - PRAC, sendo que para toda esta estrutura foram previstas eleições diretas e Universal à exceção da própria PRAC cujo cargo de Pró-Reitor é indicação do Reitor.

Também para os Campi do interior prevalece esta estrutura, apesar de se constituir em menos setores, na medida em que o Diretor do Campos no interior acumula atribuições de chefe de Departamento e Diretor de Núcleo.

O outro eixo constituído por atividade meio composto por duas Pró-Reitorias de Apoio, a de Administração - PRAD e a de Planejamento (PROPLAN)."<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> N° 1, idem, ibidem.

A concepção conceitual de atividade fim e atividade meio gerou uma estrutura que preconizava mais valores às atividades fins, entretanto o que se constata hoje é que exatamente o eixo de atividades meio foi o que mais e melhor se estruturou em detrimento da atividade fim que tem um caráter predominantemente científico e pedagógico.

Constata-se, também, que os Núcleos que englobam as Coordenações de Curso são os que menos apoio recebem para o seu funcionamento quer seja o decisório ou objetivo. Seus colegiados quando existem, reúnem-se para cumprir formalidades geralmente de ordem acadêmica.

As diretorias de Núcleos nunca receberam efetivo apoio para implementação dessas notas o que contribui para um incipiente resultado quantitativo de suas atribuições.

A UNIR enquanto um sistema em rede de relações e inter-relações, em seu contexto sociocultural e pedagógico carece, assim, ser entendida e desvelada cientificamente o que justifica a necessidade relevante emergente e indispensável de se realizar o presente trabalho.

## 6.1.2. CONSOLIDANDO O MODELO DE CUSTOS

### 6.1.2.1 Estruturas de Funcionamento

Identificar a Estrutura de Funcionamento, e estratificar por macro-atividades na forma do item 5.2, deste trabalho.

Com a macro-atividade **REITORIA**:

- Conselho Universitário
- Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão

- Conselho Diretor
- Gabinete do Reitor
- Gabinete do vice-Reitor
- Chefia de Gabinete
- Comissão Permanente do Pessoal Técnico Administrativo
- Comissão Permanente do Pessoal Docente
- Assessoria de Comunicações
- Procuradoria Geral
- Comissão Permanente do Vestibular

Com a macro-atividade **APOIO ADMINISTRATIVO:**

- Pró-Reitoria Administrativa
- Pró-Reitoria de Planejamento e controle
- Diretoria de Ação Comunitária
- Centro de Processamento de Dados

Com a macro-atividade **APOIO ACADÊMICO:**

- Pró-Reitoria Acadêmica
- Diretoria de Registro e Controle Acadêmico
- Biblioteca
- Campis

Com a macro-atividade **ENSINO**

- Núcleo de Ciência da Educação

- Núcleo de Saúde
- Núcleo de Ciências Sociais
- Campus de Guajará-Mirim
- Campus de Cacoal
- Campus de Ji-Paraná
- Campus de Rolim de Moura
- Campus de Vilhena

#### **6.1.2.2 Estruturas de Custeio**

Identificar todas as espécies de custos existentes bem como as atividades que os originaram.

Para alocação dos custos da UNIR, o critério usado foi o rastreamento, de acordo com a lotação no que diz respeito aos Técnico-Administrativo; para os Docentes os custos foram rateados por Departamento/Atividade desenvolvida, de acordo com a GED e para os demais custos, os mesmos foram rateados tendo em vista que os mesmos representam em torno de 20% das despesas financeiras da UNIR.

Desta forma nenhuma atividade geradora de custos deixa de ser identificada e interrelacionada com cada macro-atividade já identificada dentro da estrutura de funcionamento da UNIR.

Pode-se identificar cada órgão da estrutura fixada no Organograma (vide Anexo I), e estabelecer o relacionamento destes órgãos com a macro-atividade definida, estabelecendo o custo de cada um destes macro-setores de acordo com cada elemento de despesa.

O relacionamento foi estabelecido, de modo que mostrou-se de outra forma, onde já se pôde ter idéia dos gastos com as estrutura meio e fins da Universidade, evoluindo para a Tabela nº 1, com as Macro-Atividades transformadas em Administração - que engloba as denominadas anteriormente de Reitoria, de Apoio Administrativo, de Apoio Acadêmico, e a de Ensino que, ao contrário das primeiras, transformou-se em Ensino, Pesquisa e Extensão.

Assim pôde-se preparar a Tabela 1, na página seguinte:

Tabela 1 – Itens de custo desdobrados por elemento de despesa por Macro-Atividades.

ITENS DE CUSTOS	Administração Geral	Ensino	Extensão	Pesquisa	Soma
04. Contratação por Tempo Determinado - Pessoal Civil	-	613.069,93	-	-	613.069,93
05. Outros Benefícios Previdenciários	-	-	-	-	-
08. Outros Benefícios Assistenciais	47.292,40	57.801,82	-	-	105.094,22
09. Salário-Família	657,32	803,40	-	-	1.460,72
10. Outros Benefícios de Natureza Social	-	-	-	-	-
11. Vencimentos e Vantagens Fixas-Pessoal Civil	4.526.328,60	5.532.179,40	-	-	10.058.508,00
13. Obrigações Patronais	435.938,85	532.814,15	-	-	968.753,00
14. Diárias - Pessoal Civil	45.174,97	51.430,17	-	3.783,68	100.388,82
16. Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	9.443,61	11.542,19	-	-	20.985,80
18. Auxílio Financeiro à Estudantes	-	74.235,99	-	-	74.235,99
30. Material de Consumo	79.483,01	91.448,85	-	5.697,05	176.628,90
33. Passagens e Despesas de Locomoção	80.885,61	78.152,39	6.440,94	14.266,86	179.745,80
36. Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	16.701,69	19.913,17	-	500,00	37.114,86
37. Locação de mão-de-obra	102.282,37	125.011,78	-	-	227.294,15
39. Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	692.239,98	692.239,98	3.400,00	3.423,20	1.391.303,16
41. Contribuições	892,90	1.091,32	-	-	1.984,22
42. Auxílios	-	-	-	-	-
43. Subvenções Sociais	-	-	-	-	-
46. Auxílio Alimentação	212.655,60	259.912,40	-	-	472.568,00
51. Obras e Instalações	137.523,84	-	2.774,15	-	140.297,99
52. Equipamentos e Material Permanente	16.470,80	-	-	-	16.470,80
61. Aquisição de Imóveis	-	-	-	-	-
92. Despesas de Exercícios Anteriores	24.113,32	-	-	-	24.113,32

Fonte: Dados primários. Sistema de Administração Financeira - UNIR.

Nesta Tabela os custos são financeiros.

### 6.1.2.3 Identificação e Seleção dos Direcionadores de Custos

Os direcionadores de custo (cost drivers) são os descritos no Quadro 6, deste trabalho, não considerando que a presente lista possa exaurir os possíveis direcionadores:

Quadro 6 - Definição de possíveis Direcionadores de Custos.

DIRECIONADOR DE CUSTOS	UNIDADES
Área construída	$m^2$
Depreciação	R\$
Energia Elétrica	R\$
Equipamentos e material permanente	R\$

Quadro 6 - Definição de possíveis Direcionadores de Custos. Cont.

Número de alunos de graduação	<i>Em quantidade</i>
Número de alunos de pós-graduação	<i>Idem</i>
Número de docentes para ensino de graduação	<i>Idem</i>
Número de docentes para ensino de pós-graduação	<i>Idem</i>
Número de docentes para o setor primário	<i>Idem</i>
Número de requisições de material de consumo para setor primário	<i>Idem</i>
Número de requisições de material de consumo - extensão	<i>Idem</i>
Número de requisições de material de consumo - graduação	<i>Idem</i>
Número de requisições de material de consumo - pós-graduação	<i>Idem</i>
Número de servidores administrativos	<i>Idem</i>
Salário do Pessoal	<i>Horas</i>

Fonte: Leite, Haroldo Cristovam Teixeira. *avaliação do desempenho de universidades federais, através de um modelo de custos: aplicação na universidade federal de Rondônia - unir. 1999.*

#### 6.1.2.4 Identificação das Atividades por Macro-Setores de uma Universidade

Neste caso, detecta-se, por macro-setores, suas atividades mais importantes, consideradas típicas:

##### 6.1.2.4.1 Administração Geral.

###### Reitoria

Desenvolver Visão e Estratégia:

Formular a política geral da Universidade;

Traçar diretrizes e normas técnicas gerais;

Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização;

Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa;

Desenvolver programas de relações públicas;

Administrar compras;

###### Apoio Administrativo:

Criar e gerenciar estratégias de recursos humanos;

Gerenciar recursos de informação

- Gerenciar distribuição de pessoal;
- Desenvolver e treinar servidores;
- Desenvolver sistemas de recursos humanos;
- Gerenciar recursos financeiros e físicos
- Processar transações orçamentárias, financeiras e contábeis
- Conduzir o controle interno
- Gerenciar recursos físicos
- Medir desempenho organizacional
- Desenvolver e definir metas organizacionais;
- Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle;
- Desenvolver atividades auxiliares;

Apoio Acadêmico:

- Superintender os órgãos de apoio acadêmico
- Suprir com recursos humanos e tecnológicos a área acadêmica;
- Apoiar o ensino, a pesquisa e a extensão e a pós-graduação;
- Administrar a carreira acadêmica;
- Implementar segurança e controle de sistemas;
- Gerenciar o armazenamento e acesso de informações;
- Facilitar compartilhamento e comunicações de informações;
- Administrar a biblioteca;
- Prover os registros acadêmicos;
- Promover atividades sócio-culturais

6.1.2.4.2 Ensino

Coordenar e integrar as funções de ensino, pesquisa e extensão;  
Planejar a execução e a avaliação do ensino, pesquisa e extensão;  
Desenvolver o Ensino;  
Qualificar Docentes.

#### 6.1.2.4.3 Pesquisa

Pesquisa Pura

Pesquisa aplicada

#### 6.1.2.4.4 Extensão

Atividades de extensão.

### 6.1.2.5 Rastreamento de Recursos

#### 6.1.2.5.1 - Determinar a Fonte de Dados

Como já foi evidenciado as fontes de dados que deram apoio ao presente trabalho foram a folha de pagamento da UNIR, que teve um levantamento censitário nos meses de janeiro a dezembro de 1998 e o Serviço de Contabilidade.

#### 6.1.2.5.2 - Rastrear os Custos com Pessoal

Os procedimentos que nortearam este rastreamento, já foram contemplados no subitem

#### 5.6.2.3 Rastrear os Custos Relacionados com Pessoal.

A interpretação do item em evidência, evoca os dados levantados pela pesquisa, discriminando-os de forma que possam ser compreendidos em todo o seu desenvolvimento.

Os dados produzidos por este levantamento censitário, que culminou com o QUADRO DO CENSO DA FOLHA DE PAGAMENTO DA UNIR, foram coletados diretamente no órgão de Contabilidade e no órgão encarregado do controle da Folha de Pagamento. Da contabilidade,

foram obtidos dados concernentes às despesas liquidadas que não dizem respeito à Folha de Pagamento; no segundo caso, os dados foram diretamente coletados através da Folha de Pagamento da UNIR, nos meses de janeiro até dezembro do exercício de 1998.

Pôde-se observar neste levantamento aspectos como o grande número de rubricas, através das quais se creditam recursos financeiros na conta dos servidores, em número de 66 (sessenta e seis), a média dos salários pagos, o desvio padrão<sup>3</sup>, o maior e o menor salário, a proporção com que a remuneração está distribuída em cada rubrica, o total de cada grupo de servidores, e sua jornada de trabalho.

Desse total foram retirados ganhos como férias, férias proporcionais, 13º salário e adiantamentos diversos. Porque este cálculo é feito separadamente (férias, férias proporcionais, 13º salário) e também porque alguns já estão contemplados em suas rubricas definitivas.

Os Professores estão relacionados como Professores da seguinte forma: Professores com Contrato Temporário, Professores Ativos do Quadro Permanente, os Professores Cedidos e os Professores Redistribuídos.

O pessoal técnico-administrativo é relacionado como do Quadro Permanente, Cargos Comissionados e Redistribuídos.

Conceitua-se pessoal técnico-administrativo, toda a mão-de-obra que não corresponde a pagamento do pessoal docente.

---

<sup>3</sup> Toledo, Geraldo Luciano. *Estatística básica* [por] Geraldo Luciano Toledo [e] Ivo Izidoro Ovalle. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1985.

Paralelamente foi gerada uma Tabela denominada TABELA DE DEFINIÇÃO DE CARGA HORÁRIA, na forma da Tabela 2:

Tabela 2 - Definição de Carga Horária

DEFINIÇÃO DE CARGA HORÁRIA						
Eventos Meses	Total de dias/calendário	Repouso semanal remunerado	Feriados	Ferias	Dias à disposição	Atraso em horas
Janeiro	31	9	1	30	0	0
Fevereiro	28	8	1	0	19	38
Marco	31	8	0	0	23	46
Abril	30	8	1	0	21	42
Maiο	31	10	1	0	20	40
Junho	30	8	1	0	21	42
Julho	31	9	0	15	7	44
Agosto	31	9	0	0	22	44
Setembro	30	8	1	0	21	42
Outubro	31	10	3	0	18	36
Novembro	30	8	1	0	21	42
Dezembro	31	8	2	0	21	42
<b>Totais</b>	<b>365</b>	<b>103</b>	<b>12</b>	<b>45</b>	<b>214</b>	<b>458</b>

Esta Tabela é utilizada para determinação do potencial de horas a serem trabalhadas ao longo do ano. Fez-se um levantamento mês a mês de eventos que tratam dos dias a serem contados no exercício, de acordo com o calendário, os repouso semanais remunerados, todos os feriados constantes do Registro Individual de Ponto da Universidade e férias.

De posse dos números do pagamento de todos os servidores em exercício na UNIR, e as horas que estariam à disposição para o trabalho, no caso 214 (duzentos e quatorze) dias, chegou-se ao valor da hora trabalhada. E juntando-se tais valores com os apurados pelo pagamento de repouso remunerado, no total de 103 (cento e três) dias, dos feriados, 12 (doze) dias, das férias de 45 (quarenta e cinco) dias para os professores e 30 (trinta) dias para os demais servidores teremos, finalmente, a quantidade de horas que, por observação, atribuiu-se aos atrasos dos

servidores técnico-administrativo em sua labuta diária. Pôde-se totalizar quanto custou econômica e financeiramente cada servidor à Instituição.

Segundo Eliseu, (1998:145-147), a definição da forma de cálculo para o Custo da Mão-de-obra direta, é o cálculo do gasto que cabe à Instituição que a contrata por ano divide-a pelo número de horas que o servidor fica à sua disposição.

Providenciou-se também o QUADRO DE DISTRIBUIÇÃO DE CARGA HORÁRIA DA MÃO-DE-OBRA, condensado na forma da Tabela 3, com o objetivo de dispor os servidores por custo financeiro mensal, totalizando, demonstrando e apurando:

- a) o número máximo de horas á disposição por cada servidor, levando-se em consideração o tempo em que cada um esteve realmente dedicado à Instituição;
- b) o custo da hora trabalhada;
- c) o custo anual do repouso semanal remunerado;
- d) o custo das férias;
- e) o custo do 13º salário;
- f) o custo do adicional de férias;
- g) o custo apurado pelos feriados do período;
- h) o custo dos encargos sociais do empregador;
- i) o valor da hora corrigida;
- j) a média e o desvio padrão por cada rubrica de custos;
- k) o percentual de incremento sobre o valor original da hora trabalhada;
- l) o percentual com que cada uma destas contribui no total dos custos;

- m) o total isolado de acordo com cada uma das categorias de servidores;
- n) o total dos custos com os docentes;
- o) o total dos custos com os técnico administrativos;
- p) o total de horas disponíveis dos docentes no período; e
- q) o total de horas disponíveis dos técnico-administrativo no período.

Tabela 3 - Distribuição de Carga Horária

Resumo				
Discriminação	Nº Contratados	Valor Econômico	Nº (%)	Valor (%)
<b>Total Geral</b>	<b>622</b>	<b>28.294.098,66</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>Docentes</b>	<b>382</b>	<b>15.434.558,87</b>	<b>61,41</b>	<b>54,55</b>
Contratos Temporários	82	572.328,23	13,18	2,02
Ativos	275	13.815.048,91	44,21	48,83
Cedidos	2	53.671,07	0,32	0,19
Redistribuidos	23	993.510,66	3,70	3,51
<b>Técnico-Administrativos</b>	<b>240</b>	<b>12.859.539,80</b>	<b>38,59</b>	<b>45,45</b>
Ativos	220	12.208.346,22	35,37	43,15
Cargos Comissionados	2	152.121,60	0,32	0,54
Redistribuidos	18	499.071,97	2,89	1,76

Fonte: Baseado em dados primários obtidos na Folha de Pagamento da UNIR

O levantamento de dados, nos fornece condições de fazer comparação quando consideramos os custos financeiros mensais (Tabela 1) e o custo econômico gerado por estas contratações que, nas empresas privadas deveriam ser levadas à conta de provisões. Ou seja nos mostra como os custos se apresentam quando apurados diretamente nos órgãos de controle da UNIR, e da forma técnica recomendável, como o da Tabela 3, acima.

Vê-se, de acordo com a Tabela 1, que os custos com Pessoal quando relacionados com o total dos custos da UNIR, concorrem com cerca de 80% (oitenta por cento) do custo total da Instituição.

O rastreamento dos custos com pessoal, passa por uma definição do tempo despendido com as diversas atividades possíveis de serem desenvolvidos pelos docentes, com o fim de apurar o custo horário por docente em dada atividade.

Em decorrência destes levantamentos e, conhecidas as atividades de todos os docentes, foi possível enquadrar o programa de trabalho dos mesmos, através de uma tabela de determinação de carga horária, na forma da Tabela 4:

Tabela 4 - Determinação de Carga Horária

<b>DETERMINAÇÃO DA CARGA HORARIA</b>		
Discriminação das Atividades	Quantidade	Legislação
<b>Atividades de Ensino:</b>		
Preparação de aulas Correção de provas Correção de exercícios Confeção de textos Orientação de alunos Outras atividades didáticas	Para cada hora aula, acrescentar mais uma hora aula e meia	Resolução 119/CONSUN
<b>Atividades de Pesquisa e Extensão:</b>		
Atividades ou projeto de pesquisa Atividades ou Projetos de Extensão	60 horas por trabalho e/ou atividade, com 120 horas por semestre, no máximo.	Carga horária arbitrada.
<b>Orientação de Trabalhos:</b>		
Monitoria Iniciação Científica Bolsistas Trabalho de Conclusão de Curso Monografias Dissertações Teses	2 horas semanal, por aluno 2 horas semanal, por aluno 2 horas semanal, por aluno 2 horas semanal, por aluno 2 horas semanal, por aluno 3 horas semanal, por aluno 3 horas semanal, por aluno	Quantidade arbitrada
<b>Capacitação docente</b>		
Mestrado, na sede Doutorado, na sede	450 horas por cada ano 500 horas por cada ano	Quantidade arbitrada
Mestrado, afastado Doutorado, afastado	Quantidade de horas a disposição da Entidade	Quantidade arbitrada
<b>Atividades Complementares</b>		
Assessorias Atendimento Especial Banca de Concursos Banca Trabalho Final de Curso Exercício de função de Direção - CD Chefia de Departamento Cursos de Extensão Câmara CONSUN ou CONSEPE Conselho de Departamento Conselho de Núcleo Coordenação de Curso Colegiado de Curso Colegiados - outros Comissões Comissões Externas Diretor de Fundação de apoio Diretor de Sindicato Estágios Supervisionados Grupos de Trabalho Palestra Produção científica publicada Representação Oficial Seminário	15 horas por trabalho 15 horas por aluno 08 horas por dia 08 horas por dia 40 horas semanal 20 horas semanal 02 horas semanal por aluno 04 horas semanal 02 horas semanal 03 horas semanal 20 horas semanal 02 horas semanal 02 horas semanal 04 horas semanal 02 horas semanal 02 horas semanal 20 horas semanal 04 horas 60 horas e máximo de 2 por semestre 04 horas semanal 40 horas 60 horas por trabalho 04 horas 40 horas	Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Lei 9.527/97 Resolução 119/CONSUN Quantidade arbitrada Resolução 119/CONSUN Resolução 119/CONSUN Quantidade arbitrada Resolução 119/CONSUN Resolução 119/CONSUN Quantidade arbitrada Resolução 119/CONSUN Resolução 119/CONSUN Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Resolução 119/CONSUN Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada Quantidade arbitrada

Com este recurso, pudemos evoluir para Tabelas (Anexos II) que define o Programa de Trabalho, por Atividade, de cada Departamento - 19 (dezenove) ao todo - a partir dos custos por programa de trabalho de cada docente.

Os valores foram medidos tendo em vista, o valor de cada hora por docente, partindo do princípio que somente seriam válidas as tarefas desenvolvidas e aceitas por ocasião da avaliação de cada um deles para que fossem incorporadas no Programa de Gratificação de Estimulo a Docência – GED, implantado no mesmo exercício financeiro estudado.

Assim, as tarefas que conseguiram pontos foram as mesmas admitidas por uma comissão formada exclusivamente para esta avaliação, embora não implique que a pontuação seja a mesma, por ter objetivos diferentes.

Em consequência disto, não foram avaliadas as despesas com pessoal além das consideradas básicas, (não se incluindo licenças médicas) e outras atividades que, apesar de terem sido desenvolvidas pelo docente, não foram admitidas como parte do seu programa de trabalho.

Este levantamento de dados combinado com todos os Quadros e Tabelas proporcionou a Tabela 5, que já vem com o custo discriminado por atividades.

Tabela 5. – Custos com Pessoal docente pelo Método de Custos Baseados em Atividades

ATIVIDADES	SOMA	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	121.694,10	1,10
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	10.046,32	0,09
Desenvolver Atividades Auxiliares	59.851,13	0,54
Desenvolver visão e estratégia	103.853,45	0,94
Ensino	9.233.564,73	83,66
Extensão	166.775,29	1,51
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	6.938,69	0,06
Formular a política geral da Universidade	94.290,78	0,85
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	64.821,96	0,59
Gerenciar recursos de informação	3.329,93	0,03
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	314.614,53	2,85
Pesquisa	177.740,77	1,61
Promover Atividades sócio Culturais	142.653,17	1,29
Superintender os negócios da Universidade	379.713,54	3,44
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	124.916,89	1,13
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	32.533,32	0,29
<b>Total</b>	<b>11.037.338,59</b>	<b>100,00</b>

**Ociosidade**

Valores	(2.877.666,68)
Número de Horas	(156.902)
Percentual	(30,56)

Fonte: Baseado em dados primários obtidos na Folha de Pagamento da UNIR

Pode-se observar que a aplicação do método resulta no levantamento das horas ociosas, por docente, o percentual relativo ao total em que está à disposição da entidade e o custo da ociosidade. A Tabela acima resume tais informações.

O pessoal técnico-administrativo teve um tratamento diferenciado. Foi feita uma distribuição de acordo com a respectiva lotação no exercício de 1998.

No decorrer do trabalho foi verificado que existiam servidores cuja lotação já era a que prevalecia para o exercício de 1999. De qualquer forma não se altera substancialmente o exercício. Assim, a Tabela 6 distribui os custos do pessoal técnico-administrativo da UNIR:

Tabela 6. – Custos com Pessoal Técnico-administrativo por Custos Baseados em Atividades

Atividades	TOTAL	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
<b>PESSOAL TECNICO-ADMINISTRATIVO</b>		
<b>ADMINISTRATIVO</b>		
Administrar a Biblioteca	1.764.590,07	12,69
Administrar Compras	14.240,20	0,10
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	2.618.732,08	18,83
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle	621.063,67	4,47
Armazenar e distribuir recursos materiais	69.242,04	0,50
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	487.781,87	3,51
Desenvolver atividades auxiliares	1.787.890,89	12,85
Desenvolver programas de relações públicas	88.951,51	0,64
Desenvolver visão e estratégia	151.182,59	1,09
Ensino	-	0,00
Extensão	-	0,00
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	-	0,00
Formular a política geral da Universidade	-	0,00
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	202.988,03	1,46
Gerenciar recursos físicos	125.623,02	0,90
Gerenciar recursos de informação	-	0,00
Gerenciar recursos financeiros em pessoal	205.548,78	1,48
Gerenciar recursos humanos	362.194,01	2,60
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	-	0,00
Pesquisa	-	0,00
Processar informações orçamentárias, financeiras e contábeis	720.483,81	5,18
Promover atividades sócio culturais	1.305.888,03	9,39
Prover os registros acadêmicos	522.271,93	3,75
Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização	1.351.173,24	9,71
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	1.509.310,65	10,85
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	-	0,00
<b>Total</b>	<b>13.909.156,40</b>	<b>100,00</b>
<b>Ociosidade</b>		
Valores	4.951.470,66	
Numero de Horas	123.771,26	
Percentual	34,79	

Fonte: Baseado em dados primários obtidos na Folha de Pagamento da UNIR

Resumindo, ficou assim o rastreamento dos custos de pessoal (Tabela 7):

Tabela 7 – Resumo do rastreamento dos custos com Pessoal.

Atividades	Total	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
Administrar a Biblioteca	1.764.590,07	7,07
Administrar Compras	14.240,20	0,06
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	2.740.426,18	10,99
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle	621.063,67	2,49
Armazenar e distribuir recursos materiais	69.242,04	0,28
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	497.828,20	2,00
Desenvolver atividades auxiliares	1.847.742,02	7,41
Desenvolver programas de relações públicas	88.951,51	0,36
Desenvolver visão e estratégia	255.036,03	1,02
Ensino	9.233.564,73	37,01
Extensão	166.775,29	0,67
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	6.938,69	0,03
Formular a política geral da Universidade	94.290,78	0,38
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	267.809,99	1,07
Gerenciar recursos físicos	125.623,02	0,50
Gerenciar recursos de informação	3.329,93	0,01
Gerenciar recursos financeiros em pessoal	205.548,78	0,82
Gerenciar recursos humanos	362.194,01	1,45
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	314.614,53	1,26
Pesquisa	177.740,77	0,71
Processar informações orçamentárias, financeiras e contábeis	720.483,81	2,89
Promover atividades sócio culturais	1.448.541,19	5,81
Prover os registros acadêmicos	522.271,93	2,09
Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização	1.730.886,77	6,94
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	1.634.227,53	6,55
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	32.533,32	0,13
<b>Total</b>	<b>24.946.494,99</b>	<b>100,00</b>
<b>Ociosidade</b>		
Valores	7.829.137,34	
Numero de Horas	280.673,63	
Percentual	32,68	

Fonte: Baseado em dados primários obtidos na Folha de Pagamento da UNIR

Como pode ser observado, esta Tabela resume o rastreamento dos custos com pessoal e, os custos com as atividades de pesquisa, ensino e extensão que pareciam contribuir com maior

parcela na absorção dos mesmos, concorre somente com 37,01% (trinta e sete vírgula um por cento) para o ensino, com 0,67% (zero vírgula sessenta e sete por cento) para a extensão e 0,71 (zero vírgula setenta e um por cento para a pesquisa).

#### 6.1.2.5.3 – RASTREANDO OS DEMAIS CUSTOS DAS ATIVIDADES

Tendo em vista que os custos com pessoal chegam a 80% do custo total, decidiu-se que os demais custos seriam rateados na proporção que nos apresenta a Tabela 6. A outra alternativa seria proceder o rastreamento nas mesmas condições impostas para os custos com pessoal.

Dos dados ali discriminados, teríamos que subtrair os que dizem respeito ao pagamento de pessoal e a determinados encargos, como os das rubricas 04. Contratação por Tempo Determinado - Pessoal Civil, 11. Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil, e 13. Obrigações Patronais já consideradas no contexto.

Dessa forma temos a Tabela 8 que demonstra os demais custos da Universidade para o período.

Tabela 8 – Rastreamento dos demais custos

ITENS DE CUSTOS	Discriminação dos Custos em 1998 por cada Atividade Orçamentária Pública				
	Administração Geral	Manutenção do Ensino	Extensão	Pesquisa	Soma
05. Outros Benefícios Previdenciários	-	-	-	-	-
08. Outros Benefícios Assistenciais	47.292,40	57.801,82	-	-	105.094,22
09. Salário-Família	657,32	803,40	-	-	1.460,72
10. Outros Benefícios de Natureza Social	-	-	-	-	-
14. Diárias - Pessoal Civil	45.174,97	51.430,17	-	3.783,68	100.388,82
16. Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil	9.443,61	11.542,19	-	-	20.985,80
18. Auxílio Financeiro à Estudantes	-	74.235,99	-	-	74.235,99
30. Material de Consumo	79.483,01	91.448,85	-	5.697,05	176.628,90
33. Passagens e Despesas de Locomoção	80.885,61	78.152,39	6.440,94	14.266,86	179.745,80
36. Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	16.701,69	19.913,17	-	500,00	37.114,86
37. Locação de mão-de-obra	102.282,37	125.011,78	-	-	227.294,15
39. Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	692.239,98	692.239,98	3.400,00	3.423,20	1.391.303,16
41. Contribuições	892,90	1.091,32	-	-	1.984,22
42. Auxílios	-	-	-	-	-
43. Subvenções Sociais	-	-	-	-	-

Fonte:

Baseado em dados primários do SIAFI, obtidos na Contabilidade da UNIR

Feitos os ajustes e o rateamento dos demais custos, a tabela de custos por atividades resultou na Tabela 9:

Tabela 9 – Custos totais

Atividades	Total	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
Administrar a Biblioteca	1.974.650,83	7,07
Administrar Compras	15.935,38	0,06
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	3.066.652,66	10,99
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle	694.996,48	2,49
Armazenar e distribuir recursos materiais	77.484,77	0,28
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	557.090,78	2,00
Desenvolver atividades auxiliares	2.067.701,38	7,41
Desenvolver programas de relações publicas	99.540,50	0,36
Desenvolver visão e estratégia	285.396,10	1,02
Ensino	10.332.749,00	37,01
Extensão	186.628,59	0,67
Facilitar compartilhamento e comunicao de informações	7.764,69	0,03
Formular a política geral da Universidade	105.515,36	0,38
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	299.690,69	1,07
Gerenciar recursos físicos	140.577,46	0,50
Gerenciar recursos de informação	3.726,33	0,01
Gerenciar recursos financeiros em pessoal	230.017,77	0,82
Gerenciar recursos humanos	405.310,40	1,45
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	352.066,95	1,26
Pesquisa	198.899,43	0,71
Processar Informações orçamentarias, financeiras e contábeis	806.251,82	2,89
Promover atividades sócio culturais	1.620.978,79	5,81
Prover os registros acadêmicos	584.444,35	2,09
Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização	1.936.935,42	6,94
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	1.828.769,65	6,55
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	36.406,16	0,13
<b>Total</b>	<b>27.916.181,74</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Baseado em dados primários do SIAFI, e na Folha de Pagamento da UNIR

Acrescente-se aos custos os valores das horas ociosas tanto dos docentes quanto dos técnico-administrativo que somam os valores de R\$ - 7.829.237,34, com um número de horas de 280.673.

O cálculo das horas ociosas referentes aos técnico-administrativo, foi feito de forma linear, com uma perda de 2 (duas) horas diária cada um, por atraso no início e saída mais cedo nos dois expedientes a que estão submetidos, baseado em observações no Campus José Ribeiro Filho.

Finalmente, podemos distribuir as atividades primárias e secundárias dentro das respectivas macro-atividades, passando a prevalecer os dados constantes da Tabela 10, seguinte:

Tabela 10 - Custos por Atividades na UNIR

Atividades	Total	PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO
<b>Administração Geral</b>	<b>17.197.904,72</b>	<b>61,61</b>
<b>Reitoria</b>	<b>2.795.389,70</b>	<b>10,01</b>
Desenvolver visão e estratégia	285.396,10	1,02
Formular a política geral da Universidade	105.515,36	0,38
Superintender os negócios da Universidade e a estratégia de sua organização	1.936.935,42	6,94
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	352.066,95	1,26
Desenvolver programas de relações públicas	99.540,50	0,36
Administrar Compras	15.935,38	0,06
<b>Apoio Administrativo</b>	<b>4.983.157,19</b>	<b>17,85</b>
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	557.090,78	2,00
Gerenciar recursos de informação	3.726,33	0,01
Armazenar e distribuir recursos materiais	77.484,77	0,28
Apoiar o planejamento, o orçamento e o controle	694.996,48	2,49
Gerenciar recursos financeiros em pessoal	230.017,77	0,82
Gerenciar recursos físicos	140.577,46	0,50
Processar Informações orçamentárias, financeiras e contábeis	806.251,82	2,89
Gerenciar recursos humanos	405.310,40	1,45
Desenvolver atividades auxiliares	2.067.701,38	7,41
<b>Apoio Acadêmico</b>	<b>9.419.357,82</b>	<b>33,74</b>
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	1.828.769,65	6,55
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	36.406,16	0,13
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	3.066.652,66	10,99
Administrar a Biblioteca	1.974.650,83	7,07
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	7.764,69	0,03
Promover atividades sócio culturais	1.620.978,79	5,81
Prover os registros acadêmicos	584.444,35	2,09
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	299.690,69	1,07
<b>Ensino</b>	<b>10.332.749,00</b>	<b>37,01</b>
<b>Soma</b>	<b>10.332.749,00</b>	<b>37,01</b>
<b>Extensão</b>	<b>186.628,59</b>	<b>0,67</b>
<b>Soma</b>	<b>186.628,59</b>	<b>0,67</b>
<b>Pesquisa</b>	<b>198.899,43</b>	<b>0,71</b>
<b>Soma</b>	<b>198.899,43</b>	<b>0,71</b>
<b>Total</b>	<b>27.916.181,74</b>	<b>100,00</b>
<b>Ociosidade</b>		
<b>Valores</b>	<b>7.829.137,34</b>	
<b>Numero de Horas</b>	<b>280.673,63</b>	
<b>Percentual</b>	<b>32,68</b>	

Nesta última Tabela vemos que as 6 (seis) Atividades relacionadas com a Reitoria consomem 10,01 (dez vírgula zero um) por cento dos recursos disponíveis; as 9 (nove) Atividades que dão sustentação ao aparato administrativo, consomem 17,81 (dezessete vírgula oitenta e um) por cento dos custos da UNIR; as 8 (oito) Atividades que apoiam academicamente a organização consomem 33,74 (trinta e três vírgula setenta e quatro) por cento dos recursos,

perfazendo o total de 61,56 (sessenta e um vírgula cinquenta e seis) por cento dos recursos aplicados nas atividades secundárias e apenas 38,44 (trinta e oito vírgula quarenta e quatro) por cento em suas atividades primárias, aquelas que são voltadas para o ensino, a pesquisa e a extensão.

Por outro lado, podemos observar que de acordo com os parâmetros inseridos neste trabalho, as horas ociosas de técnico-administrativos e docentes atingiram a soma considerável de 280.764 (duzentas e oitenta mil, setecentos e sessenta e quatro) horas no ano de 1998, a um custo de R\$ - 7.829.137,34 (sete milhões, oitocentos e vinte e nove mil, cento e trinta e sete reais e trinta e quatro centavos), ou seja, 32,68 (trinta e dois vírgula sessenta e oito) por cento do total de horas a que estão à disposição da UNIR.

Conclui-se, também, que os técnico-administrativos concorrem com menor número de horas ociosas que os docentes (123.771 por 156.902). Por outro lado, o custo das horas ociosas dos técnico-administrativos são mais altos que os dos docentes, deixando claro que a remuneração dos primeiros são bem maiores.

**CAPÍTULO 7**  
**CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

## 7. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 7.1 Conclusões do Trabalho

É fato concreto que, como resultado do modelo proposto e devidamente testado em uma Instituição Pública, neste caso a UNIR, vimos que é possível contribuir para um melhor desempenho do processo de gestão na Universidade Pública, melhorando a qualidade das informações de custos.

Tendo como principal base a simplicidade para o seu desenvolvimento, e embora esteja apoiado nas mais modernas técnicas em uso, poderá servir como ponto de apoio para tomada de decisões no que diz respeito ao uso mais criterioso destes recursos, sejam humanos, materiais e tecnológicos.

No caso em tela, viu-se que as informações geradas podem servir de referência e contribuir de maneira clara para tomadas de posições com o objetivo de:

- a) formular linha para desenvolvimento de novos produtos ou seja, como os recursos podem ser mobilizados para criação de novos cursos e/ou melhoria dos já existentes;
- b) fornecer informações gerenciais para tomada de decisões tendo em vista os novos desafios que a Universidade Pública vier a enfrentar;
- c) administrar por atividades, possibilitando o desenvolvimento e melhora através do seu uso sistemático, possibilitando que estas atividades se fortaleçam na medida que se tornam importante para o cumprimento da missão da organização. Os custos terão

muito mais importância na medida que estas atividades representem a ação da corporação;

- d) possibilitar a obtenção, a partir do momento em que seus mecanismos sejam melhorados, medir o desempenho da máquina administrativa e finalística da Instituição, onde poderá ser desenvolvido um mecanismo de absorção destes custos vinculados a melhoria da qualidade no cumprimento de suas obrigações com a sociedade;
- e) estabelecer relações padronizadas, dentro de uma faixa paramentada aceitável, os custos de uma entidade e a quantidade de alunos de graduação e pós-graduação que estão sendo formados; entre alunos e professores; entre pessoal técnico-administrativo e professores e outros, com o objetivo de se estabelecer condições aceitáveis de manutenção e proporcionar qualidade de atendimento pela instituição;
- f) criar um sistema de informações para tomada de decisões no que diz respeito ao funcionamento da instituição quando da aquisição compra de materiais, contratação de serviços, absorção de mão-de-obra qualificada; e
- g) ajudar, desde que direcionadas para este fim, na confecção da proposta orçamentária, estabelecendo uma linha de entendimento entre as atividades pertencentes ao sistema de custos e as atividades onde são alocados os recursos através dos seus orçamentos;
- h) estabelecer níveis aceitáveis na relação entre os custos das atividades meio e fins;

- i) incentivar o fornecimento de informações gerenciais para fortalecer as estruturas da entidade.

Tornou-se agora, princípio constitucional da administração pública a questão da eficiência. A pergunta que nos vem é: pode uma instituição pública ser eficiente se não dispõe de um bom sistema de custos? Um sistema que além de responder as questões acima descritas respondam outras que a sociedade deseja saber e que possam atender a realidade que a história lhes reserva, ou seja, que tende para a que deveria gerenciar com eficiência os meios – da gestão eficiente, da máxima rentabilidade dos seus investimentos.

Foi visto que a estrutura de apoio é cara e, por isto, muito mais onerosa do que os seus fins. Assim, esperamos ter contribuído para que o processo de gestão da Universidade pública possa ser melhorado através do incremento na qualidade das informações de custos.

## 7.2 RECOMENDAÇÕES

O Estabelecimento de periodicidade para coleta de dados;

Realização de estudos comparativos com outras técnicas de alocação/apropriação de custos;

O fortalecimento de trabalhos que visem a sistematização de banco de dados institucionais;

A definição de padrões de avaliação do trabalho docente e do técnico administrativo da IFES.

**CAPÍTULO 8**  
**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

---

**BIBLIOGRAFIA QUE FUNDAMENTOU TEÓRICA E METODOLOGICAMENTE O ESTUDO:**

1. BASTOS, Rogério Cid. *Sistema de custos para universidades federais autárquicas : uma aplicação na universidade federal de Santa Catarina*. Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do grau de mestre em engenharia. Florianópolis - Brasil - 1983.
2. BIO, S.R. *Sistemas de Informação, Um Enfoque Gerencial*. 1. ed. São Paulo. Atlas. 1985.
3. BORNIA, Antônio Cezar. *Custos Industriais*. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Florianópolis - Brasil - 1997.
4. BRASIL. LEI FEDERAL 9.394, de 20 DE DEZEMBRO DE 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *LDB interpretada: diversos olhares se entrecruzam / Iria Brzezinski - organizadora*. 2. ed. revisada - São Paulo : Cortez, 1998. Anexo I.
5. BRINSON, James A., *Activity-based managment for service organizations, government entities, and nonprofits / James Brinson, John Antos*. -- New York : John Wiley & Sons, 1994.
6. \_\_\_\_\_, *Contabilidade por atividades : uma abordagem de custeio baseado em atividades / James A. Brinson; tradução Antonio T. G. Guerreiro*. - São Paulo : Atlas, 1996.
7. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, Brasília-DF.
8. FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA - UNIR. *Definição de Rumos, Parcerias e Prioridades da UNIR - 1995*. Porto Velho, 1994.
9. GIACOMONI, James. *Orçamento público* -- 8. ed. revista e atualizada -- São Paulo : Atlas, 1998.
10. KAPLAN, Robert S. *Custo e desempenho : administre seus custos para ser mais competitivo / Robert S. Kaplan, robin Cooper : tradução de O. P. Traduções*. - São Paulo : Futura, 1998.
11. MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. *A Lei 4.320 Comentada [por] José Teixeira Machado Jr. [e] Heraldo da Costa Reis*. 27. ed. rev. atual. Rio de Janeiro, IBAM, 1997.
12. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos - 6. ed.* - - São Paulo : atlas, 1998.

13. MARTINS, Gilberto de Andrade-*Manual para elaboração de monografias e dissertações*. -- 2. ed. -- São Paulo : Atlas, 1994.
14. NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades* - São Paulo : Atlas, 1994.
15. \_\_\_\_\_, *Gestão estratégica de custos : conceitos, sistemas e implementação* - São Paulo : Atlas, 1993.
16. OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia, práticas*. 11. ed. São Paulo. Atlas. 1995.
17. Toledo, Geraldo Luciano. *Estatística básica* [por] Geraldo Luciano Toledo [e] Ivo Izidoro Ovalle. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1985.
18. VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, 1948. *Contabilidade de custos : um enfoque direto e objetivo* / Paulo Eduardo V. Viceconti, Silvério das Neves. - 4. ed. rev. e ampl. - São Paulo : Frase Editora, 1995.

**ANEXOS**

**ANEXO I**



**ANEXO II**

**Programa de Trabalho, por Atividade de Cada Departamento da UNIR**

<b>Departamento A</b>	
<b>Resumo</b>	
Ensino	272.148,76
Pesquisa	-
Extensão	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	49.047,02
Superintender os Negócios da Universidade	162.881,93
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	2.021,00
<b>Total</b>	<b>486.098,72</b>
<b>Ociosidade</b>	
Valores	(177.139,25)
Horas	(5.321,13)
Percentual	(30,57)

<b>Departamento B</b>	
<b>Resumo</b>	
Ensino	512.987,82
Pesquisa	3.469,91
Extensão	14.450,62
Desenvolver Atividades Auxiliares	
Superintender os Negócios da Universidade	0,00
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicos atividade acadêmica	3.210,12
Formular a política geral da Universidade	<b>21.138,92</b>
<b>Total</b>	<b>555.257,38</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(8.286,47)
Percentual	(34,68)
Valores	(169.766,14)

<b>Departamento C</b>	
<b>Resumo</b>	
Ensino	370.696,05
Pesquisa	18.640,68
Extensão	18.636,71
Desenvolver atividades auxiliares	
Superintender os negócios da Universidade	
Suprir de Recursos humanos e tecnológicos a atividade acadêmica	3.030,22
Formular a política geral da Universidade	32.065,70
Promover Atividades Sócio Culturais	136.474,75
<b>Total</b>	<b>579.544,12</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(2.656,70)
Percentual	(15,52)
Valores	(100.781,34)

<b>Departamento D</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	119.204,65
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	1.547,39
Desenvolver atividades auxiliares	-
Ensino	487.145,41
Extensão	5.578,27
Formular a política geral da Universidade	1.740,53
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	43.983,35
Promover atividades sócio culturais	-
Pesquisa	1.724,67
Superintender os negócios da Universidade	-
Suprir de Recursos humanos e tTecnológicas a atividade acadêmica	440,60
<b>Total</b>	<b>661364,88</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(8.781,20)
Percentual	(28,11)
Valores	(185.107,51)

<b>Departamento E</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	4.996,53
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	528.870,96
Extensão	12.636,32
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	3.092,35
Promover Atividades Socio Culturais	-
Pesquisa	35.424,57
Superintender os Negócios da Universidade	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológica atividade acadêmica	-
<b>Total</b>	<b>585020,74</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(4.798,50)
Percentual	(21,56)
Valores	(158.703,35)

<b>Departamento F</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	372.576,81
Extensão	8.187,04
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	43.995,78
Gerenciar recursos de informação	1.547,19
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	36.376,77
Superintender os Negócios da Universidade	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	-
<b>Total</b>	<b>462.683,59</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(7.491,43)
Percentual	(34,55)
Valores	(125.305,31)

<b>Departamento G</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	815.705,98
Extensão	11.108,59
Formular a política geral da Universidade	7.853,57
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	3.264,99
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	17.299,08
Superintender os Negócios da Universidade	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	7.985,33
<b>Total</b>	<b>863.217,54</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(16.751,13)
Percentual	(39,47)
Valores	(360.661,26)

<b>Departamento H</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	556.146,05
Extensão	2.549,88
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	2.855,53
Superintender os Negócios da Universidade	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	1.146,55
<b>Total</b>	<b>562.698,02</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(5.688,30)
Percentual	(20,14)
Valores	(91.435,81)

<b>Departamento I</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	679.168,05
Extensão	20.983,67
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	77.396,18
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	8.665,93
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	124.916,89
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	2.464,26
<b>Total</b>	<b>913.594,97</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(4.282,03)
Percentual	(16,77)
Valores	(252.955,02)

<b>Departamento J</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	675.546,89
Extensão	16.802,09
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	64.821,96
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	28.931,13
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	6.178,42
Pesquisa	14.826,16
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	6.141,71
<b>Total</b>	<b>813.248,36</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(5.752,17)
Percentual	(21,22)
Valores	15.755,13

<b>K</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	<b>2.489,45</b>
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	3.502,40
Desenvolver Atividades Auxiliares	654,65
Ensino	896.982,09
Extensão	1.163,29
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	2.549,54
Formular a política geral da Universidade	15.434,90
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	89.877,92
Gerenciar recursos de informação	1.782,73
Pesquisa	7.751,15
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	1.873,91
<b>Total</b>	<b>1.024.062,03</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	<b>(15.623,70)</b>
Percentual	(37,63)
Valores	(443.120,64)

<b>Departamento L</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Ensino	313.541,36
Extensão	2.684,81
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	24.072,84
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	2.684,81
Superintender os Negócios da Universidade	66.602,43
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	465,12
<b>Total</b>	<b>410.051,36</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	<b>(10.839,33)</b>
Percentual	(43,54)
Valores	(173.951,88)

<b>Departamento M</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Desenvolver visão e estratégia	103.853,45
Ensino	424.274,20
Extensão	-
Formular a política geral da Universidade	10.012,29
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	-
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	-
<b>Total</b>	<b>538.139,93</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	20,49
Percentual	0,15
Valores	26.441,16

<b>Departamento N</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Desenvolver visão e estratégia	-
Ensino	248.165,53
Extensão	-
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	-
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	276,41
<b>Total</b>	<b>248.441,94</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(4.706,40)
Percentual	(30,55)
Valores	(115.365,98)

<b>Departamento O</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Desenvolver visão e estratégia	-
Ensino	434.109,91
Extensão	2.620,22
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	6.311,62
Superintender os Negócios da Universidade	74.763,70
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	924,07
<b>Total</b>	<b>518.729,52</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(7.348,90)
Percentual	(29,60)
Valores	(162.672,83)

<b>Departamento P</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	3.742,81
Ensino	753.323,52
Extensão	39.248,78
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	-
Formular a política geral da Universidade	6.044,87
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	18.750,43
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	564,94
<b>Total</b>	<b>821.675,35</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(15.214,33)
Percentual	(46,37)
Valores	(33.285,03)

<b>Departamento Q</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	3.239,39
Ensino	227.495,13
Extensão	4.389,15
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	-
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	1.450,59
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	-
<b>Total</b>	<b>236.574,26</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(6.563,43)
Percentual	(43,61)
Valores	(113.107,45)

<b>Departamento R</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	3.167,25
Ensino	283.430,65
Extensão	7.051,56
Facilitar compartilhamento e comunicação de informações	-
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar Relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	-
Superintender os Negócios da Universidade	75.465,48
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	-
<b>Total</b>	<b>369.114,95</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(10.993,03)
Percentual	(42,34)
Valores	(198.741,51)

<b>Departamento S</b>	
<b>Resumo</b>	
Apoiar o ensino, a pesquisa, a extensão e a pós-graduação	-
Criar e gerenciar estratégia de recursos humanos	-
Desenvolver Atividades Auxiliares	-
Desenvolver visão e estratégia	-
Ensino	381.249,56
Extensão	3.073,43
Formular a política geral da Universidade	-
Gerenciar armazenamento e acesso de informações	-
Gerenciar relacionamento com a comunidade interna e externa	-
Gerenciar recursos de informação	-
Promover Atividades Sócio Culturais	-
Pesquisa	1.508,87
Superintender os Negócios da Universidade	-
Superintender os órgãos de apoio acadêmico	-
Suprir de Recursos humanos e Tecnológicas atividade acadêmica	1.989,08
<b>Total</b>	<b>387.820,94</b>
<b>Ociosidade</b>	
Horas	(15.824,67)
Percentual	(44,64)
Valores	(57.762,65)