

UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
MICHELLE TROMBINI DUARTE

**MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA A UNIVERSIDADE FEDERAL DO
TOCANTINS: UMA FERRAMENTA DE APOIO À GESTÃO**

Palmas/TO

2015

MICHELLE TROMBINI DUARTE

**MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTOS PARA A UNIVERSIDADE FEDERAL DO
TOCANTINS: UMA FERRAMENTA DE APOIO À GESTÃO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Gestão de Políticas Públicas da Universidade Federal do Tocantins como requisito à obtenção do título de mestre em Gestão de Políticas Públicas.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Lucia de Medeiros

Palmas/TO

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins

T849m Trombini, Michelle Matilde Semiguen Lima .
Modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins:
uma ferramenta de apoio à gestão . / Michelle Matilde Semiguen Lima
Trombini. – Palmas, TO, 2015.

160 f.

Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal do Tocantins
– Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Pós-Graduação (Mestrado)
Profissional em Gestão de Políticas Públicas, 2015.

Orientadora : Dra. Ana Lucia de Medeiros

1. Custos. 2. Gestão. 3. Universidades. 4. UFT. I. Título

CDD 350

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

MICHELLE MATILDE SEMIGUEM LIMA TROMBINI DUARTE

**MODELO DE APURAÇÃO DE CUSTO PARA A UNIVERSIDADE FEDERAL
DO TOCANTINS: UMA FERRAMENTA DE APOIO À GESTÃO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas da Universidade Federal do Tocantins para obtenção do título de mestre.

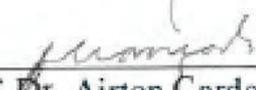
Orientador(a): Profa. Dra. Ana Lúcia de Medeiros

Aprovada em 16/10/2015.

BANCA EXAMINADORA:



Profa. Dra. Ana Lúcia de Medeiros (Orientadora)



Prof. Dr. Airton Cardoso Cançado (membro interno)



Prof. Dr. Eduardo Andrea Lemus Erasm (membro externo)

Dedico este trabalho aos meus pais Papai José e Mamãe Izabel que sempre me incentivaram a ir além e hoje do céu intercedem por mim e me abençoam diariamente.

AGRADECIMENTOS

A Deus, sobretudo pelo dom da vida e pela força e perseverança sem as quais não seria possível viver...

Meus agradecimentos a minha família, em especial ao meu esposo João e as minhas princesas Isabela e Fernanda que estiveram sempre comigo nos momentos mais difíceis desta caminhada, que me apoiaram quando os obstáculos pareciam intransponíveis, que abriram mão de momentos de convívio, que sofreram com a ausência quando o dever e o estudo me chamavam que compreenderam a minha falta de tempo, minha ansiedade e meu nervosismo.

Aos meus queridos irmãos Mauro, Izabelle, Yuri e Isis pelo amor e carinho compartilhados nesta vida, a minha querida tia Maria Semiguen (Ika), que diariamente intercede por mim e pela minha família em suas orações.

A todos os mestres que por estes anos, compartilharam comigo os seus conhecimentos transformando essa etapa em uma realização. Em especial, à minha orientadora Ana Lucia de Medeiros que me conduziu na realização deste trabalho.

Aos vinte dois alunos do GESPOL, meus companheiros nesta caminhada, vocês ficaram para sempre em minha lembrança, em particular aos amigos Bianca, Jaasiel e Erica pela convivência e amizade.

A Universidade Federal do Tocantins pela oportunidade, ambiente de pesquisa e viabilidade de realização deste trabalho.

A TODOS QUE COLABORARAM PARA QUE EU TIVESSE ÊXITO NESTA CONQUISTA, MEU MUITO OBRIGADO.

RESUMO

A Gestão das Universidades Federais, por serem organizações complexas e de responsabilidade pública, tem se tornado cada vez mais desafiadora, o que leva à necessidade de promover seu aperfeiçoamento para garantir o monitoramento dos fatores que influenciam no cumprimento da missão e dos objetivos institucionais. Nesse contexto, este trabalho busca contribuir com os gestores das Universidades por ser um instrumento que pode ser utilizado como ferramenta no processo de tomada de decisão. Por meio da proposição do modelo de apuração de custos, a Universidade Federal do Tocantins poderá monitorar seus custos a fim de tomar decisões seguras, assim, esse modelo também poderá contribuir, de forma indireta, para a garantia do ensino de qualidade. Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo propor um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins. O modelo foi fundamentado no *Activity-based Cost* (ABC) para a geração de informações como instrumento de apoio à Gestão. A técnica de cálculo de custos ABC prevê o monitoramento das atividades que acarretavam os maiores custos, sendo estes custos alocados aos produtos, possibilitando, dessa forma, a análise dos custos sob duas visões: visão vertical – para apropriação dos custos aos objetos de custos por meio das atividades realizadas; e a visão horizontal ou de processos – para captação dos custos dos processos por meio das atividades realizadas. O método ABC, além de permitir a gestão dos recursos, possibilita a identificação e o gerenciamento das atividades mais relevantes para a concretização de seus objetivos e alcance da missão institucional.

Palavras-chave: custos; gestão; universidades.

ABSTRACT

The Management of Federal Universities, because they are complex organizations and of public responsibility, has become increasingly challenging, which leads to the need of promoting its improvement to ensure the monitoring of the factors that influence the fulfillment of the mission and institutional goals. In this context, this paper seeks to contribute to the managers of the Universities for being an instrument that can be used as a tool in the decision-making process. Through the proposition of cost calculation model, the Federal University of Tocantins can monitor its costs in order to make safe decisions, so this model may also contribute indirectly to the guarantee of quality education. In this context, this research aims to propose a cost calculation model for the Federal University of Tocantins. The model was based on the Activity-Based Cost (ABC) for the generation of information as a tool to support management. ABC cost calculation technique provides for the monitoring of the activities that entailed higher costs, and these costs were allocated to products, enabling thus the analysis of costs in two views: vertical viewing - for allocation of costs to cost objects through the activities carried out; and the horizontal or processes viewing - to capture the costs of processes through the activities carried out. The ABC method, besides allowing the management of resources, also allows the identification and management of the relevant activities to achieve its objectives and scope of the institutional mission.

Keywords: costs; management; universities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Método de custeio ABC.....	40
Figura 2 - Modelos de estruturação administrativa das universidades	45
Figura 3 – Estruturação das Universidades Federais.....	47
Figura 4 - Localização dos Campi e Polos de EAD	85
Figura 5 - Método de custeio ABC para a UFT	98

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese dos princípios de custeio	29
Quadro 2 – Metodologias consultadas	52
Quadro 3 – Classificação de custos do SAC	61
Quadro 4 – Atividade e seus custos.....	69
Quadro 5 – Síntese das limitações das metodologias apresentadas.....	75
Quadro 6 - Descrição dos setores e funções	100
Quadro 7 - Classificação das Unidades de apoio institucional e apoio do Campus.....	107
Quadro 8 - Classificação das Unidades de Suporte Acadêmico e Suporte Acadêmico do Campus.....	108
Quadro 9 - Classificação das Unidades Acadêmicas.....	108
Quadro 10 - Classificação das Unidades não Incluídas.....	111
Quadro 11 - Relação das atividades de apoio institucional e seus direcionadores de recurso	113
Quadro 12 - Relação das atividades de suporte acadêmico e seus direcionadores de recurso	115
Quadro 13 - Relação das atividades de apoio dos Campus e seus direcionadores de recurso	117
Quadro 14 - Relação das atividades de suporte acadêmico dos Campus e seus direcionadores de recurso.....	117
Quadro 15 - Relação das atividades acadêmicas e seus direcionadores de recurso	119
Quadro 16 - Base de rateio para serviços terceirizados.....	123
Quadro 17 - Exemplo da alocação dos gastos das unidades por categoria.....	124
Quadro 18 - Exemplo da Alocação dos gastos às atividades	125
Quadro 19 - Atividades com relação direta aos produtos.....	127

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Tipos de informações utilizadas pelos gestores	87
Gráfico 2 - Frequência da utilização de informações de custos	88
Gráfico 3 – Percentual de auxílio nas informações de custo à tomada de decisão.....	88
Gráfico 4 - Sistema de custos como suporte a decisão.....	89
Gráfico 5 - Distribuição dos custos indiretos aos produtos	90
Gráfico 6 - Distribuição das despesas aos produtos	91
Gráfico 7 – Acompanhamento dos resultados	92
Gráfico 8 - Análise dos custos das atividades	92
Gráfico 9 - Análise dos custos por centro de custos.....	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

ABC – ACTIVITY BASED COSTING (CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES)

UFT – UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS

IES – INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

IFES – INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR

FIES – FINANCIAMENTO ESTUDANTIL

LRF – LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

MEC – MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA

PROAD – PRÓ-REITORIA DE ADMINISTRAÇÃO

PROAP – PRÓ-REITORIA DE AVALIAÇÃO E PLANEJAMENTO

PROGRAD – PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO

PROEX – PRÓ-REITORIA DE EXTENSÃO E CULTURA

PROEST – PRÓ-REITORIA DE ASSUNTOS ESTUDANTIS E COMUNITARIOS

PROPESQ – PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

PROUNI – PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 PROBLEMA, OBJETIVOS E JUSTIFICATIVAS.....	14
1.1.1 Problema de Pesquisa	14
1.1.2 Objetivo geral	15
1.1.3 Objetivos específicos	15
1.1.4 Justificativa Prática	15
1.1.5 Justificativa Teórica	16
1.1.6. Estrutura do Trabalho	17
2 TEORIA INSTITUCIONAL.....	18
3 CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES ..	24
3.1 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO	26
4 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	34
4.1 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.....	36
4.2 MÉTODO ABC	37
5 INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS E SUA FORMA DE ORGANIZAÇÃO	44
5.1 UNIVERSIDADE E DETERMINAÇÃO DE SEUS CUSTOS	48
6 METODOLOGIAS DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM IFES	52
6.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE WOLYNEC (1990)	52
6.2 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA GAETANI E SCHWARTZMAN (1991).....	54
6.3 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA CAMACHO (1993)	55
6.4 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE PEÑALOZA (1999).....	56
6.5 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE PETER ET AL. (2003)	58
6.6 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA SESU/MEC (BRASIL, 2004).....	60
6.7 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA TCU (BRASIL, 2002)	62
6.8 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE AMARAL (2004).....	64
6.9 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE MORGAN (2004)	65
6.10 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE REINELT (2005).....	66
6.11 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE SOARES ET AL. (2009).....	69
6.12 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE SILVEIRA E WALKIN (2010).....	70
6.13 PRINCIPAIS LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS APONTADOS	72
7 METODOLOGIA	77

7.1 MÉTODOS DE PROCEDIMENTO.....	77
7.2 TIPOS DE PESQUISA.....	77
7.3 TÉCNICAS DE PESQUISA.....	78
7.4 ETAPAS DA PESQUISA.....	79
7.5 SUJEITOS DA PESQUISA.....	80
8 ESTUDO DE CASO	82
8.1 HISTÓRICO E ORGANIZAÇÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS.....	82
8.2 ENTENDENDO A NECESSIDADE DE APURAÇÃO DOS CUSTOS PARA A INSTITUIÇÃO	86
8.3 DESENHANDO O SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTO DA UFT.....	94
8.3.1 Primeira etapa - Definição dos objetivos.....	99
8.3.2 Segunda etapa - Definição do escopo.....	99
8.3.3 Terceira etapa - Definição dos Objetos de Custeio	112
8.3.4 Quarta etapa - Identificação, análise e classificação das atividades	112
8.3.5 Quinta etapa - Identificação e seleção dos direcionadores de recursos	113
8.3.6 Sexta etapa - Apuração do custo das Unidades	119
8.3.7 Sétima etapa - Cálculo do custo das atividades	124
8.3.8 Oitava etapa - Identificação e seleção dos direcionadores de atividades	125
8.3.9 Nova etapa - Cálculo do Custo dos Produtos (Ensino, Pesquisa e, Extensão)	127
8.3.10 Décima etapa - Identificação dos custos dos cursos e do aluno	127
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS	130
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	133
APÊNDICE A – ROTEIRO DE QUESTIONÁRIO APLICADO AOS GESTORES DA UNIVERSIDADE	139
APÊNDICE B – ROTEIRO DE QUESTIONÁRIO APLICADO AOS SERVIDORES RESPONSÁVEIS PELOS SETORES DA UNIVERSIDADE.	141
APÊNDICE C – TABULAÇÃO DOS DADOS DO QUESTIONÁRIO.	142
APÊNDICE D – DICIONÁRIO DE ATIVIDADES DA UFT.....	145
APÊNDICE E – PROPOSTA DE RESOLUÇÃO DO CONSELHO UNIVERSITÁRIO QUE DISPÕE SOBRE OS REGIMES DE TRABALHO DO DOCENTE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS	150

1 INTRODUÇÃO

As organizações e as instituições sociais, enquanto instrumentos utilizados na oferta de bens e serviços a consumidores ou a cidadãos, procuram atuar de forma sistêmica, em que todas as partes buscam conjuntamente a realização de um objetivo. As Universidades Federais, assim como qualquer outra instituição, buscam viabilizar determinadas ações decorrentes da sua missão e do seu papel enquanto instituição social. Por serem organizações complexas e de responsabilidade pública, a realização dessas ações torna-se cada vez mais desafiadora, tendo em vista a escassez de recursos, a multiplicidade de serviços, a elevada estrutura de gastos fixos e uma rígida estrutura de controle das suas ações.

Esses fatores evidenciam a necessidade de promover o aperfeiçoamento da qualidade da gestão universitária, a fim de que essas instituições possam obter resultados favoráveis e, assim, fornecer uma contribuição socialmente referenciada. Essa afirmação não quer dizer que a educação deve-se orientar pelo paradigma apenas da eficiência, que orienta o mercado, mas que precisa incorporar novos conceitos e práticas da administração para dinamizar suas estruturas, uma vez que precisa responder as demandas da sociedade.

Isso se reforça quando a questão se relaciona às Universidades públicas, financiadas pelas contribuições pagas pela população, as quais necessitam demonstrar a racionalidade no uso dos recursos. Além disso, deve haver um monitoramento permanente dos fatores que influenciam no cumprimento da missão e dos objetivos institucionais.

Nesse contexto, este trabalho busca contribuir com os gestores das Universidades por apresentar um instrumento que pode ser utilizado como ferramenta no processo de tomada de decisão. Por meio da proposição de um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins, a instituição poderá monitor seus custos a fim de tomar decisões mais seguras, assim, esse modelo também poderá contribuir, de forma indireta, para a garantia do ensino de qualidade.

Ao utilizar um modelo de apuração de custos baseado em atividades, torna-se possível uma mudança, a contabilidade deixa de refletir um papel passivo, que produz informações relativas a eventos passados, e passa a ser uma geradora de informações relevantes e transparentes.

Com base em pesquisa bibliográfica, buscou-se estudar questões voltadas para a Contabilidade de Custos, envolvendo uma análise dos métodos de custeio, objetivando fundamentar teoricamente o estudo. Para o desenho da proposta, foi realizado um

levantamento de dados, para obter informações sobre a estrutura da Universidade Federal do Tocantins e a identificação de sua forma de organização e das atividades desenvolvidas por essa instituição.

Embora haja pesquisas sobre custos na educação superior, ainda permanece a necessidade de aprofundamento do tema. A recente imposição pelos órgãos de controle da adoção desta prática nas Instituições Federais leva a necessidade de reflexão sobre qual seria a melhor forma de implementação da apuração de custos considerando a complexidade e a responsabilidade destas instituições.

1.1 PROBLEMA, OBJETIVOS E JUSTIFICATIVAS

1.1.1 Problema de Pesquisa

A crescente racionalização e a contenção de custos no setor público tornam necessária a inevitabilidade de sofisticação dos sistemas de contabilidade pública. Pela sua importância enquanto instrumentos de gestão, os sistemas de contabilidade gerencial desempenham um papel preponderante no incremento do nível de informação para a tomada de decisão e para a modernização da gestão.

É cada vez mais comum o uso de indicadores para avaliar os resultados dos órgãos públicos, principalmente para justificar a demanda de recursos. Nesse contexto, é imprescindível conhecer o custo de um curso de graduação, de um projeto de pesquisa e de uma atividade extencionista. Porém se observa que as Universidades não dispõem de um sistema adequado para apuração e análise dos custos dessas atividades. Sem tal sistema, os gestores não têm informações adequadas que possibilitem avaliar o desempenho e a racionalidade no uso dos recursos. Partindo dessa observação prática, este estudo tem como base a seguinte pergunta de pesquisa: como deve ser estruturado um modelo de apuração de custos para a Universidade Federal do Tocantins?

1.1.2 Objetivo geral

Desenvolver uma proposta metodológica de apuração de custos adequada às necessidades da Universidade Federal do Tocantins.

1.1.3 Objetivos específicos

- Analisar as metodologias de custos propostas para Universidades, tomando por base a bibliografia existente;
- Mapear as atividades desenvolvidas na Universidade Federal do Tocantins;
- Identificar as necessidades de informações de custos dos gestores da Universidade;
- Definir os direcionadores de custo e de atividades para a estrutura da UFT.

1.1.4 Justificativa Prática

A UFT, como todas as IES públicas, é financiada com recursos orçamentários do Fundo Público Federal (FPF), o que faz com que a instituição venha a disputar recursos com um rol muito amplo de instituições. Isso também suscita a preocupação de como esse recurso está sendo aplicado e como se dará a manutenção desse financiamento, visto a crescente expansão de suas atividades.

Nos últimos dez anos, o Governo criou políticas de expansão do ensino superior por meio de financiamento de bolsas de estudo pelos programas FIES e Prouni. Também houve expansão de vagas em Universidades Federais por meio da criação de novos cursos, campi universitários e novas universidades (SEVERINO, 2009). O aumento de número de cursos de graduação, a ampliação da estrutura física, o desenvolvimento de novos projetos de pesquisa e de extensão promovem impactos no financiamento das universidades, principalmente aqueles associados ao custeio.

Como exemplo, podem-se citar gastos com a manutenção da máquina pública, suscitando a necessidade de um acurado monitoramento dos seus dispêndios e a busca pela melhoria da eficiência no uso desses recursos, cada vez mais escassos (AMARAL, 2004). Igualmente, tais informações seriam para os gestores uma ferramenta de apoio na tomada de

decisão, constituindo-se também em fonte oportuna para a formulação da proposta orçamentária.

Essas informações podem servir como embasamento para o estabelecimento de orçamentos e formas de previsão para os gastos da Universidade, como também para acompanhar se o que está sendo realizado é executado de acordo com o que foi planejado.

A proposta resultante deste estudo permitirá à Universidade Federal do Tocantins orientar seus investimentos para as atividades mais relevantes para a concretização de seus objetivos e alcance da missão institucional.

1.1.5 Justificativa Teórica

Atualmente, há um arcabouço legal que institui a obrigatoriedade de a Administração Pública manter um sistema de apuração de custos: Lei n. 4320/1964, Decreto-Lei n. 200/1967, Lei n. 10.180/2001, Lei Complementar n. 101/2000. Esse sistema, segundo a legislação, deve permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das instituições.

Machado *et al.* (2012) assevera que a apuração de custos que possibilita a melhoria da aplicação dos recursos públicos. Para eles, um sistema de informação de custos constitui-se em instrumento de apoio à decisão, ao planejamento, ao monitoramento e à avaliação das atividades realizadas, sendo cada vez mais necessário às instituições.

A questão de se dispor de um sistema de apuração de custos adequado é fundamental, pois este permite que se meça o custo, em relação ao benefício, possibilitando a comparação, com outras opções de aplicação dos recursos. Neste trabalho, será utilizado o sistema de Custeio Baseado em Atividades (*Activity-based Costing – ABC*), que oferece dados precisos dos custos e gera informações sobre a dinâmica dos custos e de suas atividades geradoras, além de ser uma base de dados para a formulação da proposta orçamentária. Essas informações poderão ser utilizadas na futura construção do Gerenciamento Baseado em Atividades (*Activity-based Management – ABM*), que se apresenta como uma ferramenta para o aperfeiçoamento dos processos e o aumento da efetividade das instituições (NAKAGAWA, 2001).

1.1.6. Estrutura do Trabalho

Esta pesquisa está estruturada em 9 seções, que contemplam o conteúdo descrito a seguir.

A Introdução apresenta fatores relevantes que influenciaram a realização da pesquisa, bem como o problema, os objetivos e, justificativas.

A partir do capítulo 2 ao 6, é apresentado o Referencial Teórico que serviu de base à pesquisa. Neste, foram contemplados os seguintes itens: Teoria Institucional Contabilidade de Custos, Custos no Setor Público, Métodos de Custeio, Método ABC, Custos nas Instituições Federais de Ensino, Metodologia de apuração de Custos para IFES.

No capítulo 7, apresenta-se a metodologia utilizada no estudo.

O capítulo 8 apresenta o Estudo de Caso, com um histórico e Organização da instituição em estudo, as necessidades de informação de apuração dos custos e, o desenho da proposta.

No capítulo 9, Considerações Finais, demonstram-se os resultados alcançados acompanhados da discussão, e as recomendações do estudo, seguidas pelas referências bibliográficas.

2 TEORIA INSTITUCIONAL

No fim dos anos 1950 e início dos anos 1960, houve uma preocupação com a relação organização/ambiente. Há uma variedade de teorias e modelos que tentam explicar a relação entre a organização e o ambiente. Ao longo da evolução do estudo das organizações, o que se entende como ambiente sofreu mudanças, tendo sido ampliado pelas contribuições dadas pela Teoria Institucional. A perspectiva institucional, ao retomar elementos esquecidos como legitimidade, revigora o poder explicativo da teoria organizacional. As práticas de gestão deixaram de ser explicadas a partir de orientações puramente racionalistas, recolocando a presença de diferentes racionalidades no espaço organizacional (CARVALHO, 1999).

A Teoria Institucional é abordada sob duas vertentes: a primeira, de cunho mais estruturalista, dentro da perspectiva determinista, considera o ambiente como o grande determinante das mudanças ou o “agente” da ação; e a segunda vertente, desenvolvida na última década, baseia-se no caráter interpretativo e é fundamentada na construção social da realidade (ALPERSTEDT; MARTIGNAGO; FIATES, 2006).

Nessa teoria, a instituição é o principal objeto de análise – e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões –, sendo vista como um sistema social que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas. Torna-se essencial entender a forma de pensar ou agir de algo que prevalece e permanece, a qual está inserida nos hábitos do grupo, reforçando, assim, o caráter social e cultural do comportamento habitual. As idéias de hábitos e instituições estão conectadas pelo conceito de rotina e podem envolver um grupo de pessoas e, dessa forma, se tornam os principais componentes das instituições. As rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo fortalecidas pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras (GUERREIRO, 2008).

As Universidades Públicas, vistas como organizações, apresentam estruturas que exigem a definição de práticas de gestão que busquem resultados demandados pela sua comunidade interna e externa. Esse processo, no entanto, nem sempre é racional, ordenado ou orientado para soluções pragmáticas dos problemas, podendo ser orientado para atender pressões institucionais e de eficiência. Essas variações nos padrões de resposta resultam das características peculiares da universidade vista como organização (LOPES, 1999).

Alperstedt, Martignago e Fiates (2006) reafirmam esse pensamento de Lopes (1999). Para os autores, a adoção de formas mais flexíveis por parte das universidades gerou uma

maior possibilidade de participação de todas as partes envolvidas. Também condicionou a implantação das mudanças à sua legitimação junto aos seus públicos, revelando seu caráter institucional, uma vez que os dirigentes dependem da aceitação de suas ações a fim de garantirem continuidade em sua gestão.

Ao entender que as Universidades são sujeitas às pressões do ambiente social, visualiza-se que os valores podem vir a substituir os fatores técnicos na determinação das tarefas organizativas. Nesse contexto, coloca-se a teoria institucional como centro da interpretação sobre a realidade das Universidades e, dessa forma, a legitimidade e o isomorfismo tornam-se fatores para sua sobrevivência.

Na concepção de Carvalho (1999, p. 6), a teoria institucional

[...] abandona a concepção de um ambiente formado exclusivamente por recursos humanos, materiais e econômicos para destacar a presença de elementos culturais – valores, símbolos, mitos, sistema de crenças e programas profissionais. A consequência deste novo marco na interpretação organizacional revela-se quando a concorrência por recursos e clientes entre as organizações deixa lugar, na perspectiva institucional, à concorrência para alcançar legitimidade institucional e aceitação do ambiente.

A proposta dos institucionalistas é de que a essa visão de ambiente formado por aspectos técnicos há de acrescentar um sistema de crenças, de normas. Assim, o ambiente institucional representa um enriquecimento do que se compreende como ambiente técnico. O ambiente técnico exerceria controle sobre os produtos gerados pelas organizações, compreendendo as estruturas organizacionais; e os processos de trabalho, quanto ao ambiente institucional, exerceriam controle sobre os fatores que, indiretamente, podem influir nas normas a que se expõem as organizações. Dessa forma, os ambientes técnicos e institucionais sustentam diferentes racionalidades: um ambiente técnico permite às organizações serem eficientes e atingir seus objetivos; em um ambiente institucional, por sua vez, a ação está representada nos procedimentos capazes de proporcionar legitimidade no presente e no futuro organizacional (CARVALHO, 1999).

Bitti, Aquino e Cardoso (2011), Gupta, Dirsmith e Fogarty (1994) e Geiger e Ittner (1996) concordam em afirmar que essa teoria pode ser utilizada para discutir a temática dos custos no setor público. Nessa perspectiva, as organizações obtêm legitimação ao atenderem expectativas externas, adotando elementos/técnicas para demonstrar racionalidade quanto ao controle de suas operações. E as organizações com maior dependência para manter sua dotação orçamentária são as que apresentam menor resistência em adotar os sistemas exigidos

pelos órgãos de controle, ainda que não fosse necessária ou utilizada para fins gerenciais. O uso das informações geradas em muitos casos é destinado à mera prestação de contas, ou para fins simbólicos, pois as práticas contábeis podem ser vistas como um grande conjunto de características que pode legitimar organizações por meio da construção de uma aparente racionalidade e eficiência (BITTI; AQUINO; CARDOSO, 2011).

Em ambientes institucionais, tais como agências de governos, as esferas superiores têm autoridade para impor práticas organizacionais em unidades subordinadas ou para especificar condições de aceitabilidade para a continuidade do financiamento. Conseqüentemente, as organizações subordinadas são propensas a demonstrar pouca resistência à implementação das práticas obrigatórias, mas as mudanças tendem a ser superficiais e fracamente atreladas às ações dos atores institucionais (GEIGER; ITTNER, 1996).

Para DiMaggio e Powell (1983), as organizações estão se tornando cada vez mais homogêneas. Hoje, mudanças estruturais nas organizações parecem cada vez menos dirigidas pela competição ou por necessidade de eficiência, em vez disso, as mudanças ocorrem como resultado de um processo que fazem organizações mais semelhantes, sem necessariamente torná-las mais eficientes. Os campos organizacionais altamente estruturados proporcionam um contexto em que os esforços individuais para lidar racionalmente com a incerteza levam, muitas vezes, à homogeneidade na estrutura, na cultura e nos produtos. Nas fases iniciais, as instituições apresentam uma diversidade considerável tanto na abordagem quanto na forma. E, uma vez que o campo organizacional torna-se bem estabelecido, existe uma pressão inexorável para homogeneização.

As organizações não competem apenas por recursos e clientes, mas por poder político e legitimidade institucional, bem como aptidão econômica. O conceito de isomorfismo institucional é uma ferramenta útil para a compreensão da política e do ritual que permeiam a vida organizacional moderna.

DiMaggio e Powell (1983) identificaram três mecanismos por meio dos quais a mudança isomórfica institucional ocorre:

- isomorfismo coercitivo, decorrente de pressões formais e informais (sentidos como a força, a persuasão, o convite a se juntar) exercidas por outras organizações das quais as organizações têm dependência (influência política) e por expectativas culturais da sociedade (legitimidade);

- isomorfismo mimético, resultante de respostas padronizadas à incerteza; as organizações se modelam refletindo outras organizações, de forma não intencional, por meio da transferência ou rotatividade de funcionários e de firmas de consultoria;
- isomorfismo normativo decorre principalmente da profissionalização, a legitimação de uma base de conhecimento produzida por especialistas universitários e o crescimento e elaboração de uma rede, que atravessam as organizações e em torno das quais novos modelos se difundem com celeridade.

Em um campo organizacional, existem instituições centrais que servem como modelos, as quais terão suas políticas e estruturas copiadas (isomorfismo coercitivo, mimético e normativo) independentemente da existência de evidência do aumento da eficiência interna. Há um conjunto de hipóteses que sugerem a direção de mudanças isomórficas. Entre elas, destacam-se:

- quanto maior a dependência de uma organização em relação à outra, mais similar elas são e a dependente se tornará similar à outra organização em estrutura, clima e focos comportamentais;
- quanto mais incerto o relacionamento entre meios e fins, maior será a propensão da organização se modelar a organizações que ela entende serem bem sucedidas.

Pode-se ainda acrescentar as hipóteses do impacto da centralização, dependência de recursos, ambiguidade nos objetivos e tecnologias incertas sobre mudanças isomórficas (DIMAGGIO; POWELL, 1993).

As Universidades, por sua natureza complexa, desenvolvem uma lógica distinta das demais organizações. Embora suas pesquisas estejam voltadas à inovação, à tecnologia, à disseminação de conhecimento, suas práticas de gestão ainda estão muito atreladas ao atendimento de legislações e controles a elas impostas, na busca por uma aparente racionalidade e eficiência nas suas ações (ALPERTEDT; MARTIGNAGO; FIATES, 2006).

Essas dicotomias resultam em características peculiares da universidade vista como organização. A década de 1990 coincidiu com um período em que o governo federal intensificou o seu papel fiscalizador sobre o desempenho e a prática das universidades e passou também a regular mais a expansão do ensino superior. Assim, ganha robustez a proposição da teoria institucional de que a adoção de determinadas práticas podem estar mais voltadas para a busca da legitimação do que à possibilidade de eficiência técnica, podendo

ocorrer um desequilíbrio entre a adoção de procedimentos para garantir adequação ao ambiente institucional e a adoção de procedimentos para alcançar eficiência técnica (LOPES, 1999).

Guerreiro (2014), ao estudar a teoria convencional de contabilidade gerencial, inspirada no modelo econômico neoclássico, envolvido nas idéias da racionalidade do tomador de decisões na busca pela maximização de resultados, observou uma distância existente entre teoria e prática, uma vez que os sistemas de contabilidade gerencial “otimizadores” de resultados deveriam ser amplamente utilizados, mas não o são. E, nas palavras de Guerreiro (2014, p. 103),

A contabilidade gerencial orientada pela postura racional não propicia todas as respostas que as pessoas esperam, ou seja, a prática da contabilidade gerencial é influenciada por outras variáveis de caráter social no ambiente da organização. A teoria institucional, nesse contexto, apresenta-se como uma forma alternativa válida de analisar e explicar a prática da contabilidade gerencial. Dessa forma, a contabilidade gerencial é vista como uma instituição orientada, principalmente, para dar respostas, prioritariamente, às questões sociais dos grupos da organização e não, necessariamente, às questões racionais.

A contabilidade gerencial vista de acordo com a teoria institucional, tenta explicar que a não utilização das práticas acontece porque a institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram. Embora não se possa desconsiderar que os gestores tenham a preocupação com a maximização dos resultados, é pouco provável que eles tenham uma postura orientada somente pela dimensão racional do ser humano. Segundo Guerreiro (2014), a perspectiva institucional leva a se pôr ênfase nos elementos culturais e sociais no estudo das organizações e buscar identificar o conjunto de valores de um determinado contexto que seja formador das práticas organizacionais.

Para Guerreiro (2014), diversos fatores explicam essa não institucionalização de novos conceitos:

- fraca orientação normativa no sentido da implementação dos novos modelos;
- ausência de elementos facilitadores para o processo de repetição dos modelos, proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos;
- baixo grau de compreensão dos sistemas pelas pessoas;
- baixo grau de percepção pelas pessoas das consequências da implantação dos modelos, no plano pessoal;
- baixo grau de percepção pelas pessoas das consequências da implantação dos modelos, no âmbito do grupo;

- a não percepção pelas pessoas de que os novos modelos lhes conferem legitimidade, tanto no âmbito interno quanto externo;
- falta de sintonia dos sistemas com as crenças e valores aceitos e compartilhados pelos membros da organização;
- os novos modelos não representam como os indivíduos serão avaliados, não só institucionalmente, mas, também, subjetivamente pelos seus pares.

Pode-se dizer que as proposições contidas na Teoria Institucional produziram uma ruptura com uma tradição racionalista que continua sendo o sustentáculo para a maior parte dos estudos organizacionais (CARVALHO, 1999).

A teoria institucional se traduz neste trabalho como a forma de compreender que o ambiente das Universidades influencia na implementação das práticas de contabilidade. A gestão dessas instituições não é orientada por soluções pragmáticas, sendo influenciadas pelas pressões internas e externas. Nesse sentido, as práticas de gestão orientadas somente por uma postura racional não respondem as necessidades dos gestores, pois não incorporam as variáveis de caráter social do ambiente. A implantação de novas rotinas está condicionada à aceitação de sua comunidade interna, dessa forma, as práticas contábeis precisam se tornar rotinas institucionalizadas, para que não sejam vistas com instrumentos para dotar a Universidade de uma aparente racionalidade. Para isto é necessária a incorporação de instrumentos que permitam dar significado às suas atividades no dia a dia, e que possam ser utilizados como fonte de informação.

3 CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Existem muitos caminhos para se determinar o custo de um objeto. No entanto podem ser agrupados em três principais: estimação estatística, modelo de simulação e contabilidade de custos (MORGAN, 2004). A maior complexidade do ambiente traz maiores necessidades e exigências quanto ao seu gerenciamento, e a contabilidade de custos tem sido reconhecida como um destacado alimentador das informações que sustentam os processos decisórios da instituição, produzindo informações primárias para a tomada de decisão e o monitoramento das instituições.

Com isso, percebe-se claramente uma deficiência dos tradicionais modelos e informações contábeis, com um papel passivo referente aos eventos externos e preocupados em produzir informações relativas a eventos passados (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Em virtude disso, a contabilidade de custos assume o papel relevante ao coletar, processar e informar de que maneira os recursos foram aplicados no sistema produtivo de bens ou serviços de uma instituição. De acordo com Leone (1991), a contabilidade de custos apresenta três fases:

- coleta de dados;
- centro processador de informações, que acumula, organiza, analisa e interpreta os dados coletados;
- produção de informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia.

No serviço público, “o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo)” (ALONSO 1999, p. 4).

Segundo Kaplan e Cooper (2000, p. 7), há dois aspectos relacionados aos custos que precisam ser considerados: “primeiro, a avaliação precisa dos custos de cada atividade e, segundo, a possibilidade de redução dos custos por meio de aprimoramentos contínuos que permitem a transformação da função financeira de mera narrativa passiva do passado para agente preventivo do futuro”. Servem, assim, como fonte de informações gerenciais, visando à melhoria da alocação e à utilização dos recursos.

Para se dispor de um sistema de custos, são executados dois processos: o primeiro, a acumulação de custos, que classifica e reúne os custos em grupos de gastos dependendo de suas características (pessoal, investimentos, despesas correntes); o segundo processo é alocação de custos, que atribui custos para um ou mais objetos de custeio, de acordo com critérios definidos. A alocação de custos representa todo o trabalho da contabilidade de custos, desde o planejamento da coleta, a coleta propriamente dita dos dados, até a prestação da informação gerencial de custos. Os itens a serem custeados representam os objetos ou objetivos do custeio, que são os produtos das instituições. A alocação de custo é um termo geral que engloba duas etapas: apropriação direta dos custos acumulados a um objeto de custo e alocação dos custos acumulados a um objeto de custo (CARVALHO, 2002).

Existem quatro motivos considerados relevantes para adoção da alocação de custos no pensamento de Silva *et al.* (2007), que seriam:

- o custeio por absorção cria na instituição um sistema de taxação que indica a prioridade no consumo de recursos;
- a alocação de custos busca mensurar o esforço realizado pela administração pública para gerar o serviço;
- a alocação de custos contribui na contenção do uso de recursos que são compartilhados por mais de uma unidade administrativa;
- a alocação traz ao usuário informações úteis ao processo de tomada de decisão.

As críticas ao processo de alocação de custos seriam basicamente duas: decisões errôneas e a arbitrariedade da alocação. Para Silva *et al.* (2007), o problema da alocação de recursos decorre da existência de custos denominados comuns, custos que teriam relação com mais de um objeto de custo. Nesses casos, não haveria um critério de alocação plenamente defensável. Dessa forma, quanto maior forem os custos comuns, menos precisa será a informação de custo.

Os objetos de custo consistem geralmente em bens e serviços da instituição que se pretendem medir. Sobre isso, Rosa (2004, p. 96) ensina que “os objetos de custo consistem geralmente em bens e serviços da organização. No entanto algumas vezes certas atividades se constituem em objetos de custo, assim como clientes, fornecedores, contratos e projetos podem ser considerados objetos de custo”. Custo também pode ser definindo como “a medida monetária de sacrifício de recursos destinados à obtenção de outros bens e serviços” (SILVA *et al.*, 2007, p. 63). Dependendo do método de custeio aplicado, certas atividades se

constituem em objetos de custo, assim como clientes, fornecedores, contratos e projetos podem ser considerados objetos de custo.

O comportamento dos custos pode ser compreendido considerando suas categorias e características. Pode-se classificar custos por duas vertentes, segundo Martins (2003): uma pela apropriação ao objeto de custo e outra pelo comportamento em relação à variação do volume de produção.

Quanto a sua apropriação:

- custos diretos: são aqueles que apresentam fácil e direta identificação ao objeto de custo em causa;
- custos indiretos: são aqueles que não apresentam fácil identificação ao objeto de custo em causa.

Para Carvalho (2002), os custos apropriados diretamente a um objeto de custo são denominados custos diretos, e custo que são alocados por rateio a um objeto de custo são denominados custos indiretos.

Quanto à previsão de comportamento:

- custos variáveis: são os que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção ou outra medida de atividade (IUDÍCIBUS, 1995);
- custos fixos: mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações das atividades ou das vendas. Muitas vezes, embora fixos quanto à intensidade do esforço ou do serviço envolvido, sofrem variações por causa apenas da inflação ou do acréscimo de preços (IUDÍCIBUS, 1995).

Compreende-se que a contabilidade, como instrumento de gestão, é algo muito mais denso do que o simples custeio dos produtos ou serviços, mas incorre em analisar as causas que determinam a existência dos custos da instituição e que são anteriores ao processo de produção. Entretanto, para iniciar este trabalho, há de se conhecer os custos dos produtos e serviços, por meio de métodos de custeio que possam contribuir para gestão de custos.

3.1 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO

A preocupação em implementar um sistema de apuração de custos adequado é fundamental, pois este permite que se estabeleça uma relação de custo-benefício,

possibilitando a comparação com outras opções de aplicação dos recursos para se obter aquele bem ou serviço, o que permite uma visão das opções disponíveis.

Bornia (2002) define a diferenciação entre princípios e métodos de custeio. O princípio é o que norteia o tratamento das informações, ou seja, as necessidades de informações da instituição. E o método define como serão tratadas as informações necessárias, apresentando, assim, uma complementaridade entre eles, inter-relacionamento entre quais informações são necessárias e a forma de obter tais informações. Essa combinação também poderá ser baseada no ramo de atividades, que demandará informações de custos com características distintas para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Os princípios são classificados pelo autor em custeio por absorção integral, custeio por absorção ideal, custeio variável e custeio direto.

a) Custeio por absorção integral

Carvalho (2002) afirma ser esse princípio o mais utilizado. Ele considera todos os custos incorridos na produção para apurar o seu custo final. Consiste na apropriação de todos os custos aos bens ou serviços prestados. Faz-se a inclusão de todos os gastos relativos ao esforço de produção para a distribuição aos produtos.

O custeio por absorção aloca, a cada fase da produção, os custos aos produtos, cada produto recebe sua parcela de custos até o momento em que todos os custos de produção sejam absorvidos (produtos vendidos ou estocados). Separar os custos e as despesas é de vital importância nesse método de custeio, pois as despesas são lançadas diretamente ao resultado, enquanto que, em se tratando dos custos, somente os custos referentes aos produtos vendidos podem ter o mesmo tratamento, isto é, ser lançados no resultado do período (CORONETTI; BEUREN; DE SOUSA, 2012).

Esse princípio divide a empresa em departamentos de serviço. Essa departamentalização tem a finalidade de aumentar a eficiência de controle de custos, visto que os custos passam a ser apurados primeiramente em níveis departamentais, dando à contabilidade possibilidade de apresentar relatórios que apontam o desempenho de diversos departamentos, antes de atribuir o custo ao bem ou serviço (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Barbosa *et al.* (*apud* ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012) citam algumas vantagens da utilização do custeio por absorção, como: o método segue os princípios contábeis, sendo formalmente aceito; agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os

indiretos; pode ser menos custoso de implementar. Da mesma forma, os autores citam como desvantagens: os custos são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade; o custo fixo depende do volume de produção, podendo o custo de um produto variar em função da alteração de volume de outro produto; os custos fixos não devem ser alocados aos bens e serviços.

Segundo Carvalho (2002), há três passos fundamentais na aplicação do método de custeio por absorção: a correta separação entre custos e despesas, a apropriação dos custos diretos aos produtos e a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos.

b) Custeio por absorção ideal

O custeio por absorção ideal caracteriza-se, segundo Bornia (2002), pela alocação de todos os custos (fixos e variáveis) aos produtos ou serviços. Sua característica principal é a separação dos custos fixos entre custos e desperdícios, ocorrendo à mensuração dos desperdícios verificados no processo produtivo. Dessa forma, a ineficiência não é repassada aos produtos. No setor de serviços, como é o caso das Universidades, a quantificação do que é consumido de forma não eficiente é difícil. Porém a preocupação com esse quesito é importante para a identificação das atividades que agregam, ou não, valor aos serviços. Pode-se, primeiramente, haver a preocupação com a detecção da capacidade ociosa da Instituição.

Esse princípio de custeio determina o custo unitário do produto a partir da alocação do valor dos insumos utilizados de forma eficiente aos produtos, e os recursos que foram utilizados de maneira ineficiente são considerados desperdícios do período (BORNIA, 2002).

c) Custeio variável

Nesse princípio, alocam-se aos produtos somente os custos que variam proporcionalmente ao volume de produção, para fins de avaliar os inventários. Para determinar o custo dos produtos vendidos apropria-se, além dos custos variáveis referentes às unidades vendidas, as despesas variáveis que incorreram para realizar a venda (CORONETTI; BEUREN; DE SOUSA, 2012)

Os produtos são avaliados de forma mais objetiva, impedindo as arbitrariedades na alocação dos custos fixos. Somente os custos diretos ou indiretos variáveis e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos e as despesas fixos são levados integral e diretamente ao resultado do período. Esse sistema fundamenta-se na separação dos

gastos em variáveis e fixos (CARVALHO, 2002). Os produtos acabam por ser subavaliados, pois apenas lhes são imputados custos variáveis.

d) Custeio direto

Nesse sistema de custeio, somente os custos que forem consequência da produção farão parte do cálculo do custo unitário do produto. A técnica do custeio direto segue o princípio de não ratear e não distribuir, aos custos dos produtos, as parcelas de custos fixos. Todos os custos diretos variáveis são imputados aos custos dos produtos ou serviços mediante sistemas de apuração e medição, e os custos fixos serão diretamente lançados ao resultado do período em que ocorreram. (BORNIA, 2002).

Os custos fixos não entram nesse cálculo, pois são levados ao resultado como despesas fixas e não como custo de produção. O custeio direto ou variável não é aceito pelo fisco, pelos auditores independentes nem por contadores. Ele fere os princípios contábeis, pois apropria os custos fixos de produção como despesas dentro do período independentemente de sua venda ou não, pois o princípio da competência prevê que se devem apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos na sua obtenção (BORNIA, 2002).

Do ponto de vista da gestão, a instituição pode fazer a apropriação pelo custeio direto e, ao encerrar o exercício, fazem-se os ajustes necessários no resultado para o levantamento do Balanço e da Demonstração de Resultados do Exercício.

No Quadro 1, é apresentada a síntese dos princípios de Custeio.

Quadro 1 – Síntese dos princípios de custeio

PRINCÍPIO DE CUSTEIO	Custeio por Absorção Integral	Custeio por Absorção Ideal	Custeio Variável e Direto
FORMA DE APROPRIAÇÃO	Custos Diretos e Custos Indiretos (todos os custos)	Custos Diretos Custos Indiretos Não são alocados os insumos desperdiçados.	Custos variáveis
FORMA DE DISTRIBUIÇÃO	Custos indiretos rateados proporcionalmente ao custo direto ou com base em volumes produzidos.	Custos indiretos rateados proporcionalmente ao custo direto ou com base em volumes produzidos.	Custos Indiretos são considerados como gastos do período.

Fonte: adaptado de Bornia (2002).

Neste trabalho, serão abordados alguns métodos de custeio, como: o Método dos Centros de Custos ou RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), o Método das Unidades de Esforço de Produção – UEP, Custeio Meta, Custeio Kaizen e o Custeio Baseado em Atividades ou ABC (*Activity-based Costing*).

a) Método de custeio pleno (RKW)

Esse método foi desenvolvido na Alemanha no início do século XX, pelo instituto alemão de pesquisa *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*. No Brasil, esse método é mais conhecido pela sigla RKW e tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos. Os custos são alocados aos centros por intermédio de bases de distribuição e, em seguida, repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

A principal informação do método, segundo Carvalho (2002), seria o denominado custo pleno, um número agregado médio obtido para as unidades do objeto de custeio em questão.

Esse método pode ser utilizado para fins de tomada de decisões, cuja importância está fundamentada no controle e no planejamento do total dos custos e despesas da instituição em um determinado período. O controle dos gastos totais de fabricação, vendas e administração facilita minimizar os gastos totais da instituição em um determinado período (CORONETTI; BEUREN; DE SOUSA, 2012).

A homogeneidade de cada centro influencia diretamente na qualidade da alocação dos custos aos bens ou serviços. Um centro é considerado homogêneo quando o trabalho realizado independe do produto, quando todos os bens ou serviços que passam pelo centro sofrem o mesmo tipo de trabalho (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

O método considera todos os custos incorridos em uma instituição sem exceções, o que leva o método a possibilitar informações completas e conservadoras. Busca-se proporcionar informações mais fidedignas sobre a composição do custo do produto e possibilitar atribuição de responsabilidade aos diversos centros de custos (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

b) Método de custeio-meta

É um método de planejamento de custo que enfoca produtos com processos discretos de fabricação e ciclos de vida dos produtos razoavelmente curtos (CARVALHO, 2002).

A base mais comumente usada para a determinação do custo-meta é o custeio por absorção. Inicialmente, identificam-se, separadamente, quais são os custos diretos e os custos indiretos de transformação. O custo-meta não é baseado na contabilidade de custos, pois é um custo estimado que considera as condições do mercado. Para estabelecê-lo, é necessário um rigoroso programa de análise de engenharia de valor, para obter o custo e a qualidade desejada (CARVALHO, 2002).

A abordagem do *target costing* é voltada para o planejamento do produto e/ou serviço e acompanhamento dos custos. Entende-se como um método de gerenciamento de custos voltado para atender as necessidades e as ânsias do mercado consumidor, uma abordagem que busca garantir o resultado desejado para um projeto, buscando a integração de todas as áreas da instituição (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010).

Os principais objetivos da metodologia são gerenciar os custos dos produtos e/ou serviços ainda na fase de planejamento e desenvolvimento, assim como acompanhá-los durante todo o seu ciclo. O processo de implantação do *Target Costing* requer o estudo de mercado a fim de conhecer o que os consumidores requerem do produto e, também, conhecer as estratégias dos concorrentes para, dessa forma, obter o preço ideal do produto (ROCHA, 2010).

O custeio meta, para Garcia (2003), utiliza-se de outras ferramentas para fazer sua implantação, ou melhor, seu cálculo. Quando se tem o custo meta e o produto a ser produzido, é aconselhável a utilização de outro método (como, por exemplo, o ABC) para o cálculo do custo.

Para esse método, é necessário que se utilize um custeio a fim de fixar o custo meta tendo como o conceito a seguinte fórmula:

$$\text{CUSTO META} = \text{Preço que o mercado deseja pagar} - \text{Lucro desejado pela empresa}$$

c) Método de custeio *Kaizen*

Consiste no método aplicado na redução de custos durante o estágio de fabricação, no ciclo de vida de um produto. O *kaizen* está voltado para as áreas em que existe a mais alta oportunidade de redução de custos, e seu objetivo é informar e motivar a redução do custo do

processo, descobrindo novas formas de aumentar a eficiência do processo de produção usado na fabricação dos produtos (CARVALHO, 2002).

Considera-se o custeio *kaizen* um complemento do custeio meta. Aquele é aplicado antes do início do processo produtivo e este é aplicado após os mesmos entrarem em fase de produção (ROCHA; WIENHAGE; SCARPIN, 2010).

d) Método de custeio baseado em atividades

Este método procura aprimorar o custeamento dos produtos, por meio de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, que passaram a ter grande representatividade na estrutura das instituições, em cima das atividades geradoras desses custos, para acumulação diferenciada ao custo dos diversos produtos (CARVALHO, 2002).

Uma das grandes vantagens do ABC é que ele permite o custeio dos processos, e não somente dos produtos. Permite ainda a gestão dos recursos, haja vista a possibilidade de identificação das atividades que agregam valor ao produto/serviços e as que não agregam e são, por consequência, dispensáveis, proporcionando um corte nos custos de forma racional e com o mínimo de perda de qualidade, pois quantifica e qualifica a distorção ou desperdício (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Esse método será amplamente discutido mais adiante neste trabalho.

e) Unidade de Esforço de Produção – UEP

Este método de custeio preocupa-se basicamente com os custos de conversão, que representam o esforço agregado da instituição na obtenção do produto. São todos os custos de produção, exceto as matérias-primas (CORONETTI; BEUREN; DE SOUSA, 2012).

A maneira como o método UEP é aplicado trabalha sob a ótica do custeio integral, alocando todos os custos à produção do período, visando a simplificar o processo de controle de gestão e, com isso, as análises de desempenho de uma empresa são realizadas a partir de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Desse modo, a unidade de esforço de produção, por meio de uma única medida, procura mensurar o custo de produção de diferentes produtos dentro de uma instituição. No entanto, para chegar ao seu montante, precisa estar acoplado a outro sistema, uma vez que não contempla todos os custos de produção, apenas os de conversão (CORONETTI; BEUREN; DE SOUSA, 2012).

Esse método em instituições multiprodutoras apresenta uma dificuldade, pois a produção de um período não pode ser simplesmente somada. Nesse caso, há um composto de produtos existentes que não pode ser comparado com a combinação obtida em outros períodos. Para isso, faz-se necessária a utilização de procedimentos mais complexos, como o método dos centros de custo ou o abc (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Como se pode observar há grande distinção entre os métodos e o tratamento dado aos custos indiretos, aos custos fixos e às despesas. Observa-se, assim, que um dos pontos fundamentais a ser considerado na estruturação de um sistema de custos é o tratamento dado aos custos indiretos, que irá indicar o método de custeio a ser utilizado. O rateio desses custos indiretos deve ser feito utilizando critérios, que devem ser adotados para se buscar reduzir o grau de subjetividade (CARVALHO, 2002).

4 CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Uma grande pressão para um maior *accountability* levou as organizações públicas, de modo geral e em nível mundial, a adotarem um conjunto de reformas administrativas que se tornou conhecido como *New Public Management* (NPM). Esse movimento envolve pressões que objetivam o corte nos custos e a melhoria nos serviços oferecidos (MORGAN, 2004).

O significado do conceito de *accountability* compreende responsabilidade, controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas (PINHO, 2009). Pode-se, portanto, entender *accountability* como a obrigação de prestar contas dos resultados alcançados mensurados pela contabilidade.

No Brasil, ainda em 1964, na edição da Lei n. 4.320, que instituiu as normas para controle dos orçamentos da União, já se estabelecia que os serviços públicos manteriam contabilidade para determinação dos custos. Da mesma forma o Decreto-Lei n. 200/1967, que dispõe sobre a Reforma Administrativa e estabelece que a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 1967).

A partir dos anos 1980, com a intensificação da crise fiscal, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas, assim, a palavra de ordem passou a ser cortar gastos. A política de corte de gastos atravessou aquela década e essa percepção passou a integrar o discurso do Banco Mundial e do próprio Fundo Monetário Internacional (FMI), que passaram a enfatizar a qualidade do gasto público, e não simplesmente o corte do gasto público. Como as informações sobre os gastos do governo, em geral, são organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da administração pública. Assim, a redução de gastos com melhoria de desempenho tornou-se uma alternativa impraticável, ainda que necessária (ALONSO, 1999).

Há necessidade de um Sistema de Contabilidade Federal que registre os atos e os fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, evidenciando os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal, o que foi apontado na Lei n. 10.180/2001. Porém, somente em 2000, com a edição da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a preocupação com o controle nas contas públicas ficou em evidência, permitindo

maior fiscalização e transparência. Estabeleceu-se, então, que as organizações públicas devem sempre se pautar por critérios de economicidade, eficiência, eficácia e também houve demonstração de preocupação com a qualidade do gasto público quando, em seu artigo 50, § 3, preconiza que “a administração pública manterá sistemas de custos que permita avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (BRASIL, 2000).

Nos últimos anos, com a LRF, tem se verificado um crescimento da necessidade de informações sobre as atividades desempenhadas pelo Estado. As informações referentes aos custos “podem servir como base para o estabelecimento de padrões, orçamentos e formas de previsão para os gastos das instituições, e também para acompanhar se o realizado está de acordo com valores preestabelecidos” (MAGALHÃES *et al.*, 2010, p. 639).

A diferença conceitual entre despesa e custo tem particular interesse no contexto atual. Leone (1991) define despesa “o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica” (LEONE, 1991, p. 50). Na visão de Perez Júnior, Oliveira e Costa (1999, p. 14), despesas

[...] são os gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios da empresa. Todas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas à realização de receitas. As empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços.

Mais especificamente na gestão pública, temos o entendimento de gasto como “o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo” (ALONSO, 1999, p. 4).

Quando a administração pública compra material de consumo (recurso), são feitos dois lançamentos contábeis de mesmo valor nas contas: 1) despesa com material de consumo (despesa); e 2) estoque de material de consumo (ativo). A despesa só é contabilizada como custo no momento em que alguma unidade faz a requisição do material de consumo junto ao almoxarifado. A contabilização da despesa como custo requer que esta seja apropriada a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade). Dessa forma, podemos entender que as despesas nos mostram como o governo financia as atividades que executa, enquanto que os custos nos mostram como o governo financia seus resultados (ALONSO, 1999).

Para Magalhães *et al.* (2010), as principais finalidades do Sistema de Informação de Custos para o Governo Federal são:

- maior eficiência do processo alocativo – permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados;
- maior eficiência operacional – permite identificar as ineficiências operacionais e oportunidades de redução de gastos, avaliação de resultado e desempenho, bem como *benchmarking* e identificação de atividades de baixo valor agregado;
- fixação de preços públicos e taxas – para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo ou se conheça o resultado financeiro obtido.

Segundo os autores, outras finalidades podem ainda ser destacadas, tais como subsidiar o processo de planejamento e orçamentação; apoiar as decisões sobre possíveis terceirizações; possibilitar a melhoria das informações internas gerenciais para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados.

Assim, o estudo do custo pode ser utilizado para o autoconhecimento da instituição, buscando a promoção e a permanente melhoria da qualidade das atividades desenvolvidas.

4.1 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Apresenta-se a legislação federal que dispõe sobre a necessidade da apuração de custos pelas instituições federais.

Normas Brasileiras de Contabilidade – instituem normas que devem ser adotadas por todos os profissionais da contabilidade no Brasil, em especial a NBC T 16.11, que se refere ao Sistema de Informação de Custos no Setor Público.

Lei n. 4320/1964 – institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em seu artigo 99, dispõe que “os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum”.

Decreto-Lei n. 200/1967 – dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Em seu Art. 79, dispõe que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”.

Lei n.10.180/2001 – organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. No artigo 15, estabelece que “o Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal”.

Lei Complementar n. 101/200 – estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Apresenta, no artigo 50, § 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Observa-se, com a apresentação desse rol de dispositivos legais, que cada vez mais as instituições federais, sejam elas de instituições de ensino ou não, pela sua dinâmica pública, estão sendo levadas a buscar a eficiência na aplicação de seus recursos financeiros e a permanente avaliação das suas atividades.

4.2 MÉTODO ABC

A escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil, na medida em que há defensores para quase todos os métodos. O método do custeio por atividades no setor público “preocupa-se, fundamentalmente, com a capacidade não utilizada e com as atividades que não agregam valor, buscando reduzir os desperdícios e eliminar as atividades desnecessárias” (MACHADO, 2002, p. 153). A atividade é conceituada no setor público como “um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo” (art. 2º, Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999).

A análise dos custos tem por finalidade mostrar os caminhos a serem percorridos na gestão das instituições, pois, nas três últimas décadas, os custos passaram a ser fator ainda mais decisivo no fortalecimento das instituições. Nesse período, a metodologia de custeio

tradicional mostrou suas limitações. Havia distorções nos resultados por produto/serviço em consequência da distribuição baseada em volume de produção, mão de obra direta, horas máquina, utilizados pelo método tradicional de distribuição de custo. Nesse sentido, a busca de novas metodologias de custeio, na segunda metade dos anos 80, trouxe o se que chamou de Custeio Baseado em Atividade (ALONSO, 1999).

O método ABC é estruturado em duas etapas distintas: primeira etapa – os recursos consumidos são alocados às atividades; segunda etapa – os custos das atividades são alocados aos objetos de custos. O método baseia-se, portanto, no princípio de que são as atividades desenvolvidas nas instituições que ocasionam os custos, ao consumir os recursos, e de que são os objetos de custos que consomem as atividades. As bases utilizadas para alocação dos recursos às atividades e destas para os objetos de custos são os direcionadores de custos (*cost drivers*).

Esses direcionadores baseiam-se nas transações desenvolvidas e procuram retratar o que provoca os custos no processo de elaboração dos produtos (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999).

Nakagawa (1993, p. 38), ao descrever esse método, cita que

O sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos por meio de um maior número de bases.

Nesse sentido, o ABC vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, por meio do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

A técnica de cálculo de custos ABC prevê o controle das atividades que causavam os maiores custos, por meio de *cost drivers* (direcionadores ou indutores de custos), que apuram os custos das diversas atividades, sendo esses custos alocados aos produtos direcionadores (LEONE, 2009).

Para Nakagawa (2001), *cost drivers* seria um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Pelas atividades, eles são utilizados para caracterizar duas situações: mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos (*cost drivers* de recursos); e mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a obtenção do produto ou serviço (*cost drive* de atividade).

Os direcionadores de custo agregam os gastos e as despesas às atividades executadas. Há dois tipos de direcionadores: os de primeiro estágio, também chamados de direcionadores de recursos; e os de segundo estágio, chamados direcionadores de atividades. No primeiro estágio de alocação, os recursos consumidos são apropriados às atividades por meio dos direcionadores de recursos. Esses direcionadores têm como objetivo identificar a maneira como as atividades consomem os recursos e possibilitar a mensuração destes utilizados na realização de cada atividade (ROSA, 2004). Por exemplo: para gasto com pessoal, o direcionador de recursos pode ser horas/trabalhadas; para energia, os quilowatts consumidos; em relação ao material de consumo, material requisitado pela unidade; nas instalações, a área ocupada.

Os custos dos recursos consumidos são extraídos da contabilidade da Instituição. Não há grandes dificuldades na alocação dos recursos no primeiro estágio. Todavia o conhecimento da estrutura da instituição é fator relevante para a definição do melhor direcionador em cada caso.

A escolha de direcionadores adequados à locação no segundo estágio exige maior cuidado. Trata-se, normalmente, de elementos que cumprem também importante papel na melhoria dos processos. A utilização de direcionadores de atividades não-financeiros possibilita aos gestores da organização definir um conjunto de indicadores que possam estabelecer medidas de desempenho de cada atividade desenvolvida na elaboração de um objeto. O segundo estágio requer profundo conhecimento das atividades desenvolvidas na instituição (ROSA, 2004). Como exemplos de atividades e de direcionadores que poderão ser utilizados nesse estágio de alocação, tem-se: pagar fornecedores – número de faturas pagas; adquirir materiais – número de pedidos; entregar materiais – número de requisições.

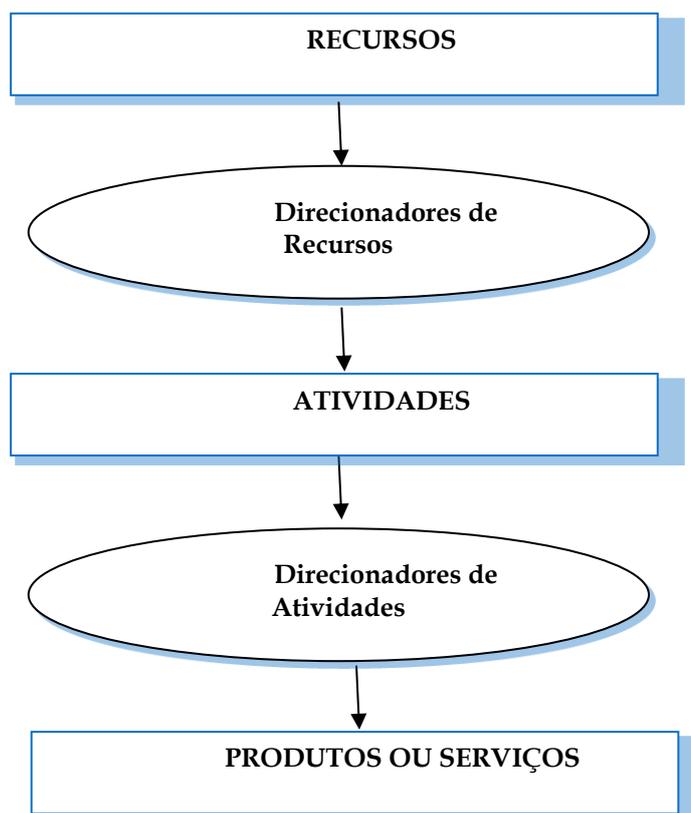
Visualiza-se, assim, que o ABC possibilita a análise dos custos sob duas visões: visão vertical ou de custeio – para apropriação dos custos aos objetos de custos por meio das atividades realizadas; e a visão horizontal ou de processos – para captação dos custos dos processos por meio das atividades realizadas, também conhecida por *Activity-based Management* – ABM.

Três fatores seriam importantes na escolha de um *cost driver*:

- facilidade de coletar e processar as informações relativa aos *cost drivers*;
- grau de correlação com o consumo de recursos, em termos estatísticos, deve se aproximar de um;

- efeitos comportamentais, por que são utilizados na avaliação do desempenho das atividades.

Figura 1 - Método de custeio ABC



Fonte: Slomski (2009, p. 383).

A figura anterior demonstra que os serviços ou produtos consomem atividades, e as atividades consomem recursos. Assume-se, assim, como pressuposto, que os recursos de uma instituição são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que fabrica. Os produtos são vistos como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los.

O custeio baseado em atividades é, segundo Slomski (2009), o mais adequado para as entidades públicas de administração direta, pois “já é um hábito nestas instituições a definição de atividades, já que o orçamento é estruturado em programas, projetos e atividades” (SLOMSKI, 2009, p. 382). Alonso (1999, p. 11) corrobora o pensamento de Slomski afirmando que os métodos de custeio tradicionais mostraram-se inadequados às características do serviço público, destacando que

No custeio tradicional o custo é determinado pelos centros de custos e critérios de rateio, a administração pública poderia ter problemas com a escolha inadequada desses dois elementos, comprometendo os esforços de avaliação institucional que venham a ser empreendidos. De fato, as frequentes mudanças de estrutura dos órgãos e entidades governamentais determinam uma redefinição dos centros de custos, instabilizando a apuração dos mesmos pelo método do custeio por absorção. Por outro lado, o peso dos custos fixos e indiretos é elevado no setor público, tornando ainda mais problemática a escolha dos critérios de rateio.

Alonso (1999, p. 18) afirma que

As atividades são o *link* entre os insumos e os produtos. Para quantificar a relação entre uma atividade e um insumo, usa-se um gerador de custos (*cost driver*) de recursos. As taxas de consumo de recursos, associadas a cada *cost driver*, podem ser tecnicamente determinadas (medições) ou estimadas com base em padrões referenciais (de *benchmarking*) ou em hipóteses. Para quantificar a relação entre uma atividade e um produto, ou outro objeto de custeio (cliente, unidade, projeto, canal de distribuição etc.), usa-se um gerador de custos (*cost driver*) de atividade.

Para Slomski (2009), no método de Custeio ABC, faz-se a identificação dos recursos consumidos da seguinte forma:

- alocação direta, todos os recursos identificáveis ao produto ou serviço,
- rastreamento, os custos de difícil identificação deverão ser rastreados;
- rateio, sempre que não houver a possibilidade de se realizar as alternativas anteriores.

O rastreamento realizado no método ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, em uma primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos; e, em uma segunda etapa, como os produtos consomem as atividades. Dessa forma, a informação gerada pelo rastreamento é ainda apenas um meio para se chegar a um fim, que é o reconhecimento das atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da instituição (NAKAGAWA, 2001).

A informação gerada pelo rastreamento é apenas um meio para se chegar à identificação das ações significativas e necessárias da instituição. A importância do rastreamento que o ABC faz das atividades que consomem a maior parte dos recursos supostamente são as mais importantes. Para cada atividade, é avaliada a taxa de consumo de recursos, podendo se simular o impacto sobre a estrutura da organização decorrente da eliminação, modificação ou criação de uma atividade. Quase todas as despesas são apropriadas como custos a alguma atividade, reduzindo-se a quantidade de despesas não

identificadas com alguma atividade. Os resíduos serão objeto de rateio pelos critérios tradicionais, ou contabilizados como despesas (que não são custos) (ALONSO, 1999).

O rateio de custo é a forma tradicionalmente utilizada para se fazer a alocação dos custos indiretos aos produtos. Esse método é criticado devido ao mau uso representado pelas arbitrariedades e inconsistências de critérios e procedimentos de quem faz o rateio, porém este é absolutamente necessário em alguns casos. A diferença básica entre o rateio e o rastreamento é que o primeiro baseia-se em critérios de volume de produção, e o segundo, em direcionadores de recursos (direcionadores de primeiro estágio), que indicam uma relação entre o consumo e a ocorrência mais verdadeira entre o consumo de recursos e a ocorrência das atividades (PETER, 2007).

A atividade no método ABC é definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos ou serviços, ou seja, seria o processamento de uma transação. A atividade descreve basicamente como a instituição utiliza seu tempo e recursos para cumprir seus objetivos e metas (NAKAGAWA, 2001).

O mesmo autor comenta que, devido aos produtos do setor público típico serem, em regra geral serviços não homogêneos, de natureza complexa e sem similar no mercado, o modelo de sistema ABC enquadra-se em virtude de:

- possuir uma arquitetura flexível, compatível a organizações complexas;
- ser uma ferramenta poderosa em programas de reestruturação e de melhoria de gestão, pois não apenas apura os custos já incorridos, como também pode simular os impactos sobre custos decorrentes de ações de melhoria de processos ou de reengenharia dos mesmos.

Um aspecto importante do método ABC é a segregação dos gastos por atividades. Observa-se que existem vários níveis de atividades, de acordo com o objeto de custo que demanda a execução da atividade. Essa segregação é importante, pois identifica e auxilia no gerenciamento dos direcionadores de atividades no custeio dos objetos de custos. Essa classificação diferencia o método ABC dos métodos tradicionais (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999).

Para Nakagawa (2001), para se implantar o ABC, todos os custos deveriam ser diretamente identificáveis com as atividades e/ou objetos de custeio, porém os custos vão se tornando cada vez mais indiretos. Alguns recursos serão diretamente identificáveis com as

atividades, outros precisaram ter sua identificação pesquisada. Para isso, o autor recomenda a análise das atividades, com a elaboração de uma matriz de atividades e registro dos custos. A classificação dos custos e das despesas em fixos e variáveis pode ser feita sempre que necessário para melhor rastreá-los, no contexto de uma hierarquização de atividades, que se faz para analisar as diversas rotas de consumo de recursos.

Para realizar a análise das atividades desenvolvidas pela instituição, é necessário conhecer sua estrutura organizacional. No capítulo seguinte, será abordada a forma peculiar de organização das Universidades.

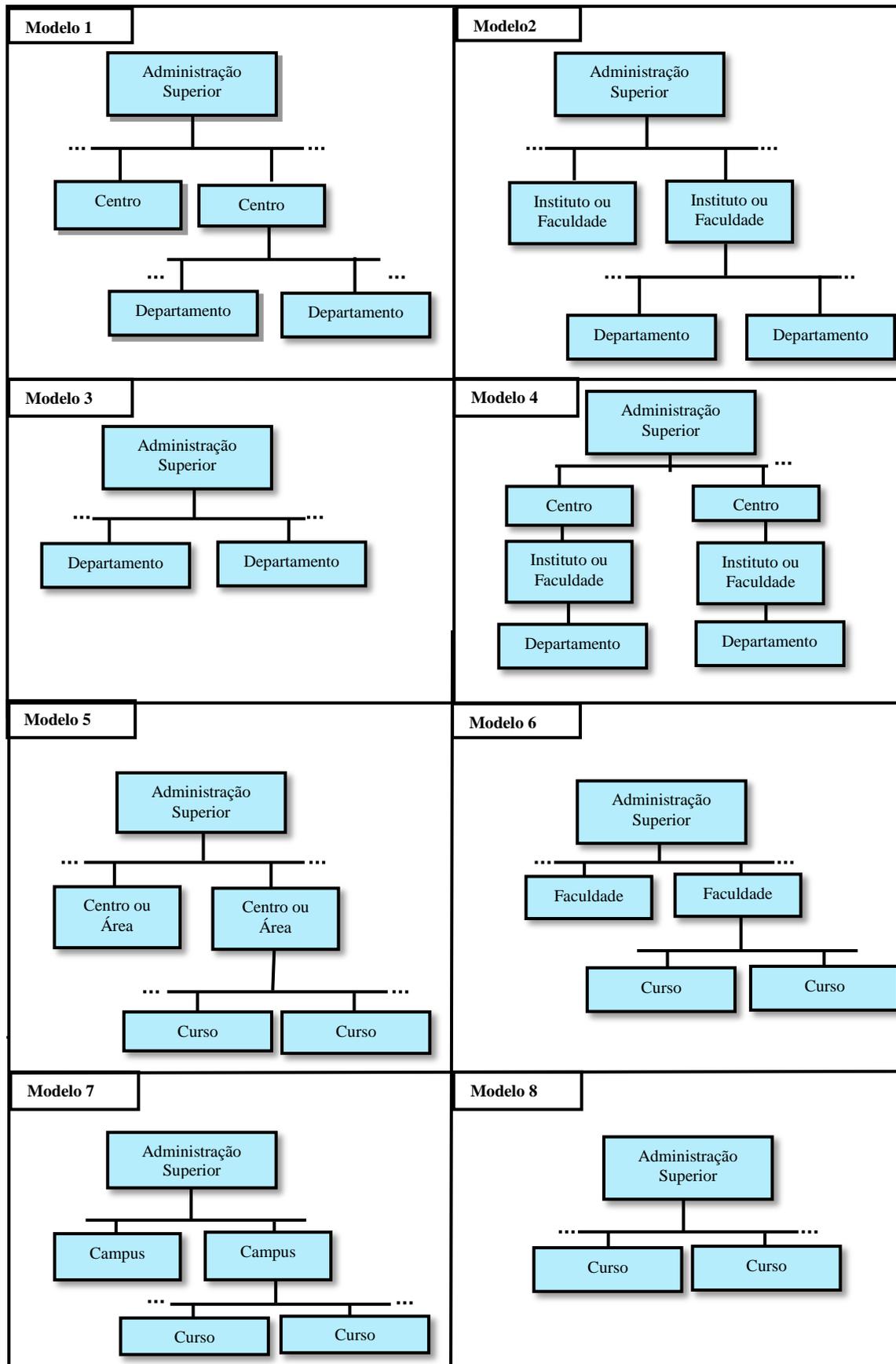
5 INSTITUIÇÕES UNIVERSITÁRIAS E SUA FORMA DE ORGANIZAÇÃO

Instituições universitárias constituem um tipo específico de organização. A literatura mostra que esse tipo de organização tende a adotar um modelo decisório que privilegia a negociação e uma estrutura administrativa suficientemente flexível para possibilitar a mobilidade de pessoas entre programas e projetos de trabalho. Em virtude das diversidades de produtos e das incertezas sobre as tecnologias disponíveis para realizá-los, requerem um modelo de gestão bem distinto daqueles desenvolvidos e implementados em empresas de bens de consumo. Essa característica organizacional, entretanto, requer uma estrutura administrativa muito mais sofisticada do que a burocrática (PRATES, 2008).

As universidades, como organizações complexas, de personalidade jurídica própria e responsabilidade pública, têm características comuns a outras burocracias; possuem cargos hierarquizados com conduta regulamentada, autoridade do tipo burocrática nos setores administrativos. Entretanto esse modelo não é suficiente para explicar o modo como as políticas são formuladas nas universidades em que há ocorrência do poder não formal, baseado no conhecimento especializado (LOPES; BERNARDES, 2005).

Lopes e Bernardes (2005) apresentam oito modelos de estruturação administrativa das universidades brasileiras quanto às atividades fins, baseados na liberdade das universidades para organizarem seus cursos e programas. São eles: 1) associação de departamentos a alguns centros; 2) junção de departamentos em um número maior de institutos; 3) vinculação direta de departamentos à gestão superior; e 4) superposição de centros aos institutos. A menor unidade administrativa nesses modelos são os departamentos que, estruturados em colegiados departamentais, demandam e articulam um conjunto de disciplinas comuns; 5) agregação de cursos em poucos centros ou áreas; 6) junção de cursos em número maior de faculdades; 7) vinculação de cursos diretamente à administração de determinado campus; e 8) ligações de cursos diretamente à administração superior.

Figura 2 - Modelos de estruturação administrativa das universidades



Fonte: Lopes e Bernardes (2005, p. 8-10).

A maioria das universidades brasileiras, principalmente as públicas, é organizada conforme os modelos 1, 2, 3 e 4, demonstrando o forte conservadorismo das instituições públicas. Nas universidades privadas, há uma forte adoção dos modelos calcados em cursos e não em departamentos. O problema de estruturação administrativa das IES reside na busca de um modelo que atenda às suas especificidades, originadas no pluralismo político e ideológico, o qual produz divergências, inclusive, na compreensão de universidade (LOPES; BERNARDES, 2005).

As universidades federais brasileiras também apresentam variações na sua estrutura, com relação aos órgãos de assessoria complementares e ao número de unidades acadêmicas, bem como à nomenclatura dada aos mesmos. Todas possuem uma reitoria, vice-reitoria, e conselhos superiores, que tratam da regulamentação e das decisões institucionais e de fiscalização, sendo: Conselhos de Ensino, Pesquisa, Extensão e Conselhos Universitários. As assessorias compreendem as Procuradorias, as unidades de Auditoria, Assuntos Internacionais, Comunicação (PETER, 2007).

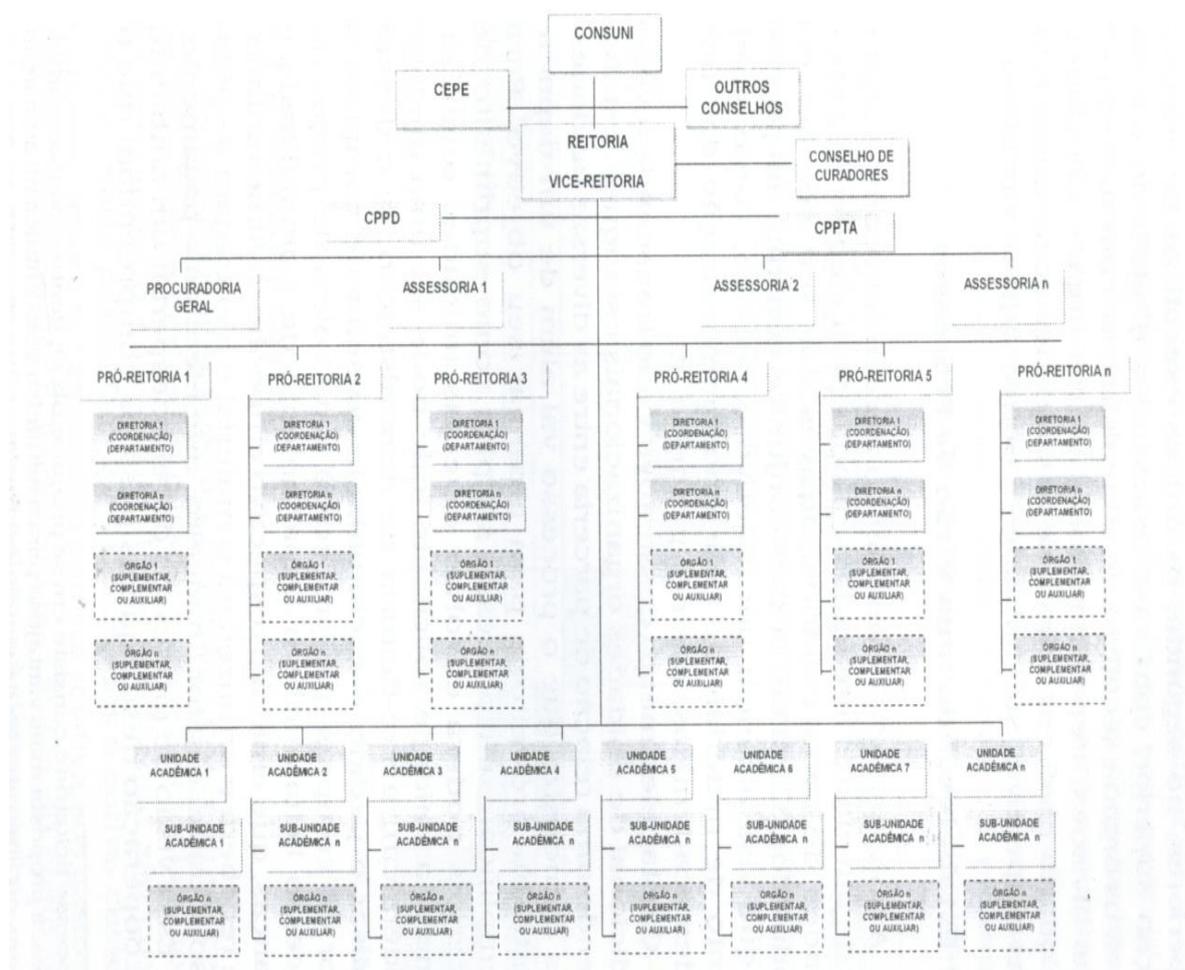
As Pró-reitorias constituem as principais unidades de apoio, pois tratam do planejamento, da administração de pessoal, do patrimônio e do orçamentário financeiro; da operacionalização dos procedimentos de acesso, matrículas e diplomação (PETER, 2007).

Os órgãos complementares compreendem unidades que executam atividades de apoio. Esses órgãos geralmente estão vinculados às pró-reitorias ou diretamente à reitoria, seriam eles: biblioteca, fazendas, hospitais, colégios de aplicação (PETER, 2007).

As Unidades acadêmicas executam as atividades-fim da instituição. Constituem núcleos agregados por área, em que se situam as coordenações de cursos de graduação e pós-graduação, núcleos de pesquisa e programas de extensão (PETER, 2007).

A Figura a seguir procura ilustrar a estrutura genérica das Universidades Federais, em termos de departamentalização.

Figura 3 – Estruturação das Universidades Federais



Fonte: Peter (2007, p. 137).

No primeiro nível, estão os órgãos deliberativos superiores (Conselhos); no segundo, os órgãos executivos de administração superior (Reitoria e Vice-reitoria), com suas assessorias diretas; no terceiro nível, os órgãos executivos de administração (Pró-reitorias), com seus respectivos departamentos. No quarto nível, encontram-se as unidades acadêmicas.

Entende-se que ou a estrutura segue a estratégia, ou a estratégia é influenciada pela estrutura e admite que onde não há uma estratégia global institucionalizada, há predomínio da estrutura organizacional nos processos decisórios. Ao fazer o exame das relações existentes entre as dimensões poder e estrutura organizacional, percebe-se que as decisões de nível estratégico das universidades no Brasil são fortemente influenciadas pela estrutura de poder e interesses do Estado. Essa influência é percebida, principalmente, por meio do controle orçamentário e pelo alto grau de formalização das decisões superiores por meio de leis, decretos e portarias (LOPES; BERNARDES, 2005).

Sander (2012) aponta os mecanismos que conduzem as práticas de gestão educacional: eficiência (critério econômico), eficácia (critério pedagógico), efetividade (critério político) e relevância (critério antropológico). Para esse autor, eficiência e eficácia são critérios de natureza instrumental e, por isso, devem ser subordinados aos critérios efetividade e relevância. A predominância desses critérios faz com que nas Universidades tenham uma menor aplicabilidade das teorias que se baseiam na escolha racional e nos fundamentos econômicos da ação.

As instituições federais de ensino superior apresentam três grandes pilares de atuação. Na visão de Simões (2011), a pesquisa compreende a área em que são produzidos os conhecimentos; o ensino corresponde à formação profissional, em que o conhecimento necessário para exercício da profissão é repassado aos futuros profissionais; e a extensão seria a área que estenderia às atividades dessas instituições à sociedade, seja disseminando conhecimento ou prestando serviço à comunidade. Essa conotação de pilar das instituições deve-se ao notório aspecto de indissociabilidade dessas três áreas, garantida, inclusive, no artigo 207 da Constituição Federal Brasileira.

Em virtude da atuação nessas três áreas, o universo de atividades realizadas apresenta uma relevante diversidade de produtos. Essa multiplicidade torna complexo o estudo dessas instituições. Somado a isso, tem-se a característica de instituições públicas.

A prestação de serviço realizada pelas instituições de ensino confere a elas algumas peculiaridades: os serviços são menos uniformes e padronizados, intangíveis, os serviços não podem ser estocados, há dificuldades em se destacar problemas em serviços (Simões, Gasto público como indicador de desempenho para as IFES, 2011). A impossibilidade de estoque desse produto tem destaque quando se considera o gasto despendido por essas instituições, e a capacidade alocativa de alunos não completada significa maior custo por aluno. Com as dificuldades de financiamento enfrentadas pelas IFES, o conhecimento do custo torna-se fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos e a maximização da capacidade produtiva.

5.1 UNIVERSIDADE E DETERMINAÇÃO DE SEUS CUSTOS

Sendo a educação um serviço ofertado à sociedade, existe a necessidade de considerar a questão do custo para a obtenção desse bem. No Brasil, alguns trabalhos produzidos por

pesquisadores das universidades públicas têm tratado do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas (PETER *et al.*, 2003).

As universidades públicas, como órgão da administração pública, distinguem-se das demais instituições de ensino quanto aos registros contábeis por adotarem a contabilidade governamental. Essa possui alguns propósitos inerentes às instituições que devem ter maior preocupação com a *accountability*, de modo a mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público. No entanto, em decorrência da utilização do regime de caixa para preparar o orçamento e do regime de competência usado para a contabilidade de custos, faz-se necessário um ajuste de informações ao se cruzar orçamento com custos. Para se fazer uma apuração de custos, tendo como base os registros contábeis, faz-se necessário adaptar informações na base do regime de caixa para o regime de competência (MORGAN, 2004).

Belloni (2000, p. 10) afirma que

A universidade pública brasileira experimentou, nas últimas décadas, um período de expansão quantitativa e transformações qualitativas, bem representadas por um aumento significativo do número de matrículas e pelos esforços na qualificação do corpo docente e na criação de programas de pós-graduação.

Considerando a afirmação do autor e entendendo que as atividades das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são mantidas com recursos financeiros provenientes da arrecadação de tributos pagos pela população, visualiza-se que a distribuição desses recursos provoca tensão em virtude do caráter finito dos recursos públicos. Isso abre debate sobre a eficiência na aplicação dos recursos e a necessidade de indicadores mais apurados para medir a relação custo-benefício dos recursos aplicados nas IFES.

Brown e Gamber (2002) decompõem os fatores que determinam os custos das IES em internos e externos. Os fatores internos são o custo do ensino, o serviço ao estudante, a manutenção e o suporte acadêmico. Um dos determinantes apontados para o custo do ensino seria a questão da produtividade do corpo docente, e 80% a 90% do custo das Unidades Acadêmicas são atribuídos a salários, sendo a maior parte do custo de ensino referente ao pessoal em dedicação exclusiva. Infere-se, portanto, que o sistema de apuração de custos a ser proposto para uma IFE deverá voltar-se ao tratamento dos custos fixos, por representarem a parcela mais significativa dos custos.

Para Gaetani e Schwartzman (1991), um modelo adequado deveria distinguir aquela parcela de custos efetivamente despendida no ensino de graduação e pós-graduação. Da

mesma forma, Reinelt (2005) sugere que a preocupação seja relativa aos custos fixos da instituição e afirma que uma forma de reduzir os custos fixos é garantir a ocupação máxima da capacidade da instituição, e não reduzir os números na folha de pagamento. Assim, se uma universidade federal tem capacidade para atender determinado número de estudantes, quanto mais próximo desta capacidade for o número de matrículas, menores serão os custos unitários.

Em relação às unidades de suporte, a missão da universidade é que define como os custos associados a unidades de suporte devem ser priorizados. Tal custo, entretanto, varia entre as universidades em virtude de missão, número de alunos, número de Unidades Acadêmicas e outros.

Na apuração do custo, pressupõe-se a definição de um objeto de custo. No caso das instituições de ensino superior, os custos de ensino, pesquisa e extensão podem ser considerados tipos de objeto de custo. Embora o produto final da instituição seja o conhecimento, este intangível, não mensurável, não poderia ser tratado como produto para a proposição de um sistema de custo das atividades.

É fundamental que se estabeleça um sistema de custos adequado às particularidades das universidades federais, para que este possa ser utilizado com fonte de informações gerenciais e de apoio à tomada de decisão (SILVA *et al.*, 2007). Como as instituições possuem múltiplas funções, o custo total da universidade, claramente, é mais elevado do que o custo do ensino. As comparações entre as instituições só serão possíveis quando houver a distinção do custo do ensino do custo total. Quanto maior o número de atividades que a instituição desenvolve (ensino, pesquisa, prestação de serviços, extensão), maior o custo total, mesmo que o custo do ensino permaneça estável (PEÑALOZA, 1999).

De acordo com Winston (*apud* Silva *et al.*, 2004), a determinação de custos em uma instituição de ensino é complexa, pois essas instituições apresentam dificuldades na alocação de custos. Isso ocorre porque muitas unidades das universidades possuem custos comuns, são unidades com multiprodutos, a partir de insumos comuns. Para Morgan (2004), os conceitos relacionados a uma organização com multiprodutos também podem ser aplicados às instituições de educação superior. Pesquisas mostram mensurações feitas de cada produto individualmente, assim como em conjunto.

A mensuração dos custos em Universidades Públicas torna-se relevante em virtude da necessidade de prestação de contas à sociedade e para servir como instrumento de apoio à gestão. Nesse sentido, torna-se necessário um preparo da instituição para a viabilização desse processo, sendo imprescindível um ajuste nas informações sobre orçamento. Deve-se

considerar a multiplicidade de funções exercida pela instituição, fazer a distinção de seus diversos produtos e, por fim, a preocupação na apuração dos custos deve considerar o tratamento dado aos custos fixos, por estes serem a parcela mais significativa dos custos.

6 METODOLOGIAS DE APURAÇÃO DE CUSTOS EM IFES

Entre as metodologias de apuração de custos para IFES brasileiras, tomou-se por base o trabalho apresentado por Reinelt (2005), que mapeou dez metodologias de apuração de custos em universidades federais, apontou suas limitações bem como apresentou um novo modelo. Também foram incluídas duas metodologias mais recentes para apuração do custo das IFES.

A seguir, são citados os autores pesquisados nas metodologias.

Quadro 2 – Metodologias consultadas

1. Elisa Wolyneć
2. Francisco Gaetani e Jacques Schwartzman
3. Nelson Antonio P. Camacho
4. Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação – SESu/MEC
5. Verônica Peñaloza
6. Tribunal de Contas da União – TCU
7. Nelson Cardoso do Amaral
8. Maria da Glória Arrais Peter, Eliseu Martins, Maria Naiula Monteiro Pessoa e Fábio Arrais Peter
9. Beatriz de Fátima Morgan
10. Clio Reinelt
11. Soares *et al.*
12. Silveira e Walkin

Fonte: Elaboração Própria

6.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE WOLYNEC (1990)

A pesquisadora, em seu estudo, buscou o uso de indicadores de desempenho para a avaliação institucional, para correlacionar a qualidade com custos. Com a finalidade de calcular o custo, a pesquisadora, a partir de um estudo de caso Universidade de São Paulo (USP), buscou comparar o custo do aluno formado (graduação, mestrado e de doutorado) entre unidades que formam o mesmo tipo de profissional. Para o cálculo, os alunos de graduação foram convertidos em alunos equivalentes de tempo integral (FTE), para cálculo

dos FTE de mestrado e doutorado, utilizou-se o número médio de dissertações de mestrado e teses de doutorado produzidos nos anos. Para o cálculo de custos, foram adotados os seguintes critérios:

- o orçamento executado em cada mês pelas Unidades e Órgãos;
- as despesas referentes ao pagamento dos inativos foram excluídas, bem como os investimentos referentes à aquisição de equipamentos e construção de novos edifícios;
- o orçamento executado pelos Órgãos Centrais, Atividades Integradas, Hospitais, Museus e Institutos Especializados foi distribuído pelas Unidades de Ensino e Pesquisa, proporcionalmente a seus respectivos orçamentos. Woly nec (1990) afirma que, ao adotar esse critério, comete-se um erro de aproximadamente 10%, uma vez que o custo dos Hospitais deveria ser distribuído pelas Unidades que o utilizam para treinamento de seus alunos: Medicina, Enfermagem, Odontologia, Farmácia e Saúde Pública. Porém esse rateio é complicado porque os Hospitais prestam serviços à população e dão atendimento a docentes e funcionários.

Para obtenção do custo do aluno formado na graduação, calculou-se o custo FTE para cada Unidade de Ensino e Pesquisas, multiplicou-se esse custo pela taxa de formados/vaga e pelo número médio de anos para obtenção do diploma.

A pesquisadora supôs que 40% do orçamento das unidades seria gasto com pesquisa desvinculada da pós-graduação e, assim, dividiu esse montante pelo número de trabalhos publicados pelas respectivas Unidades, obtendo o custo por trabalho publicado.

Nesse sentido, Woly nec (1990, p. 6) afirma que

Não tem muito sentido medir o custo de um trabalho publicado, entretanto, o objetivo é o de verificar se as hipóteses adotadas fazem sentido. Se alocação percentual da fração do orçamento dedicada à pesquisa for incorreta teremos Unidades onde o custo aluno é maior que nas congêneres, porém o custo por trabalho publicado fica menor. Isso indicaria que aquela Unidade particular tem uma fração maior do seu orçamento dedicado à atividade de pesquisa e portanto o custo aluno está superestimado.

O fator preponderante nos custos é a razão alunos equivalentes de tempo integral por docente e, também, por funcionário, uma vez que o custo de pessoal apontado na pesquisa perfaz o total de 70% do orçamento da Universidade (excetuando os gastos com o pagamento dos inativos). Outro fator apontado na pesquisa com muito peso sobre o custo do aluno

formado foi a taxa de formados por vaga. A pesquisadora comparou o custo aluno para as diferentes unidades da USP e verificou essas influências.

A composição do numerador para o cálculo de custo, na proposta de Wolyneec (1990), ocorre da seguinte maneira: a partir do orçamento executado pelas Unidades e Órgãos da Instituição, eram incluídos Órgãos Centrais, Atividades Integradas, Hospitais Universitários, Museus Universitários e Institutos Especializados. Eram excluídas: despesas com o pessoal inativo e despesas extraorçamentárias.

6.2 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA GAETANI E SCHWARTZMAN (1991)

Gaetani e Schwartzman, no ano de 1991, apresentaram a proposta de uso de indicadores para comparação de medidas de produtividade entre as IFES e outras instituições de ensino superior. Essa metodologia foi aplicada em um total de 11 Instituições do total de 50 universidades autárquicas e fundacionais, escolas isoladas e centros de educação, subordinadas ao Ministério da Educação.

Foram construídos dois grupos de universidades, e entre os indicadores testados nos grupos estavam: aluno/docente; aluno/funcionário e custo por aluno.

Nesse estudo, os autores defendem que os custos devem ser calculados a partir dos recursos do Tesouro repassados pelo MEC e pelos recursos próprios, pois a maior parte desses recursos é utilizada para gastos de custeio e de capital para suprir as deficiências do orçamento do Tesouro.

Gaetani e Schwartzman (1991, p. 11) dizem que

A solução estaria na construção de um orçamento de ensino que incluiria todas as despesas correntes, depois de excluídas aquelas destinadas à pesquisa e aos serviços públicos, aos restaurantes, moradias universitárias e hospitais. Para tanto, seria necessária a existência em cada IFES de um adequado sistema de apropriação de custo que distinguísse aquela parcela de custo efetivamente despendida no ensino de graduação e pós-graduação.

Para os autores, o gasto efetivo com o ensino é obtido após algumas exclusões serem efetivadas:

- gastos com pensionistas e inativos – “tratam-se de despesas referentes a compromissos previdenciários que não possuem tradução em termos de produtos e serviços no presente” (GAETANI; SCHWARTZMAN, 1991, p. 8);

- investimentos em área física – por não se tratar de dispêndios de custeios;
- Hospitais Universitários – “o alto custo destas unidades e sua utilização para o atendimento do público em geral (e não somente como unidade de ensino) podem provocar graves distorções” (GAETANI; SCHWARTZMAN, 1991, p. 8).

Como denominador da razão do cálculo, coloca o número de alunos, mas esclarece que este apresenta os seus problemas, pois grupos diferenciados de alunos possuem custos distintos, defendendo, assim, o uso dos conceitos de docente e aluno equivalente.

Para os autores, é necessária a construção de um “orçamento de ensino” pela apropriação cuidadosa dos custos de professores, funcionários e outros efetivamente alocados em cada atividade, da mesma forma também seria possível construir um “orçamento de pesquisa”, de “extensão”.

6.3 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA CAMACHO (1993)

O estudo desenvolvido por Camacho (1993) objetivava demonstrar a despesa com a formação dos estudantes de graduação e pós-graduação. A pesquisa foi um estudo de caso da Universidade Estadual de Campinas.

Os recursos repassados pelo Tesouro do Estado são distribuídos entre as unidades de ensino, pesquisa e outras atividades. Nessa metodologia, propõe-se que sejam desconsiderados os recursos destinados aos Hospitais e a outros Centros Médicos e a depreciação do ativo imobilizado.

O autor considera a parcela de custo referente ao pessoal inativo por se tratar de uma despesa que onera o orçamento da Unidade.

Tem-se a hora/ano como base de rateio. As horas/aula no ano são calculadas separadamente, em três etapas:

- horas/aula despendidas para os cursos de graduação;
- horas/aula despendidas para os cursos de pós-graduação;
- horas/aula dedicadas à pesquisa e outras atividades.

As horas/ano dedicadas à pesquisa e outras atividades foram obtidas por diferença, ou seja, do total das horas/ano docente subtraiu-se o somatório das horas despendidas na graduação e pós-graduação.

O custo do aluno foi obtido por meio custo da matrícula em cada Unidade de Ensino. O procedimento para o cálculo do custo por matrícula por Unidade foi o mesmo tanto para a graduação quanto para a pós-graduação. A partir dos Recursos repassados pelo Tesouro Estadual, eram excluídos: depreciação, investimentos em área física, custo do Hospital Universitário. Incluíam-se: parcela de custo destinada aos inativos, custo da matrícula = recursos investido no ensino (graduação ou pós-graduação) / número de matrículas (graduação ou pós-graduação).

6.4 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE PEÑALOZA (1999)

A pesquisa objetivava ao estudar os custos da Universidade de São Paulo, sendo, dessa forma, escolhida e apontada pela pesquisadora a função translogarítmica. Para a autora, esse método é mais apropriado para o propósito, pois permite testar a sensibilidade da função a diferentes medidas de produto, saber se os insumos se comportam como bens complementários ou substitutos, se existem economias de escala e se um aumento nos insumos reflete em um aumento proporcional nos custos. Permite ainda testar as vantagens e desvantagens em se produzir de forma conjunta ensino de graduação e pesquisa, ensino de graduação e de pós-graduação e/ou ensino de pós-graduação e pesquisa, assim como atividades de extensão.

Comumente, confunde-se custo do ensino com o custo da instituição, e como as universidades possuem múltiplas funções, o custo total é, obviamente, mais elevado do que o custo do ensino. Sem essa diferenciação, as comparações entre instituições se tornam distorcidas, pois quanto maior o número de atividades que a universidade desenvolve (ensino, pesquisa, prestação de serviços, extensão), maior o custo total, mesmo que o custo do ensino não seja muito elevado.

Para sua metodologia, a autora utiliza centro de custos e os define como “um conjunto de setores que desempenham funções que caracterizam um serviço determinado e realizam despesas associadas a esse serviço específico” (PEÑALOZA, 1999, p. 6). Para a identificação desses centros, deve ser analisada a estrutura administrativa da Instituição. Seriam divididos em três categorias: os centros de custos finais seriam aqueles que desempenham atividades diretamente relacionadas com o objetivo final; os centros de custos intermediários seriam aqueles que realizam atividades complementares ou intermediárias e representam gastos que

não podem ser diretamente atribuídos ao produto final; e, finalmente, os centros de custos de atividades gerais seriam aqueles que desempenham atividades específicas do setor educação. Estes centros auxiliam por meio de serviços que não se traduzem diretamente em produto final, porém seus custos devem ser distribuídos aos departamentos produtivos para fins de custeio de produto.

A grande dificuldade ao trabalhar com a metodologia de centro de custos deriva do fato de a contabilidade da universidade não aplicar as normas de um orçamento-programa e suas despesas correntes não serem classificadas segundo a finalidade: ensino, pesquisa, extensão. Isso impossibilita sua identificação com um determinado centro de custos e obriga a se proceder a um levantamento específico para tal fim.

A pesquisadora observa que grande parte do custo direto das unidades de ensino e pesquisa são as despesas com pessoal, correspondente a 80 ou 90%, e afirma não existir estatísticas que permitem conhecer como os docentes distribuem seu tempo entre as diferentes atividades. Dessa forma, calcula-se o tempo destinado ao ensino de graduação considerando o número de horas/aula ministradas por semana, mais um tempo gasto em correção de provas e também na preparação das aulas. Para o ensino de pós-graduação, adota critérios similares aos da graduação. Quanto ao tempo destinado à pesquisa, calcula a diferença entre o total de horas/ano de trabalho docente (segundo cada regime), menos as horas/ano despendidas em ensino de graduação e de pós-graduação, descontando o período de férias. Nessa fórmula de cálculo, quanto menos horas o professor dedica às aulas, menor o custo do ensino, o que, evidentemente, envia os resultados finais apresentados.

No estudo de custos, a base de dados passou a ser constituída por informações correspondentes a 31 unidades de ensino, durante um período seis anos (1989-1994), excluindo-se algumas por terem sido criadas há menos de cinco anos, o que impossibilitaria a construção da série de tempo.

A Universidade desempenha um grande e variado número de atividades de cultura, extensão e serviços comunitários, dessa forma, é muito difícil definir o que é entendido por produto da Universidade. De forma comum, entende-se por produtos da atividade de ensino alunos de graduação e de pós-graduação, e como resultado da atividade de pesquisa o número de publicações científicas. As atividades de extensão, pelas suas próprias características, apresentam para a instituição séria dificuldade de mensuração do produto e dificilmente são incluídas como produtos. Assim, no estudo, as atividades de extensão foram excluídas da análise.

A autora afirma persistirem dificuldades na definição do produto do ensino, não havendo um consenso quanto à unidade de medida que deve ser usada: aluno matriculado, aluno formado, ou algum outro indicador de produção. Dessa forma, a autora utilizou as duas medidas, testando a sensibilidade da função de custos a definições alternativas do produto. Na pesquisa, utilizou-se o total de publicações como indicador de produtividade científica, sem diferenciar entre publicações nacionais ou estrangeiras, desconsiderando critérios definidos que classificassem as publicações.

Sua metodologia considera os recursos repassados pelo Tesouro. Nas despesas de custeio, são incluídos: salários médios dos docentes e dos funcionários (sejam estes ativos, inativos e/ou aposentados); e despesas correntes de consumo de administração, material de consumo, serviços de utilidade pública, água, luz, esgoto, telefone, eletricidade, gastos de limpeza etc.

Os custos administrativos, correspondentes ao funcionamento das unidades de ensino, não são considerados custos de produção. Essas despesas não faziam parte do interesse do estudo. E, embora correspondam a aproximadamente 14% das despesas orçamentárias da USP, foram desconsiderados para se evitar distorções no cálculo final do custo total. Sobre o patrimônio da Universidade, propõe-se imputar um valor monetário ao metro quadrado para medir esses custos, que iriam depender dos metros quadrados construídos em cada unidade.

6.5 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE PETER *ET AL.* (2003)

Para verificar a viabilidade de utilização do modelo proposto, o autor realizou um estudo na Universidade Federal do Ceará. Optou-se, no estudo em questão, por trabalhar com a proposta de um modelo de gestão e apuração de custo fundamentado no *Activity-based Costing* (ABC), como passo a ser dado na futura construção do Gerenciamento Baseado em Atividades (PETER *et al.*, 2003).

O modelo pressupõe alguns passos que vão de seu desenho até a implantação. Portanto, o projeto ABC para Universidades Federais brasileiras compreende os seguintes passos:

- definição do escopo – essa etapa consiste na definição das partes que executam atividades de apoio direto ou indireto às atividades fim, e as Unidades Acadêmicas em que se desenvolvem as atividades fins da instituição;

- definição de objetivos e resultados esperados – consiste em prover informações físicas e monetárias sobre o custo das macro atividades, sob a ótica do custeio de atividades. Espera-se decompor as unidades organizacionais da instituição em suas diversas macro atividades mais relevantes, obtendo-se, assim, o conhecimento do custo das atividades secundárias em relação às atividades primárias;
- definição do objeto de custeio – tem como objeto de custeio as macro atividades relevantes desenvolvidas nas diversas unidades organizacionais contempladas em seu escopo;
- identificação, análise e classificação das atividades relevantes desenvolvidas em cada uma dessas unidades – essa etapa consiste na coleta de informações para identificação e análise das atividades, a fim de selecionar as atividades relevantes realizadas em cada uma delas. O critério para determinar a relevância depende do nível de detalhamento que se pretende obter. Posteriormente, serão classificadas as atividades secundárias e atividades primárias, de acordo com sua relação com o ensino, pesquisa e extensão, com isso, constrói-se o Dicionário de Atividades.

Ao se realizar o ordenamento de atividades prioritárias na alocação de recursos, há uma possibilidade de reestruturação da estrutura de custos, buscando direcioná-los para atender às atividades que apóiam os objetivos finalísticos da instituição, conforme exposto a seguir.

- Identificação e seleção dos fatores de consumo de recursos pelas atividades, ou direcionadores de custos – consiste em identificar e selecionar o direcionador de custo para cada atividade, que deverá representar a melhor relação entre a ocorrência do custo e a produção daquela atividade. Para a escolha dos direcionadores, Peter *et al.* (2003, p. 8) asseveram que

O direcionador deverá ser a medida da atividade. Sua análise envolve exame e quantificação, bem como a explicação de seus efeitos sobre a atividade. Deverão ser selecionados com base no grau de correlação com o consumo de recursos, observando-se também a possibilidade de coleta e processamento.

- Cálculo do custo das atividades – consiste em atribuir custos às atividades identificadas e classificadas. Primeiramente, deverá ser realizada a alocação direta, identificando os custos diretos de cada atividade. Em seguida, rastrear os custos indiretos buscando a melhor relação entre sua ocorrência e o volume de trabalho da

atividade. Não sendo encontrada uma relação que vincule os recursos com a ocorrência da atividade, esses custos deverão ser alocados à instituição como um todo, sendo, assim, necessário serem levantados os custos das unidades organizacionais.

Os custos das unidades organizacionais deverão ser identificados por meio do apontamento dos elementos de custo de cada unidade, subdivididos nos seguintes grupos: pessoal, encargos sociais, material de consumo, serviços de terceiros e depreciação. Observe-se que são apenas os custos necessários ao seu respectivo funcionamento. A partir desses valores, procura-se relacionar esses custos às atividades por meio dos direcionadores de primeiro estágio (PETER *et al.*, 2003). Do gasto com pessoal, deverá ser excluída a parcela correspondente a inativos e pensionistas, mas deverá ser constituído um fundo de pensão para futuras aposentadorias e pensões, a ser alocado como custo de pessoal da atividade.

- Cálculo dos volumes referentes aos fatores de consumo de recursos ou direcionadores de custos – nessa etapa, devem ainda ser identificadas as quantidades de ocorrência do direcionador por período.
- Cálculo dos índices de consumo de recursos pelas atividades, ou taxa – dividindo-se o custo alocado à atividade pelo volume de ocorrência do direcionador no período, obtém-se a taxa média de custo unitário do direcionador da atividade considerada.

6.6 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA SESU/MEC (BRASIL, 2004)

A Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação (SESu/MEC) desenvolveu um programa voltado para a avaliação gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), com o objetivo de coletar dados referentes ao desempenho gerencial das instituições e transformá-los em indicadores que apoiem a tomada de decisão. O Sistema de Informação Gerencial (SIG) compõe-se de seis subsistemas: Sistema de Apuração de Custos (SAC), Sistema de Atividade Docente (SAD), Sistema de Acompanhamento Acadêmico (SAA), Sistema de Administração de Pessoal e Recursos Humanos (SARHU), Sistema de Administração Patrimonial (SAP) e Sistema de Administração de Material (SAM). Cada um desses subsistemas possui seu próprio escopo, compartilhando a mesma base dados, com uma estrutura relacional (PETER *et al.*, 2003).

O sistema de apuração de custos coleta dados relativos aos processos produtivos e aos produtos da Universidade, realizando cálculos de análise de custo, com o método de múltiplos

rateios. Objetiva-se gerar indicadores de custo, conhecer os resultados das atividades executadas, em função do montante de investimentos feitos, avaliar e comparar os resultados obtidos (PETER *et al.*, 2007).

A fundamentação teórica do SAC se divide em quatro aspectos: terminologia, classificação dos custos, abordagem sob os diferentes sistemas de custeio e critério de rateio. Na terminologia, o sistema faz distinção entre os termos despesa e custo e dá o conceito de perda; despesa seria definida como a aplicação de recursos para a aquisição de bens ou serviços; custo seria o efetivo consumo ou aplicação dos bens ou serviços na produção de novos bens ou serviços; por fim, perda se conceitua como o consumo intencional ou acidental de bens ou serviços sem reflexos no sistema produtivo (MEC/SESu, 1994).

Outro ponto na fundamentação seria a classificação dos custos quanto: ao elemento, a sua relação com o nível da atividade, à incidência e ao objeto.

Quadro 3 – Classificação de custos do SAC

	Descrição	Exemplos
Elemento	O custo no período é classificado por espécie para facilitar a apropriação e, a análise e evolução do custo.	Material de Expediente Vencimentos e Encargos Reagentes de laboratório, Gêneros alimentícios.
Nível de Atividade	Apresenta a Classificação em Custo Fixo, Variável e Misto. Custo Fixo: Quando em dado período o seu montante não sofre alteração. Custo Variável: Quando os custos em determinado período aumentam na proporção em que aumenta o volume de atividades. Custo misto: Quando os custo contém uma parcela fixa e outra variável.	Custo Fixo: Vencimentos, Vantagens e Contratos de Manutenção. Custo Variável: Combustível, Gêneros Alimentícios, e, reagentes para laboratório. Custo Misto: Tarifas de telefonia e água.
Incidência	Definidos como diretos e indiretos. Custos Diretos: Custo aplicado diretamente ao produto. Custos Indiretos: incidem indiretamente nos produtos e apresentam dificuldades de controle individualizado.	Custo Direto: Material aplicado em pesquisa. Custo Indireto: Energia Elétrica,
Objeto	Divide os custos em operacionais e não-operacionais.	Operacionais: destinados a manutenção das atividades fins Não operacionais: destinados a outras atividades.

Fonte: adaptado de Peter *et al.* (2007).

No que se refere ao sistema de custeio, o sistema pleno é o aconselhado como o mais adequado às instituições de ensino superior por apropriar ao produto a totalidade dos custos de um período incorridos em todas as funções de gestão, quer esses custos sejam diretos ou indiretos. Os custos diretos devem ser apropriados aos produtos, pois constituem seus custos específicos, enquanto os custos indiretos incidem na estrutura da instituição, constituindo custos do processo (PETER *et al.*, 2007).

No que se refere ao rateio, no dos custos indiretos são trabalhados conceitos em relação a centros de custos, método de rateio e unidades de mensuração. Os centros de custo são as unidades destinadas a agrupar parcelas dos elementos de custo que incorram no centro da atividade em determinado período, podendo ser classificados de acordo com a finalidade das atividades que representam, o que permite a hierarquização dentro do sistema. A hierarquização pode facilitar o rateio dos custos indiretos (PETER *et al.*, 2007).

Definidos e hierarquizados os centros de custo, devem ser estabelecidos os critérios de rateio para a transferência dos custos contidos nesses centros, de forma que os custos indiretos sejam concentrados nos diversos produtos oferecidos pela instituição (PETER *et al.*, 2007).

6.7 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA TCU (BRASIL, 2002)

O Tribunal de Contas da União, por meio da Decisão Plenária n. 408/2002, determina a inclusão de indicadores de desempenho no relatório de gestão das Instituições Federais de Ensino Superior. A inclusão desses indicadores nos relatórios de gestão tem por finalidade construir uma série histórica para acompanhar a evolução das IFES, de modo a realizar comparações entre as instituições. Os indicadores apresentados pelo TCU utilizam tanto índices financeiros quanto acadêmicos (BRASIL, 2002).

Os indicadores recomendados são: Custo Corrente/Aluno; Conceito CAPES; Índice de Qualificação do Corpo Docente; Taxa de Sucesso na Graduação; Relação Aluno/Professor; Aluno/Funcionário; Funcionário/Professor; Grau de Participação Estudantil; Grau de Envolvimento com Pós-Graduação.

O custo corrente por aluno é obtido pela fórmula (1), a seguir:

$$\text{Custo Corrente /Aluno Equivalente} = \text{Custo Corrente} / (A_{GE} + A_{PGTI} + A_{RTI})$$

AGE = Número de Alunos Equivalentes da Graduação

AGE = Soma de todos os cursos $\{ (NDI \times PC) (1 + [\text{Fator de Retenção}]) + (NI - NDI)/4 \times DPC \}$ Peso do grupo em que insere o curso

Onde:

NDI = Número de diplomados, no ano letivo referente ao exercício, em cada curso

DPC = Duração padrão do curso

NI = Número de alunos que ingressaram, no ano letivo relativo ao exercício, em cada curso

Fator de Retenção calculado de acordo com metodologia da SESu:

AGTI = Soma todos os cursos $(NDI \times DPC)(1 + [\text{Fator de Retenção}]) + ((NI - NDI)/4) \times DPC$

Para o cálculo de alunos de tempo integral, alunos de mestrado, doutorado e residência devem ser computados com peso dois:

ARTI = $2 \times AR$

Para Cálculo do Curso Corrente são incluídas:

Despesas correntes da Universidade

E excluídos:

65% das despesas correntes do(s) hospital(is) universitário(s) e maternidade

Aposentadorias e Reformas

Pensões

Sentenças Judiciais

Despesas com pessoal cedido – docente

Despesas com pessoal cedido – técnico-administrativo

Despesa com afastamento País/Exterior – docente

Despesa com afastamento País/Exterior – técnico-administrativo

De acordo com a Lei n. 4.320/2006 e a Portaria n. 163/2001, despesas correntes são a que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

O número de servidores e docentes cedidos ou afastados deve ser o número apurado no dia 31/12 de cada exercício.

O custo corrente constante no numerador da fórmula é obtido subtraindo do total de despesas correntes da Universidade, o valor referente a Aposentadorias e Reformas, Pensões,

Sentenças Judiciais, Despesa com pessoal cedido (docente e técnico-administrativo), Despesa com afastamento País/Exterior (docente e técnico-administrativo) e 65% das despesas correntes totais do Hospital Universitário (BRASIL, 2002).

6.8 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE AMARAL (2004)

Amaral (2004) estudou a evolução no custo do aluno no período de 1995 a 2001 e destacou a complexidade de uma instituição de ensino superior, ao buscar separar recursos que se dirigem ao ensino daqueles que se destinam à pesquisa, à extensão e aos Hospitais Universitários.

O autor afirma que os custos só são comparáveis com a introdução de adaptações que produzam compatibilidade das atividades realizadas pelas Instituições e de seus gastos, e que a aplicação de modelos muito simplificados que simplesmente dividem os gastos pelo número de alunos também não é aconselhada. Ao fazer isso, o autor critica modelos de apuração como o indicado pelo TCU (2002) que, a partir do número de alunos da instituição, busca calcular o custo do Ensino.

Sua metodologia considera que existe uma relação direta entre o percentual das despesas que se destinam ao ensino e o número de mestres e doutores da instituição, em virtude do maior dispêndio da Universidade ser referente à folha de pagamento, e considera que existe uma relação ao número de alunos de mestrado e doutorado em relação ao total de seus alunos de nível superior e os gastos com pesquisa e extensão. As instituições com maiores conceitos CAPES nos programas de pós-graduação gastam mais com pesquisa e extensão (AMARAL, 2004).

O autor propõe que 35% desses recursos sejam dirigidos ao ensino e 65% à pesquisa, extensão e atendimento à saúde da população. A modelagem proposta pelo autor estabeleceu fatores de ponderação de custo para construir um quadro de equivalência e transformar alunos de qualquer nível em alunos equivalentes aos de graduação, utilizando o conceito aluno-equivalente (AMARAL, 2004).

6.9 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE MORGAN (2004)

Para calcular o custo do ensino, a pesquisadora partiu de um estudo de caso da Universidade de Brasília (UNB). Para isso, inicialmente, procedeu-se ao exame das informações constantes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), na sua versão gerencial.

Para apurar o custo por aluno em cada Instituto/Faculdade, buscou-se conhecer os objetivos das unidades, a fim de verificar se possuem vinculação com as atividades de ensino. Com base nisso, dividiu-se a estrutura organizacional em seis grupos:

- Unidades Administrativas;
- Unidades que possuem alguma divisão de vínculo com o ensino;
- Unidades de suporte as Unidades Administrativas e Acadêmicas;
- Unidades de apoio às Unidades Acadêmicas;
- Unidades Acadêmicas;
- Centros.

As Unidades Acadêmicas constituem-se em departamentos de custos comuns, pois possuem, além do produto ensino, a pesquisa e a extensão. Em virtude da representatividade do gasto com a mão de obra docente, fez-se a adoção de um critério de separação do esforço dedicado às atividades de ensino das demais atividades. Para tanto, fez-se necessário o cálculo das duas variáveis: capacidade horária disponível do corpo docente e carga horária despendida ao ensino. Outro ponto considerado na apuração do custo do ensino foi o espaço físico para realização das aulas. Além do custo com o pessoal efetivo/substituto e visitante das salas de aula de uso comum, acrescentou-se ao custo do ensino a parcela de custo relativa ao Hospital Universitário.

Não foi adotada a denominação de “aluno equivalente a tempo integral” pelo fato de que a apuração de custos foi feita por Instituto/Faculdade, assim, foram identificados os custos das Unidades, juntamente com os alunos que a compunham.

Considerou-se o custo do ensino (CE) calculado da seguinte maneira: CE/n , onde n = número de estudantes.

Apontaram-se os seguintes elementos para a composição do custo do ensino na metodologia de Morgan (2004): pessoal – técnico e docente efetivo, docente substituto, docente visitante, prestador de serviço, estagiário, bolsistas (permanência, monitoria e PET),

terceirizado e contratado pelas fundações; depreciação de bens permanentes; material de consumo; telefone; combustível; periódicos eletrônicos; materiais de reforma; materiais diversos; serviços em geral; locação de veículos; e, em algumas situações, as despesas correntes. Assim, com base no modelo, a autora afirma que:

- o custo por aluno aumenta quando o número de funcionários das Unidades Acadêmicas aumenta;
- o custo por aluno aumenta quando o número de alunos da graduação diminui;
- o custo por aluno aumenta quando se reduz a oferta de créditos.

6.10 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE REINELT (2005)

O autor, após analisar as nove propostas de apuração de custos, propõe-se utilizar o método denominado ABCd-Universidade – Custeio Baseado nas Atividades Docentes das Universidades. O método procura ser uma proposta simples e econômica, tendo a hora atividade docente como base de rateio.

O custo da hora atividade docente é considerado o mesmo, seja para a atividade de ensino teórica ou prática, que engloba a orientação, seja referente à atividade de pesquisa ou de extensão.

A proposta não considera os custos referentes a obras e instalações. Segundo o autor, exige-se um aprimoramento para contabilizar esse custo, pois devem ser consideradas todas as obras, deve-se conhecer o tempo de existência de cada uma delas e fazer seu custo de depreciação.

A seguir, estão apresentados os doze passos apontados na metodologia para apuração de custos.

1º passo – definir o total de recursos a ser considerado.

A primeira definição a ser feita é com relação ao total de recursos, que deve ser considerado, também se deve definir o orçamento total que será considerado no cálculo. A metodologia de Reinelt (2005) considera todos aqueles que são contabilizados pela Instituição. Porém exclui as despesas extraorçamentárias cujo montante não é confiável.

2º passo – obter o custo da Instituição que não está vinculado direta e indiretamente às atividades fim.

Nesse passo, identificam-se os custos que não correspondem às atividades fins e nem mesmo às atividades meio que visem a cooperar com as atividades fins.

Na percepção do autor, devem ser excluídas as parcelas de custo destinadas ao pagamento de: pessoal inativo, aposentado e pensionista; precatórios; hospitais, maternidades e clínicas odontológicas; restaurantes, moradias estudantis, editora e imprensa. Para o autor, o pessoal inativo, aposentados, pensionistas e precatórios são despesas referentes a compromissos que não têm conversão em serviços prestados no presente. Os custos referentes aos órgãos de saúde, restaurantes e moradias universitárias foram desconsiderados dos cálculos por julgar que provocariam distorções se incluídos, pois esses serviços corresponderem a políticas sociais que extrapolam as necessidades das atividades fim.

Em relação às editoras, rádio e televisão, o autor considera que as editoras funcionam como um incentivo à produção científica, porém não são necessárias para que as atividades fim aconteçam.

Ao incluir todos esses custos, chega-se ao custo parcial das atividades não vinculado direta e indiretamente às atividades fim.

O custo total das atividades não vinculadas é obtido retirando-se um percentual do custo da Administração Superior, proporcional ao custo parcial das atividades não vinculadas direta e indiretamente às atividades em relação ao total de recursos.

3º passo – obter o custo da Instituição que está vinculado direta e indiretamente às atividades fim.

Para obter tal custo, parte-se do total de recursos contabilizados na Universidade e subtrai-se o custo total das atividades não vinculadas.

4º passo – obter o custo total das atividades de nível Universitário (graduação e pós-graduação *stricto sensu*).

Nessa etapa, o autor propõe retirar do custo das atividades vinculadas direta e indiretamente as atividades fim, o custo das atividades de ensino que não sejam consideradas de nível Universitário, tais como as escolas de aplicação e creches, pois, embora considerados laboratórios, as atividades desenvolvidas nessas unidades poderiam ser realizadas em qualquer outra Instituição não vinculada à Universidade.

Retira-se também um percentual do custo da Administração Superior, proporcional ao custo parcial das atividades de ensino em nível não universitário.

5º passo – custo de administração docente e de formação docente.

Nessa etapa, identifica-se o total de horas de atividades dos docentes e, desta, separa-se o total de horas de atividades de formação, bem como de administração docente.

6º passo – custo de cada uma das atividades fim (ensino, pesquisa e extensão).

Considera-se a soma de horas das atividades de ensino, pesquisa, extensão. Propõe-se: somar os custos das três atividades e transformá-los em 100%; alocar no custo das três categorias citadas anteriormente os custos das atividades de administração e de formação docente, de acordo com o percentual de cada uma das três atividades fim, dentro dos 100%, obtendo-se os custos finais das atividades fim.

7º passo – custo médio da hora atividade fim.

Para o cálculo do custo da hora atividade, faz-se necessário dividir o custo das atividades de nível Universitário pelo número de horas das atividades fim (ensino, pesquisa e extensão).

8º passo – custo do ensino de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*.

O custo da atividade de ensino engloba o custo da graduação, da pós-graduação *stricto sensu* e da orientação.

Para obter o custo do ensino de graduação e do ensino de pós-graduação *stricto sensu*, é preciso calcular o percentual de horas dedicadas a cada nível de ensino (graduação e pós-graduação).

Dessa forma, multiplicando o percentual de cada nível no custo de cada uma das duas categorias de ensino, pode-se obter o custo do ensino de graduação e o custo do ensino de pós-graduação *stricto sensu*.

9º passo – custo médio do ensino de um curso.

O custo médio do ensino de um curso poderá ser calculado de duas maneiras. A primeira opção seria multiplicar o custo hora atividade fim do curso pelo número de horas que os docentes dedicam ao curso, tanto para ensino quanto para orientação. O custo do curso por aluno será obtido dividindo o custo do curso pelo número de alunos.

A segunda opção é mais precisa, porém mais trabalhosa. Nesse caso, cada Centro Acadêmico será considerado um Centro de Custo. Somam-se todos os custos passíveis de serem alocados, deduzem-se esses custos do custo total das atividades fim e, por fim, rateia-se o custo que sobrou pelo percentual de atividade fim de cada Centro.

Posteriormente, é preciso identificar as horas de cada Centro dentro do curso.

10º passo – custo médio padrão anual de um estudante de graduação.

Para obter o custo médio padrão, como numerador, considera-se o custo total do ensino de graduação. Como denominador, o somatório do número de vagas oferecidas no vestibular, multiplicado pelo número de anos que o estudante tem para concluir oficialmente o curso.

11º passo – custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação *stricto sensu*).

Para obter o custo médio anual de um estudante, considera-se o custo total do ensino de graduação como numerador. No denominador, estão os estudantes matriculados ao longo do ano.

12º passo – custo da ociosidade do ensino de uma IFES e custo da ociosidade do ensino por curso.

Para obter o custo da ociosidade do ensino de uma IFES, deve-se subtrair o custo médio real do estudante do custo médio padrão do estudante e multiplicar o resultado pelo número de vagas ociosas.

Para obter o custo médio da ociosidade do ensino por curso, deve-se subtrair do custo padrão do curso o custo médio do curso e multiplicar o resultado pelo número de vagas ociosas no curso.

6.11 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE SOARES *ET AL.* (2009)

A metodologia proposta faz uma análise da gestão de custos em instituições universitárias e a categoriza em quatro áreas, referentes aos seus respectivos centros de custos: custo do ensino, custo da pesquisa e extensão, custo administrativo e custo de manutenção.

Cada categoria constitui-se de suas atividades que geram custos de acordo com a sua ocorrência, conforme quadro a seguir.

Quadro 4 – Atividade e seus custos

Custo do ensino	Custo da pesquisa e extensão	Custo administrativo	Custo de manutenção
Salário dos professores	Salário dos profissionais envolvidos.	Reitoria	Manutenção de equipamentos
Equipamentos e	Material para a	Coordenações dos	Manutenção da

materiais usados em sala de aula	realização das atividades	Campi	biblioteca
Bolsas de estudo	Bolsas de pesquisa e de extensão	Coordenações das unidades	Manutenção dos laboratórios
		Coordenações dos cursos	Despesas, como água, luz e telefone
		Setor de apoio ao estudante	

Fonte: Soares *et al.* (2009, p. 283).

O Estudo buscou propor uma estrutura de custos em IES ressaltando suas peculiaridades e que fosse aplicável a todas as instituições de Ensino Superior brasileiras.

6.12 PRINCIPAIS ASPECTOS DA PROPOSTA DE SILVEIRA E WALKIN (2010)

A metodologia proposta foi oriunda de um estudo de caso da Universidade Federal de Viçosa. O cálculo do custo do ensino de graduação foi realizado tendo como base o ano de 2004.

Utilizou-se modelo de regressão linear múltipla por meio do método dos mínimos quadrados por meio do programa Statistical Package for Social Sciences (SPSS), versão 15.0. Selecionaram-se as variáveis que melhor explicariam o resultado encontrado para o custo por aluno do ensino de graduação da UFV.

Para o cálculo do custo por aluno, inicialmente, a estrutura da instituição foi dividida em duas categorias: órgãos administrativos, essenciais ao funcionamento da instituição, mas que não exercem atividade de ensino de graduação e pós-graduação; e órgãos acadêmicos, constituindo os próprios departamentos de ensino, que desenvolvem as atividades de ensino, pesquisa e extensão.

Partindo dos recursos repassados pelo Tesouro, foram consideradas somente as despesas correntes. Entre elas, identificou-se como custo dos órgãos administrativos e acadêmicos material de consumo; diárias (pessoal civil); despesa com locomoção; auxílio transporte e alimentação; pessoal docente e técnico-administrativo ativo; estagiário; telefone; energia elétrica e outras despesas correntes.

Foram excluídos os itens vinculados à despesa de capital, às aposentadorias, às reformas, às sentenças judiciais e às pensões. O tratamento dos custos obedeceu à sistemática do custeio por absorção e o regime contábil de competência.

Esse método permitiu a apropriação dos custos por unidades (centros de custos). Assim, os recursos orçamentários diretos foram relacionados aos órgãos tanto administrativos quanto acadêmicos. Os custos identificados nos órgãos administrativos, que estão relacionados direta e indiretamente com o ensino, foram distribuídos entre os departamentos de acordo com critérios aplicáveis para cada caso, e a principal base utilizada foi o número de alunos matriculados. A apropriação dos custos fixos e variáveis dos órgãos administrativos aos órgãos acadêmicos foi realizada em conjunto, não separando os custos fixos de custos variáveis, utilizando uma única taxa, para apropriar todos os custos ao objeto de custo.

Na apuração do custo dos departamentos, não se fez distinção entre os custos relacionados às três atividades essenciais à formação do aluno de graduação (ensino, pesquisa e extensão).

O custo de cada unidade de ensino foi calculado pela fórmula:

$$CEGa = Cd \left(\frac{NMgr}{NMgr + NMpg} \right) + \sum CDgr$$

CEGa = custo do ensino de graduação antes da distribuição entre departamentos

Cd = custo diretamente identificado em cada departamento

NMgr = número de matrículas dos alunos de graduação, por departamento

NMpg = número de matrículas dos alunos da pós-graduação

CDgr = custo distribuído ao ensino de graduação, por departamento

Como é permitido aos alunos cursarem disciplinas ofertadas por diferentes departamentos, foi incluída uma alternativa para a distribuição de custo entre estes, conforme o número de alunos de cada curso, que estão matriculados em disciplinas oferecidas por outros departamentos, conforme a fórmula 2:

$$CEDg = \sum_{i=1}^n NMd_{1,n} * CMDn$$

CEGg = custo do ensino de graduação depois da distribuição entre os departamentos

NMd = número de matrículas do departamento

CMD = custo por matrícula do departamento;

N = número de departamentos

Após realizar a distribuição dos custos entre os departamentos, o montante do custo do ensino de graduação de cada um foi dividido pelo total anual de alunos de graduação. Assim, o custo por aluno de graduação foi obtido por meio da fórmula 3:

$$CAgr = \frac{CEd}{Ngr}$$

CAgr = custo por aluno de graduação

Ngr = número anual de alunos de graduação

Realizada a distribuição dos custos entre os departamentos, apurou-se o custo médio das matrículas dos alunos de determinado departamento. Ressalta-se que, quando o departamento oferece apenas um curso de graduação, o custo por aluno refere-se ao custo do curso ministrado, enquanto para o departamento que oferece mais de um curso, o valor é o mesmo para os diferentes cursos.

6.13 PRINCIPAIS LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS APONTADOS

Nesta etapa do trabalho, apresentaremos as limitações metodológicas apontadas pelos próprios autores, por Reinelt (2005) e, por esta pesquisadora.

Considerar o orçamento mensal da Instituição, ao invés do orçamento final do exercício fiscal, foi uma das limitações apresentada na proposta de Woly nec (1990), da mesma forma nas propostas de Gaetani e Schwartzman (1991) e Peñaloza (1999). Na proposta do SAC, é utilizado somente o valor referente aos recursos orçamentários repassados pelo Tesouro.

Considerar o orçamento dos HU's para o cálculo do custo foi uma limitação apresentada por Woly nec (1990), Amaral (2004), Morgan (2004) e na proposta do TCU (BRASIL, 2002). Para Reinelt (2005), o custo dos Hospitais deveria ser distribuído pelas Unidades que o utilizam para treinamento de seus alunos, sendo esse rateio complicado porque os Hospitais prestam serviços à população e dão atendimento a docentes e funcionários.

Agregar estudantes de diferentes níveis (ensino fundamental, médio, graduação e pós-graduação) constitui uma limitação apresentada na proposta do SAC. Nas propostas de

Wolynech (1990), Amaral (2004) e do TCU (BRASIL, 2002), foi utilizada a conversão dos alunos em equivalentes de tempo integral. Para o autor, os alunos de níveis distintos não podem ser tratados de forma homogênea.

A adoção de pesos diferenciados aos estudantes como alternativa para a conversão de equivalência, da mesma forma o uso de Aluno Equivalente, foram limitações apresentadas nas propostas de Gaetani e Schwartzman (1991), Amaral (2004) e na metodologia do TCU (BRASIL, 2002).

A exclusão dos gastos administrativos do orçamento total constitui limitação nas propostas de Gaetani e Schwartzman (1991) e Morgan (2004).

Ausência da informação sobre as horas docentes dedicadas às atividades de ensino de graduação, pós-graduação, pesquisa, extensão e administração foi limitação na proposta de Gaetani e Schwartzman (1991) e Peñaloza (1999).

Uma limitação apresentada nas propostas de Camacho (1993) e Peñaloza (1999) foi considerar o recurso referente ao pessoal inativo/aposentado no cálculo do custo aluno. Segundo Reinelt (2005), esses custos não devem ser considerados, pois eles não se traduzem em resultados na atividade fim e, por isso, não têm qualquer impacto final nos produtos e serviços oferecidos à sociedade.

A limitação apontada na proposta de Peñaloza (1999) e na metodologia do SAC se refere ao fato de se fazer a acumulação por Centros de Custo, pois os custos acumulados nos centros são pouco homogêneos e os critérios para rateio podem não ser os reais direcionadores dos custos.

Considerar o “aluno” como um produto, em virtude da dificuldade de se definir o que é entendido por produto da Universidade, na metodologia de Peñaloza (1999), também constitui uma limitação. A própria autora, segundo Reinelt (2005), concluiu ser estatisticamente insignificante utilizar como produto a variável “alunos formados e títulos obtidos”.

Desconsiderar as atividades extensionistas, em virtude de que esse tipo de atividade, pelas suas próprias características, apresenta para a instituição séria dificuldade de mensuração do produto foi uma limitação apontada na metodologia de Peñaloza (1999).

Separar os custos administrativos dos demais por apresentarem elevado peso foi uma limitação apontada também na metodologia de Peñaloza (1999).

Trabalhar com o conceito docente-equivalente foi limitação apresentada na proposta do TCU (BRASIL, 2002). Para Reinelt (2005), o conceito docente-equivalente é sinônimo de

discussão, já que busca de um tratamento homogêneo. Há pelos menos três cortes possíveis: regime, titulação e cargo, da mesma forma, um doutor/adjunto e um graduado/auxiliar não podem ser considerados igualmente só por possuírem o mesmo regime de dedicação.

A proposta de Peter *et al.* (2003) propõem:

- identificar o valor do consumo de materiais por unidade organizacional;
- identificar o valor do consumo de serviços de terceiros, por unidade;
- distribuir a força de trabalho docente entre administração, ensino, pesquisa e extensão, por unidade;
- descrever e avaliar os bens móveis e imóveis;
- identificar as horas de trabalho de cada servidor;
- atribuir os custos dos respectivos salários de acordo com as horas dedicadas a cada atividade;
- alocar os encargos sociais proporcionalmente aos salários, para cada atividade;
- alocar a contribuição da instituição para aposentadorias, pensões e futuras a cada atividade, na mesma proporção dos salários e encargos sociais.

Para Reinelt (2005), essa metodologia apresenta-se muito complexa, o que eleva o custo do processo de apuração.

A limitação do estudo proposto por Soares *et al.* (2009) está na aplicação da estrutura definida, ou seja, não se verificou em nenhum caso sua relevância. Assim, propõe-se para estudos futuros a aplicação dessa estrutura de custos em grupos de IES, de características diferentes, para verificar sua aplicação prática.

Os resultados encontrados na proposta apresentada por Silveira e Walkim (2010), por ser um estudo específico, precisa ser verificado se as variáveis que compõem o custo por aluno na UFV são semelhantes às demais instituições de ensino, pois outras instituições apresentam realidades diferentes e características específicas.

Na proposta apresentada por Reinelt (2005), visualiza-se que o estudo buscou uma metodologia de apuração que fosse o mais completo, o mais simples, o menos oneroso e o mais flexível possível. Porém se observa que, dessa forma, o método apresenta limitações em relação às informações para alimentar o processo decisório das IFES. Há também a necessidade de verificação de generalização do modelo proposto.

A síntese destas limitações é apresentada no Quadro 5.

Quadro 5 – Síntese das limitações das metodologias apresentadas

Proposta	Ano	Universidade	Principais limitações metodológicas
Wolyneç	1990	Universidade de São Paulo	Considerar o orçamento mensal da Instituição. Considerar o orçamento dos HU's para o cálculo do custo. Converter os alunos em equivalentes de tempo integral (FTE).
Gaetani e Schwartzman	1991	50 Universidades	Exclusão dos gastos administrativos. Adoção de pesos diferenciados aos estudantes. Dificuldade de obtenção da informação sobre as horas docentes dedicadas a pesquisa, ensino, extensão e administração. Considerar somente o valor dos recursos orçamentários repassados pelo Tesouro.
Camacho	1993	Universidade Estadual de Campinas	Considerar o recurso referente ao pessoal inativo/aposentado.
Peñaloza	1999	Universidade de São Paulo	Dificuldade de obtenção da informação sobre as horas docentes dedicadas a pesquisa, ensino, extensão e administração. Desconsiderar as atividades extensionistas. Considerar o “aluno” como um produto. Separar os custos administrativos dos demais. Considerar o recurso referente ao pessoal inativo/aposentado. Acumulação dos custos por Centros de Custo.
Peter <i>et al.</i>	2003	Universidade Federal do Ceará	A proposta do sistema foi considerada muito complexa.
Sistema de Apuração de Custos	2004	Proposta do MEC	Acumulação dos custos por Centros de Custo. Considerar somente o valor dos recursos orçamentários repassados pelo Tesouro. Agregação de estudantes de diferentes níveis; ensino (fundamental, médio, graduação e pós-graduação).
TCU	2004	Proposta do TCU	Converter os alunos em equivalentes de tempo integral (FTE). Converter os docentes em equivalente. Considerar 35% das despesas correntes dos HU's e das Maternidades.

Amaral	2004	Foi calculado com base nos valores gerais das IFES.	Converter os alunos em equivalentes de tempo integral (FTE). Considerar o orçamento dos HU's para o cálculo do custo.
Morgan	2004	Universidade de Brasília	Exclusão dos gastos administrativos. Considerar o orçamento dos HU's para o cálculo do custo.
Reinelt	2005	Universidade Federal de Santa Catarina	Verificação da necessidade de generalização do modelo proposto. O modelo fornece poucas informações gerenciais.
Soares et al.	2009	Não foi testada em Universidade	Necessidade de verificação prática da estrutura proposta.
Silveira e Walkim	2010	Universidade Federal de Viçosa	Necessidade de verificação se as variáveis que compõem o custo por aluno proposto podem ser generalizadas as outras instituições.

Fonte: Elaboração Própria

7 METODOLOGIA

7.1 MÉTODOS DE PROCEDIMENTO

Esta pesquisa utilizou-se da metodologia qualitativa. O procedimento qualitativo é aquele que se caracteriza pela “[...] tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais [...]” (RICHARDSON, 1999, p. 90).

O estudo se caracteriza, dessa forma, como qualitativa, visto que buscou realizar uma discussão teórica a respeito das metodologias de apuração do custo propostas para as universidades federais criadas por estudiosos da área e pelos órgãos governamentais. Objetivou-se identificar e analisar as suas principais características, e, a partir deste estudo, propor um modelo que seja adequado às necessidades e às especificidades da Universidade Federal do Tocantins.

7.2 TIPOS DE PESQUISA

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxionomia apresentada por Vergara (2000, p. 47), que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos meios e quanto aos fins.

Quanto aos meios, a pesquisa é um estudo de caso, bibliográfica e documental.

A pesquisa se concentrará no estudo específico da Universidade Federal do Tocantins, por meio do qual será possível investigar o fenômeno com maior profundidade, dentro do seu contexto e preservando as suas características significativas.

O estudo de caso visa a confrontar os conceitos existentes na literatura com as práticas implementadas pelas instituições. O objetivo é verificar se as questões emergentes na literatura já possuem reflexos nas práticas das instituições (YIN,2001).

O estudo também será bibliográfico, porque se faz relevante e necessária a revisão de literatura para a fundamentação teórico-metodológica da pesquisa, sendo investigados os assuntos: Teoria Institucional, Custos no setor público, Métodos de Custeio, Método ABC, Custos nas IFES, Metodologias de apuração de custos em IFES. A pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as contribuições científicas efetuadas pelos estudos anteriores

realizados. Os trabalhos que apresentavam metodologias de apuração de custos foram analisados procurando-se identificar:

- despesas que foram incluídos/ excluídos dos cálculos de custo aluno;
- recursos orçamentários considerados;
- passo a passo da construção do modelo.

A pesquisa é documental porque são analisados documentos internos da instituição para oferecer meios para que explore e se entenda as especificidades da Instituição estudada.

Quanto aos fins, a pesquisa é exploratória, pois foca o desejo de conhecer algo, busca conhecimento um pouco mais profundo por um assunto ainda não muito explorado (TRIVIÑOS, 1987). Embora seja emergente na literatura internacional, a produção científica sobre custos no setor público no Brasil ainda precisa se consolidar (BITTI; AQUINO; CARDOSO., 2011). Também é do tipo descritiva, pois procura descrever os fatos e fenômenos de forma sistemática (RICHARDSON, 1985).

7.3 TÉCNICAS DE PESQUISA

Por ser a pesquisadora pertencente, há nove anos, ao quadro de servidores da Instituição, buscou-se a partir da pesquisa documental e a aplicação de questionários, associadas a observação participante mapear a estrutura da Universidade e, compreender sua dinâmica de funcionamento.

O processo de observação participante caracteriza-se pela presença do pesquisador no espaço de pesquisa, modificando-o e sendo modificado pelo objeto, é caracterizada pelo dinamismo que envolve o investigador, que é simultaneamente instrumento na captação de dados e sujeito na sua interpretação. É um processo construído pelo pesquisador e pelos sujeitos da pesquisa (ANGROSINO, 2009)

A pesquisa documental baseou-se na análise do regimento e estatuto da Universidade e, nas informações contidas no site da Instituição.

A aplicação de questionários aos Gestores da Universidade buscou-se identificar a necessidade dos gestores quanto às informações de custos para a Universidade.

O questionário para esse público contém perguntas com respostas escalonadas (a fim de captar a intensidade) e de múltipla escolha (para verificar a opção selecionada entre o rol das alternativas indicadas).

Por meio da aplicação questionário aos responsáveis pelos setores da Universidade foi possível validar as informações obtidas pela pesquisa documental e, conhecer os processos primários e secundários de cada departamento.

O questionário para esse público teve perguntas com respostas abertas, para que os respondentes se sintam livres para validar as informações constantes nos documentos e acrescentar, se necessário, alguma atividades ao setor. Entende-se que, assim, têm-se condições de apresentar o dicionário de atividades a partir do que se pratica na instituição.

A aplicação conjunta das técnicas de análise documental e, aplicação dos questionários aos responsáveis pelos setores objetivou a elaboração do dicionário de atividades da instituição (Apêndice D), tendo como base o trabalho elaborado por Peter (2007).

7.4 ETAPAS DA PESQUISA

O desenvolvimento do estudo de caso compreendeu três etapas: coleta, análise e interpretação dos dados.

A coleta de dados se inicia com a aplicação das técnicas selecionadas para a realização da pesquisa e compreendeu três etapas.

Primeira etapa – inicialmente, foi realizado um levantamento bibliográfico para analisar as metodologias de apuração de custos propostas para Universidades. Para isso, foi usado como base o trabalho de Reinelt (2005) e também foram acrescentadas duas metodologias mais recentes, tendo como critério a acessibilidade.

A segunda etapa constituiu um levantamento documental no site para descrever os setores e atividades da Universidade. Em seguida houve aplicação de um questionário (Apêndice A) adaptado de Monser (2003) aos gestores da Instituição, com o objetivo de entender a necessidade de informações sobre custos.

O questionário foi estruturado em três blocos: (I) Apoio a Decisão, (II) Abordagem dos Modelos Existentes e (III) Necessidades do Modelo Proposto.

O Bloco I - teve como objetivo foi a identificação de quais informações são utilizadas no processo de tomada de decisão e, ainda, avaliar o grau de utilização de dados de custos na gestão e nos processos de tomada de decisão.

O Bloco II – teve por objetivo medir a intensidade das características de alguns modelos de custos.

O Bloco III – teve por objetivo identificar as características do modelo a ser proposto para a Universidade.

Terceira etapa - Foi aplicado um questionário aos responsáveis pelos setores da Universidade (Apêndice B), para validar e complementar as informações da pesquisa documental e, assim construir o dicionário de atividades da UFT (Apêndice D).

Na análise dos dados buscou-se a partir do conhecimento da estrutura e das atividades executadas pela Universidade, classificar as atividades em atividades primárias e secundárias, as atividades primárias estão diretamente relacionadas com os produtos e serviços ofertados pela instituição e, as atividades secundárias, servem de apoio e suporte a outras atividades. Posteriormente, buscou-se estabelecer a relação causal entre atividades e dispêndios, identificando como as atividades consomem os recursos, através dos direcionadores de recursos.

Por fim, pretendeu-se estabelecer a relação das atividades com os produtos ou serviços ofertados pela Universidade, por meio de indutores de atividades.

Na etapa de interpretação dos dados, objetivou-se, a partir das informações levantadas e tabuladas sobre a relação entre as atividades executadas e os produtos oferecidos pela instituição, desenhar um sistema capaz de apurar os custos dessas atividades.

7.5 SUJEITOS DA PESQUISA

Os sujeitos da pesquisa, na sua primeira etapa foram os Gestores da Universidade, vinte (20) no total (Reitor, Vice-Reitor, Chefe de Gabinete, 6 Pró-reitores, 6 Diretores de Campus e 5 Diretores das Unidades que têm orçamento definido). Escolhidos em virtude da necessidade de entender se as informações de custos seriam necessárias em um processo decisório e, quais seriam características de um sistema de apuração de custos para a UFT.

No segundo momento a pesquisa teve como sujeitos os responsáveis pelos setores, participaram 12 (doze) servidores (6 Pró-reitores, 1 Diretor de Campus e 5 Diretores de

Unidades), os quais teriam as informações necessárias para validar o levantamento documental realizado.

8 ESTUDO DE CASO

8.1 HISTÓRICO E ORGANIZAÇÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS

A Fundação Universidade Federal do Tocantins (UFT), instituída pela Lei n. 10.032, de 23 de outubro de 2000, vinculada ao Ministério da Educação, é uma entidade pública destinada à promoção do ensino, pesquisa e extensão. É dotada de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, em consonância com a legislação vigente.

Em 2001, foi nomeada a primeira Comissão Especial de Implantação da Universidade Federal do Tocantins, por meio da Portaria de n. 717, de 18 de abril de 2001. Essa comissão, entre outros, teve o objetivo de elaborar o Estatuto e um projeto de estruturação com as providências necessárias para a implantação da nova universidade.

Em 2003, uma nova comissão foi designada, por meio da Portaria de n. 002, de 19 de agosto de 2003. Essa comissão elaborou e organizou as minutas do Estatuto, Regimento Geral, o processo de transferência dos cursos da Universidade do Estado do Tocantins (UNITINS), criou as comissões de Graduação, de Pesquisa e Pós-graduação, de Extensão, Cultura e Assuntos Comunitários e de Administração e Finanças. Também preparou e coordenou a realização da consulta acadêmica para a eleição direta do Reitor e do Vice-Reitor da UFT, em que foi eleito o professor Alan Barbiero.

No ano de 2004, por meio da Portaria n. 658, de 17 de março, foi homologado o Estatuto da Fundação, o que tornou possível a criação e a instalação dos Órgãos Colegiados Superiores, como o Conselho Universitário (CONSUNI) e o Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE). Com a instalação desses órgãos foi possível consolidar as ações inerentes à eleição para Reitor e Vice-Reitor da UFT. Com a homologação do Estatuto da Fundação Universidade Federal do Tocantins, no ano de 2004, foi realizada a convalidação dos cursos de graduação e os atos legais praticados até aquele momento pela Fundação Universidade do Tocantins (UNITINS). Por meio desse processo, a UFT incorporou todos os cursos, bem como fez a absorção de mais de oito mil alunos, além de equipamentos e estrutura física dos campi da Universidade do Tocantins (FEDERAL/UFT, 2011).

Atualmente, é a mais importante instituição pública de ensino superior do Estado, em termos de dimensão e desempenho acadêmico. A Universidade oferece 48 cursos de graduação presenciais, 03 a distância, além de 17 programas de mestrado e 4 de doutorados

reconhecidos pela Capes. Também há vários cursos de especialização *lato sensu*, com aproximadamente 17.000 alunos presenciais.

Está organizada administrativa e academicamente, segundo seu Estatuto, da forma a seguir :

São órgãos da Administração Superior:

- I. Assembléia Universitária
- II. Conselho Universitário
- III. Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão
- IV. Reitoria
- V. Conselho de Desenvolvimento da UFT (CONDUFT)

A Assembléia Universitária será constituída:

- I. pelos membros do corpo docente
- II. pelos membros do corpo discente
- III. pelos membros do corpo técnico-administrativo

O Conselho Universitário é o órgão deliberativo supremo da Universidade, destinado a traçar a política universitária e a funcionar como instância de deliberação superior e de recurso. O Conselho Universitário tem a seguinte constituição:

- I. Reitor, que será seu presidente
- II. Vice-Reitor
- III. Pró-Reitores
- IV. Diretores de Campi
- V. 2 (dois) representantes da comunidade discente
- VI. 2 (dois) representantes da comunidade docente
- VII. 2 (dois) representantes da comunidade de servidores técnico-administrativos

O Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE) é o órgão deliberativo da Universidade em matéria didático-científica. Tem a seguinte constituição:

- I. Reitor, seu Presidente
- II. Vice-Reitor e Pró-Reitores
- III. Todos os coordenadores de cursos de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*

- IV. 1/5 (um quinto) de representação do corpo discente, referente aos demais membros do Conselho
- V. um representante do corpo docente
- VI. um representante do corpo técnico-administrativo

A Reitoria, exercida pelo Reitor, é o órgão de poder executivo, de coordenação, de fiscalização e de superintendência das atividades universitárias, tendo a seguinte composição:

- I. Gabinete do Reitor
- II. Gabinete do Vice-Reitor
- III. Pró-Reitorias
- IV. Procuradoria Jurídica

A Reitoria é órgão executivo de administração, coordenação, fiscalização e superintendência das atividades universitárias, composta pelas Pró-Reitorias de: Graduação, Pesquisa e Pós-Graduação; Extensão e Assuntos Comunitários Administração e Finanças, Avaliação e Planejamento, Assuntos Estudantis; e Prefeitura Universitária.

A estrutura multicampi da UFT está distribuída em 7 (sete) campi universitários e mais 11 (onze) pólos de Educação a Distância (EAD), localizados em regiões estratégicas do Estado do Tocantins. Pode, dessa forma, contribuir com o desenvolvimento local e regional, ofertando ensino superior público e gratuito em diversos níveis.

Os Campi Universitários são as unidades responsáveis pela execução do ensino, da pesquisa e da extensão em múltiplas áreas do conhecimento. Aos Campi estão vinculadas as áreas de graduação e pós-graduação, bem como as unidades de pesquisa e os programas de extensão. Os Campi terão uma organização acadêmica responsável pela operacionalização didático-científica, além de administrar a distribuição de pessoal. Os Campus são:

- I. Campus Universitário de Araguaína
- II. Campus Universitário de Arraias
- III. Campus Universitário de Gurupi
- IV. Campus Universitário de Miracema
- V. Campus Universitário de Palmas
- VI. Campus Universitário de Porto Nacional
- VII. Campus Universitário de Tocantinópolis

Figura 4 - Localização dos Campi e Pólos de EAD



Fonte: Manual do Aluno (2015).

Cada Campus tem docente eleito pela comunidade universitária para exercer a função de Diretor de Campus, conforme funções previstas no art. 30 do Estatuto da UFT. E cada curso, por meio de seu Coordenador (docente eleito pelo colegiado do curso), elaborará e implementará a política de ensino e acompanhará sua execução, conforme atribuições previstas no art. 38 do estatuto da UFT.

O Conselho Diretor, conforme artigo 4º, compõe-se da seguinte forma:

- I. do Coordenador de Campus, como seu presidente
- II. dos coordenadores de Curso de graduação e pós-graduação *lato sensu e stricto sensu*
- III. de um representante da categoria docente, eleito por seus pares
- IV. de um representante da categoria dos técnico-administrativos, eleito por seus pares
- V. de um representante de cada Curso de graduação, da categoria discente, eleito por seus pares em consonância com o Estatuto Interno do Centro Acadêmico

Os Colegiados de Cursos são constituídos pelo conjunto dos professores efetivos; pelo coordenador de curso, que é seu presidente nato; e pela representação do corpo discente, correspondente a 1/5 (um quinto) do número de docentes dos colegiados de cursos, que têm direito a voz e a voto (UFT, 2003, art. 36).

8.2 ENTENDENDO A NECESSIDADE DE APURAÇÃO DOS CUSTOS PARA A INSTITUIÇÃO

A instituição em virtude da imposição legal realiza a sua apuração de custos utilizando a metodologia do TCU (2002) porém, o método apresenta limitações, apenas indica a despesa corrente por aluno, não correspondendo às necessidades de informações de Custo das Universidade. Nesta perspectiva, buscou-se compreender dentre a variedade de princípios e métodos de custeio, qual seria o mais adequado para a UFT.

A resposta a essa questão remete para a uma variedade de situações, principalmente para uma instituição com multiprodutos, como a UFT, e a questão a ser respondida nos levará a desenvolver qual o método mais adequado para apuração de custos da universidade.

Em uma organização que oferece mais de um produto, o sistema de custos a ser adotado deve ser muito bem analisado, sem nunca deixar de considerar qual é o objetivo das informações de custo para a administração.

A primeira parte da pesquisa buscou a identificação da utilização das informações de custos e necessidades dos gestores. Para isso, foi realizada uma adaptação do modelo de questionário aplicado proposto por Monser (2003), que objetiva identificar as necessidades dos gestores quanto às informações de custos e identificar as principais características para, assim, apresentar a proposição de um modelo.

A população pesquisada foi composta pelo Reitor, Vice-reitor, Pró-reitores e Diretores de campus e das Unidades que têm orçamento definido. Foram aplicados os questionários para 20 gestores. Os gestores da Universidade, de acordo com os questionários, estão em média 8 (oito) anos na Instituição.

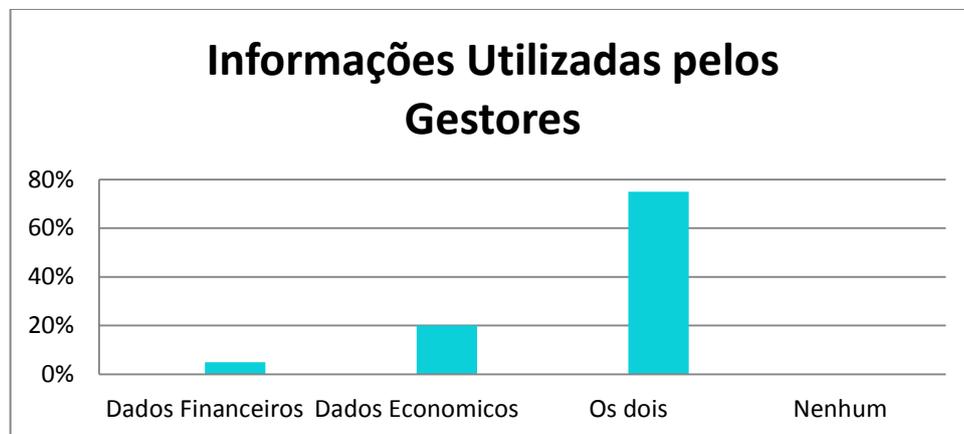
O questionário foi estruturado em três blocos: (I) Apoio a Decisão, (II) Abordagem dos Modelos Existentes e (III) Necessidades do Modelo Proposto.

Bloco I – Apoio à Decisão

Quanto ao bloco do questionário que trata do apoio à gestão, o objetivo foi a identificação de quais informações são utilizadas no processo de tomada de decisão e, ainda, avaliar a o grau de utilização de dados de custos na gestão e nos processos de tomada de decisão.

Ao serem questionados sobre o processo decisório em relação a quais informações que os gestores mais utilizam, a grande maioria deles (75%) afirmou que utiliza conjuntamente dados econômicos e financeiros, conforme pode ser observado no Gráfico 1.

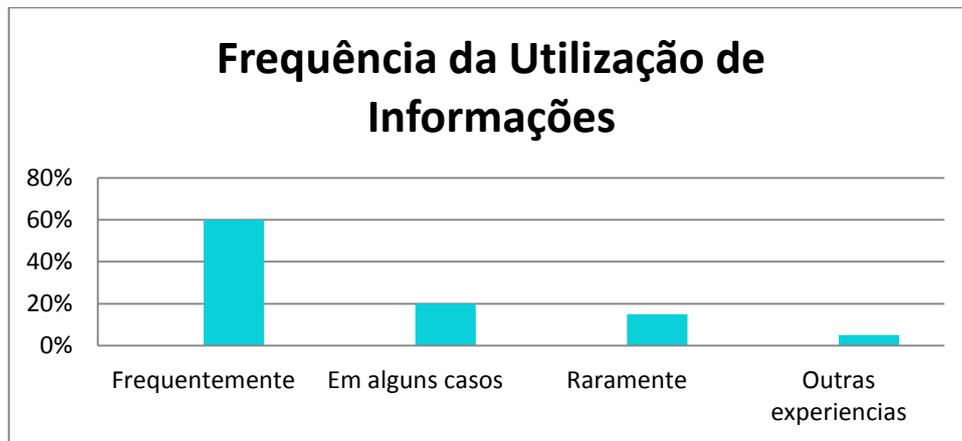
Gráfico 1 - Tipos de informações utilizadas pelos gestores



Fonte: Elaboração Própria

Como a instituição ainda não possui um sistema de apuração de custos, foi questionado aos gestores a frequência que estes utilizariam as informações sobre controle de custos em um processo decisório. A maioria 60% afirmam que frequentemente utilizariam informações detalhadas de custos, 20% utilizariam em alguns casos e 15% raramente utilizariam informações de custos. Somente 5% disseram que, na maioria das vezes, toma a sua decisão com base em outras experiências similares para o mesmo caso. As repostas podem ser observadas no Gráfico 2.

Gráfico 1 - Frequência da utilização de informações de custos

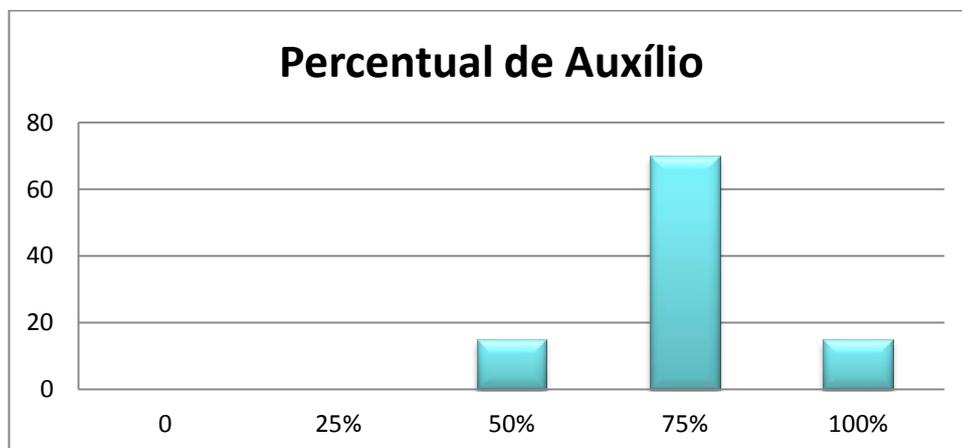


Fonte: Elaboração Própria

Essas informações levam a demonstrar a positiva preocupação dos gestores das Universidades Públicas em relação aos custos, talvez decorrente da constante restrição orçamentária, que reduziu o valor disponível para execução das despesas. Isso vem ocasionando a redução dos gastos dos serviços essenciais das Universidades.

Quanto ao auxílio dado pelas informações de custos, observa-se no Gráfico 3, que a maioria (75%) afirmou que essas informações auxiliam 75% no processo de tomada de decisão; 15% afirmaram que essas informações auxiliam em 50%; e o restante (15%) afirmaram auxiliar em 100% dos casos (Gráfico 3)

Gráfico 3 – Percentual de auxílio nas informações de custo à tomada de decisão.



Fonte: Elaboração Própria

Na percepção da pesquisadora estes dados apontam que o processo decisório na UFT não é somente racional, ou orientado para soluções dos problemas, podendo ser orientado por pressões institucionais, conforme demonstrado pela teoria institucional.

Infere-se que o ambiente deste estudo é formado por aspectos técnicos, mas também influenciado por um sistema de crenças que sustentaria duas racionalidades distintas. Um representa o alcance dos objetivos; outro representa a legitimidade da instituição.

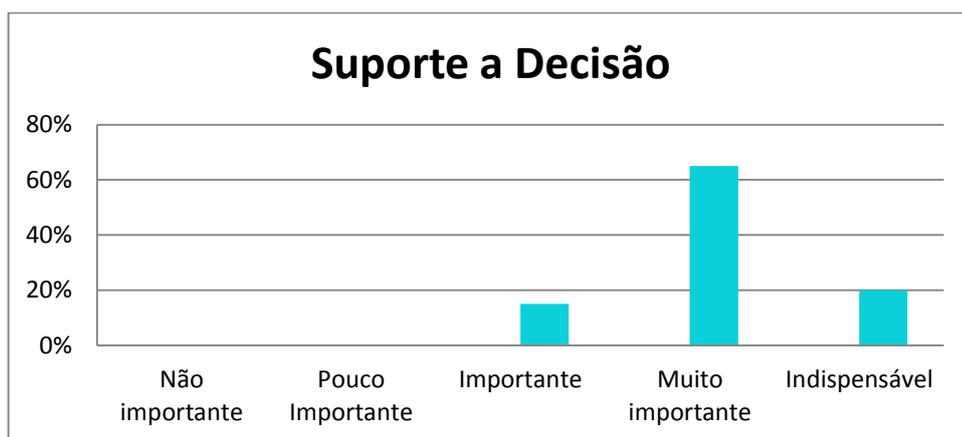
Bloco II – Modelos existentes

O bloco II do questionário, que trata sobre a abordagem dos modelos existentes, objetiva medir a intensidade das características dos princípios e modelos de custos, com escala de: não importante, pouco importante, importante, muito importante e indispensável.

O resultado da pesquisa buscou identificar qual método seria mais condizente com as necessidades dos gestores.

Foi questionado aos gestores como era percebido o suporte dado à tomada de decisão fornecida pelo sistema de custos; 20 % afirmaram ser indispensável o suporte dado pelo sistema, 15% afirmaram ser importante e sua maioria, 65%, afirmou ser muito importante (Gráfico 4).

Gráfico 4 - Sistema de custos como suporte a decisão



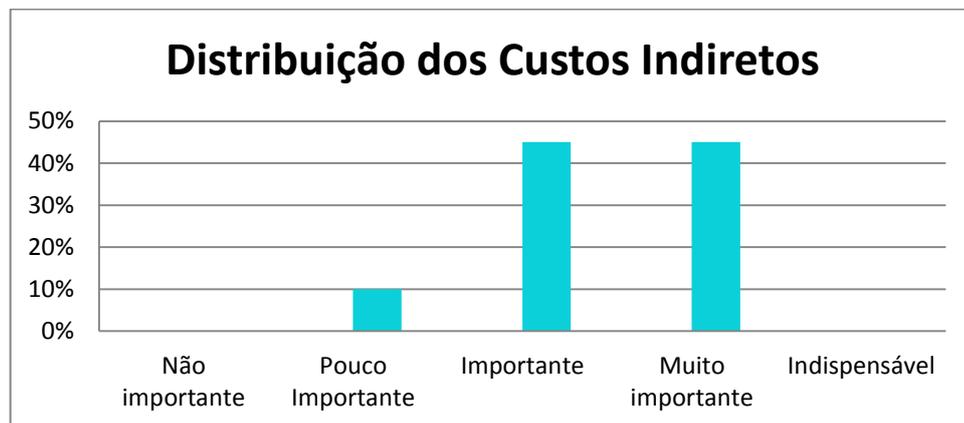
Fonte: Elaboração Própria

Infere-se, por meio dessas afirmações, que os gestores estão conscientes da necessidade de usar as informações contábeis para o planejamento, o controle e as tomadas de

decisão. É um momento propício para o início dos trabalhos de implantação de um sistema de apuração de custos na instituição, principalmente em função da necessidade de institucionalização dessas práticas para que estas possam ser realmente utilizadas como instrumento de gestão, sendo incorporadas nas rotinas da Universidade. Espera-se que não sejam destinadas a uma mera prestação de contas, ou para fins simbólicos, não sendo vistas para legitimar a Instituição e criar uma aparência de racionalidade e eficiência.

Foi apontado como muito importante, por 45% dos gestores, a distribuição dos custos indiretos aos produtos da Universidade, e por 45% como indispensável. Apenas 10% afirmaram ser pouco importante (Gráfico 5).

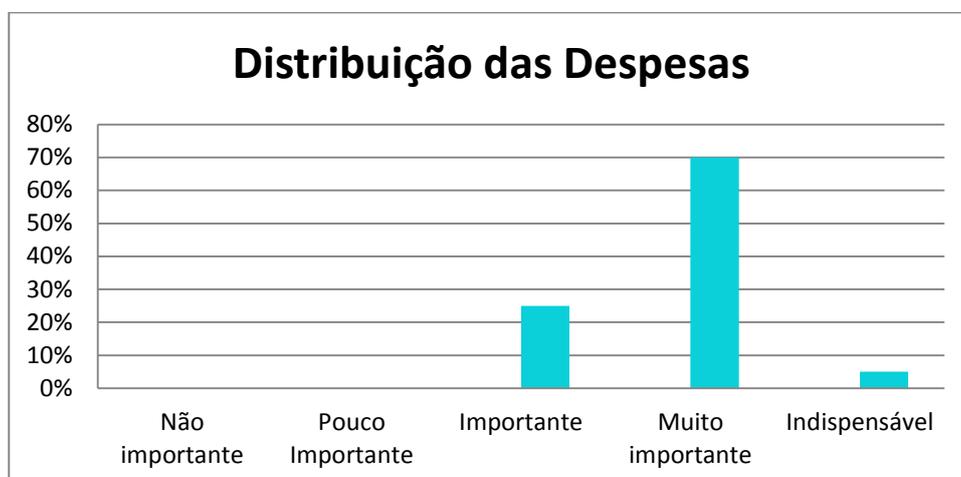
Gráfico 5 - Distribuição dos custos indiretos aos produtos



Fonte: Elaboração Própria

Da mesma forma, a distribuição das despesas administrativas da Universidade a seus produtos foi apontada como muito importante por 70 % dos gestores. Para 10%, é considerada indispensável e 20% afirmaram ser importante (Gráfico 6)

Gráfico 6 - Distribuição das despesas aos produtos



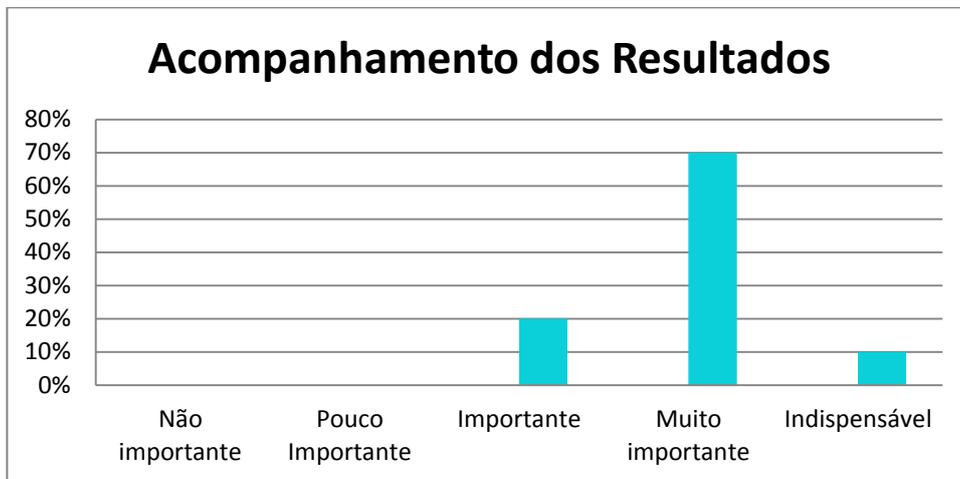
Fonte: Elaboração Própria

Em função das respostas apresentadas nas questões anteriores, infere-se que o princípio de custeio a ser adotado pela instituição deva ser o custeio por absorção integral, pois incorpora na composição do custo dos serviços prestados o custo adicional da administração acadêmica e das despesas administrativas.

Percebe-se que, no entendimento dos gestores, o custo dos produtos da Universidade (ensino, pesquisa e Extensão) deva contemplar todo o custo agregado relativo à prestação do serviço, garantindo, assim, a sustentabilidade da instituição.

A necessidade de acompanhar os dispêndios e os resultados da Universidade foi apontada por 100% dos gestores como importante a indispensável. Visualiza-se pela pesquisa que as questões que envolveram o monitoramento dos dispêndios e dos resultados da Universidade evidenciam a grande necessidade e o bom entendimento dos gestores quanto à importância de instrumentos de gestão, que proporcionem um melhor gerenciamento das atividades da Universidade, com vistas a não somente acompanhar seus dispêndios, mas monitorar os resultados obtidos (Gráfico 7)

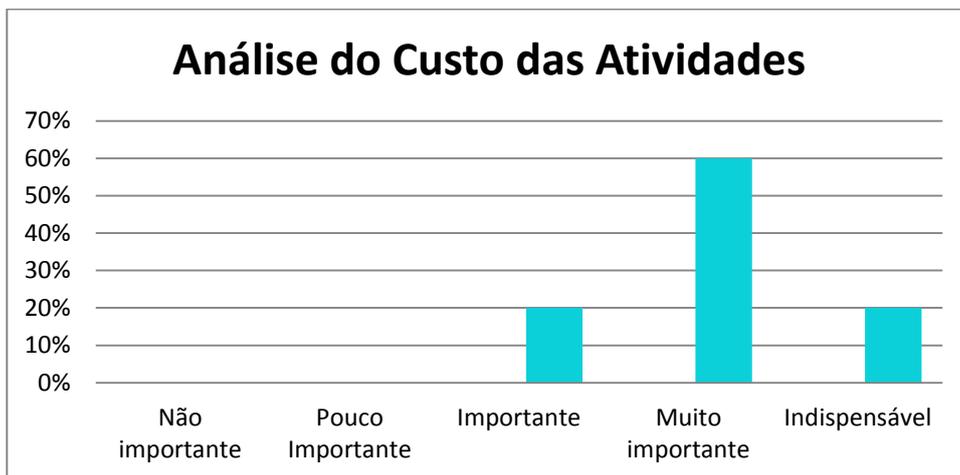
Gráfico 7 – Acompanhamento dos resultados



Fonte: Elaboração Própria

A análise do custo das atividades foi apontada como importante por 20% dos pesquisados, como muito importante por 60% e 20% apontaram como indispensável (Gráfico 8).

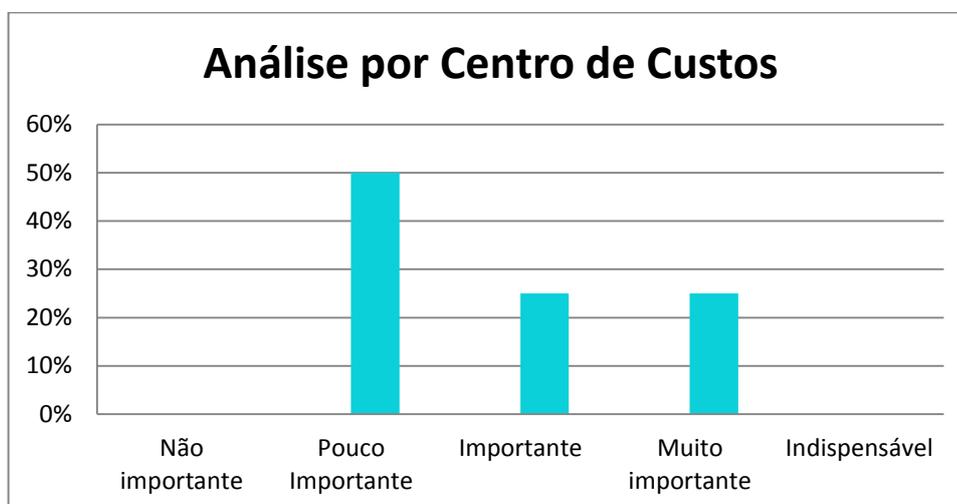
Gráfico 8 - Análise dos custos das Atividades



Fonte: Elaboração Própria

Também foi questionada como era percebida pelos gestores a análise por centros de custos. 50% apontaram como pouco importante, 25% apontaram como importante e 25% afirmaram ser muito importante (Gráfico 9).

Gráfico 9 - Análise dos custos por centro de custos



Fonte: Elaboração Própria

As questões anteriores tiveram como objetivo identificar a preferência dos gestores quanto ao monitoramento dos custos na perspectiva vertical por centros de custos, e na perspectiva horizontal por atividades. Foi realizado esse questionamento em virtude da Universidade adotar como forma de distribuição de recursos os Centros de Custo, sendo necessário observar se apuração dos custos também devessem ser realizados da mesma forma que é realizada a distribuição. Percebeu-se uma maior aderência ao acompanhamento dos custos em relação às atividades desenvolvidas. Acredita-se que, com a implantação de um sistema de apuração de Custos que considere as atividades executadas pela Instituição, a forma de distribuição dos recursos também possa ser alterada.

Quanto ao bloco III do questionário, que tinha por objetivo identificar as características do modelo a ser proposto para a Universidade, foram elencadas sete características e foi solicitado aos gestores que enumerassem, em escala crescente, as características que, na visão deles, eram mais importantes. O resultado apresentou que, na visão dos gestores da UFT, as características mais importantes para um sistema de custo são as seguintes:

- 1º apoiar a tomada de decisão;
- 2º possibilitar o controle de gastos;
- 3º identificar os custos das atividades;
- 4º identificar custos setoriais;
- 5º identificar a natureza do gasto;

6º ter acurácia e precisão na alocação de custos ao produto ou serviço.

7º identificar as atividades que não agregam valor ao produto ou serviço.

Por fim, foi questionado aos gestores se eles consideravam importante analisar as atividades desenvolvidas na UFT, com vistas a avaliar seu custo. 100% dos gestores afirmaram ser importante.

A partir dessas características, consideradas prioritárias em um sistema de custos, buscou-se, nos métodos estudados, qual(is) método(s) possuía(m) tais características. Conclui-se que a metodologia de apuração de custos baseada em atividades contém as características apontadas:

- atribui os custos indiretos e as despesas administrativas aos produtos ou serviços;
- a implantação do ABC está relacionada ao objetivo de melhoria dos processos, sendo um instrumento de apoio à gestão;
- é um precursor da gestão baseada em atividades, processo que utiliza as informações geradas pelo ABC para gerenciar as atividades da instituição a fim de monitorar seus resultados;
- o ABC, é um processo que consiste no levantamento das atividades, rastreamento dos custos das atividades, para após serem atribuídas aos produtos;
- permite a distribuição dos custos com maior acurácia aos produtos.

Em razão das respostas apontadas e pela literatura, apresenta como a melhor opção para o serviço público o sistema de apuração de custos baseado em atividades. O modelo proposto para a Universidade Federal do Tocantins será baseado nesse sistema.

8.3 DESENHANDO O SISTEMA DE APURAÇÃO DE CUSTO DA UFT

A presente pesquisa foi à adaptação dos métodos desenvolvidos por Peter (2007) e Reinelt (2005) para a aplicação da Universidade Federal do Tocantins.

A escolha desses métodos primeiramente se deu por ambos serem baseados no método ABC. Mostraram-se serem os mais adequados para aplicação em Universidades por apresentar uma preocupação em aprimorar o custeamento das atividades, por meio da

apropriada mensuração dos custos fixos. Como já foi afirmado neste trabalho, nas Universidades, aproximadamente 80% dos gastos são fixos.

Nesta proposta para a Universidade Federal do Tocantins, buscou-se incorporar as limitações apontadas pelos métodos já apresentados, em relação aos elementos que não devem ser considerados na apuração dos custos das Universidades (Hospitais, pensionistas, Restaurantes, Editoras, etc.), em relação à adoção de pesos diferenciados aos estudantes, docentes (aluno equivalente, docente equivalente), em relação ao montante de recursos a ser considerado (Tesouro), a exclusão de gastos administrativos; fazer a acumulação por Centros de Custo, ausência da informação sobre as horas docente, considerar o “aluno” como um produto, desconsiderar as atividades extensionistas e, por fim o fornecimento pelo sistema de poucas informações que possam ser utilizadas pelos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Para Duarte; Lima; Medeiros (2014) ao analisar a distribuição dos gastos entre os elementos de despesa percebeu-se que, nas Universidades, o mais significativo são os gastos com Pessoal e Encargos Sociais, cerca de 70%, que são custos fixos no curto prazo. Esse é o gasto mais significativo no orçamento devido à característica de prestação de serviços das mesmas e pela magnitude do público que demanda por esses serviços.

Inferese, portanto, que o sistema de apuração de custos a ser proposto para uma IFE deverá voltar-se ao tratamento dos custos fixos, por representarem a parcela mais significativa de seus custos.

O método ABC também se preocupa com as atividades que ocasionam os maiores custos e com aquelas que não agregam valor à Instituição. Isso indica as atividades necessárias à obtenção do produto. Este constitui o primeiro passo para a construção de um Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM) e também é um caminho para a elaboração do orçamento da Universidade, visto que o custo dos programas executados será conhecido.

Na Universidade Federal do Tocantins, a escolha do método foi corroborada pela pesquisa aplicada aos gestores, a qual apontou ser necessária a identificação dos custos por atividades.

A escolha conjunta das práticas dos autores Peter (2003, 2007) e Reinelt (2005) se deu também pela complementaridade das propostas.

O método de Peter (2003; 2007) refere-se a um modelo de sistema de apuração e gestão de custos considerado complexo, porém consegue descrever a realidade e a diversidade das Universidades Federais.

Por meio da descrição das atividades de cada unidade, pode-se, a partir de sua missão, apontar as atividades mais relevantes para a instituição. Por meio da segregação das atividades em primárias e secundárias em relação aos produtos, pode-se obter o conhecimento para proceder: alocação de recursos orçamentários entre as diversas atividades; alocação de vagas para contratação de pessoal; realocação de pessoal docente e técnico administrativo; criação e extinção de unidades; criação ou extinção de cursos e projetos; liberação de pessoal para programas de qualificação; cessão de pessoal a outras entidades; ampliação ou redução de vagas nos diversos cursos; orientação de esforços para melhoria da eficácia e eficiências das atividades primárias (PETER, 2003).

Para Peter (2003, p. 7), diante das características das Universidades Federais, sugere-se a adoção da metodologia do Custeio Baseado em Atividades (ABC) como a mais adequada. A autora enfatiza que:

A questão central reside no custo das atividades que levam à prestação de serviços, tais como ministração de aulas, realização de pesquisas e de trabalhos de extensão. Ao avaliar o custo dessas atividades e compará-lo com o de atividades de apoio como limpeza e a própria administração, mudanças nos processos poderão ser sugeridas e esforços concentrados nos aspectos que realmente contribuem para a eficácia da organização.

Como o método desenvolvido por Peter (2003) refere-se a um ABC de primeira geração, tendo como objetos de custeio as macroatividades da Universidade, identificando a forma que as atividades executadas consumiram os recursos. Nesse método, somente foi realizado o primeiro estágio do ABC, em que os recursos consumidos são agregados às atividades executadas, por meio de direcionadores de recursos.

Nesse sentido, a proposta desenvolvida por Reinelt (2005) torna-se complementar, porque aponta o caminho para realizar o segundo estágio do método ABC, por meio do direcionador de atividades adequado à alocação das atividades aos produtos da Universidade.

O projeto ABC para a Universidade Federal do Tocantins é estruturado em dois estágios distintos: no primeiro, os recursos consumidos são alocados às atividades (abc de primeira geração); no segundo, os custos das atividades são alocados aos objetos de custo (abc de segunda geração). Os objetos de Custo nesta pesquisa serão: Ensino, Pesquisa e Extensão.

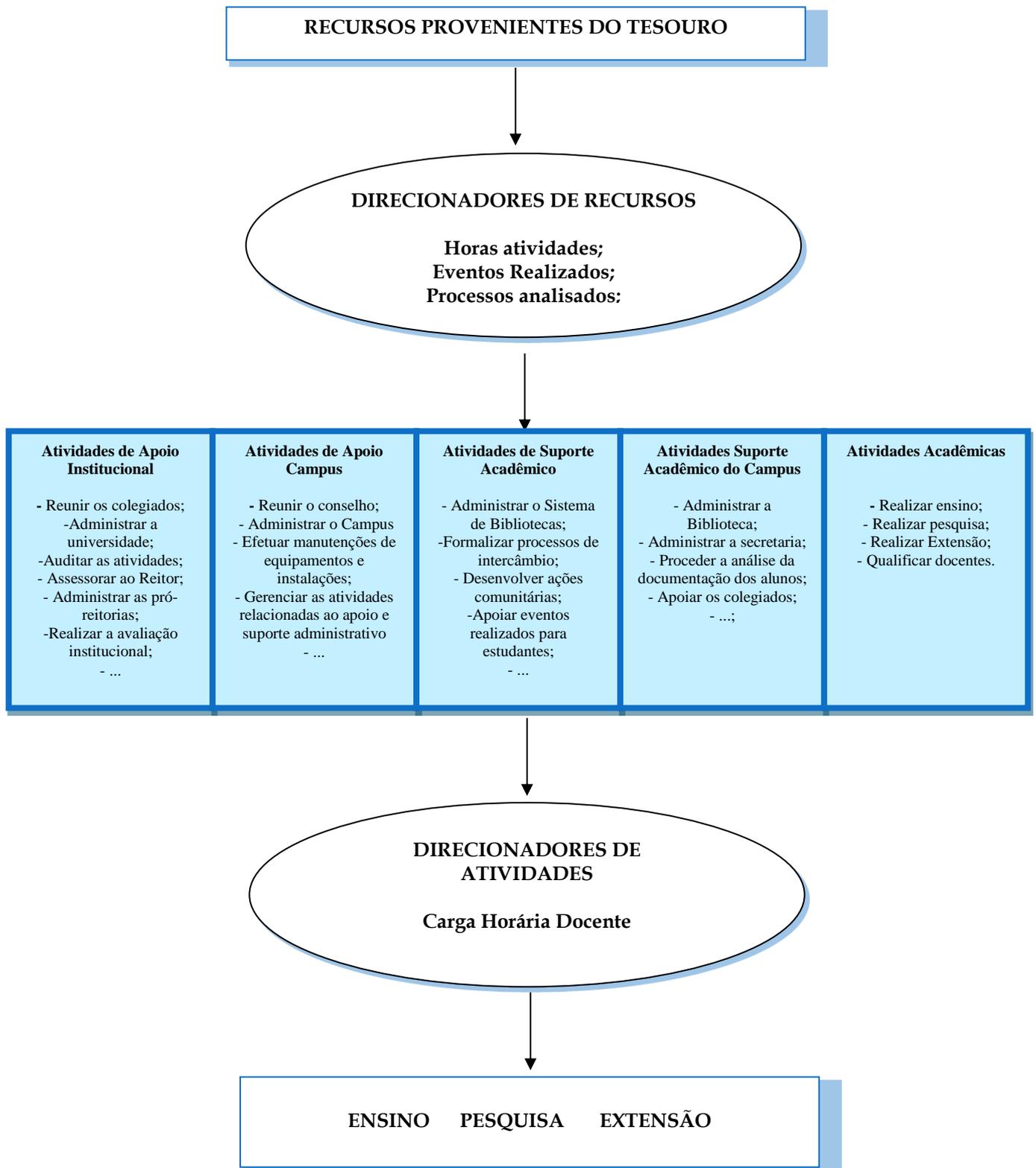
As etapas para o desenho dessa metodologia são apresentadas a seguir:

- definição dos objetivos e resultados esperados;
- definição do escopo e da identificação das unidades organizacionais compreendidas no escopo;

- identificação dos objetos de custeio ;
- identificação , análise e classificação das atividades;
- identificação e seleção dos direcionadores de recurso;
- determinação do custo das unidades
- determinação do custo das atividades
- identificação e seleção dos direcionadores de atividade;
- cálculo dos produtos (ensino, pesquisa e, extensão);
- identificação dos custos dos cursos e dos alunos.

A representação gráfica do método é apresentada na Figura 5.

Figura 5 - Método de custeio ABC para a UFT



8.3.1 Primeira etapa - Definição dos objetivos

O objetivo da implantação de um Custeio baseado em Atividades para Universidades não é a análise da lucratividade, porque para essas instituições o objetivo é obter informações sobre o custo das atividades desenvolvidas (atividades primárias e secundárias) para orientar a tomada de decisão.

O projeto de ABC para a Universidade Federal do Tocantins tem como objetivo fornecer informações sobre custo das atividades, visando à racionalização dos recursos. Espera-se, com a decomposição das unidades organizacionais em diversas macroatividades relevantes, obter maior conhecimento das atividades desenvolvidas pela Universidade e possibilitar o conhecimento do custo das atividades secundárias (administrativas e de suporte) em relação às primárias (ministrar aulas, realizar pesquisa e projetos de extensão).

8.3.2 Segunda etapa - Definição do escopo

O escopo do Projeto ABC para a Universidade Federal do Tocantins tem como delimitação a Administração Superior, incluindo os conselhos, as assessorias, pró-reitorias, órgãos complementares (que executam atividades de apoio direto ou indireto às atividades fim) e as unidades acadêmicas (Campus), onde se desenvolvem as atividades fim da instituição.

O projeto pretende abordar somente os gastos efetuados com recursos oriundos do orçamento da Instituição. Os recursos provenientes de outras fontes, como, por exemplo, das fundações de apoio, serão desconsiderados, pois esses recursos não são relevantes e não há registro de consumo de recursos originários de outras fontes.

O princípio de custeio, adotado para o modelo, é o custeio por absorção integral, pois nesse método, segundo Bornia (2002), a composição do custo dos serviços prestados considera o custo adicional da administração acadêmica e das despesas administrativas, no entendimento de que o custo do Ensino, da Pesquisa e da Extensão deve contemplar todo o custo agregado relativo à prestação do serviço.

Para se apresentar o escopo da pesquisa, foram analisadas as Unidades da Universidade Federal do Tocantins. Para tanto, baseado em análise documental e nas

informações levantadas pelo questionário, foram levantados todos os setores da Universidade e suas principais características e funções.

Essa análise é demonstrada no Quadro 6.

Quadro 6 - Descrição dos setores e funções

SETOR	FUNÇÃO/ CARACTERÍSTICA
ÓRGÃOS DELIBERATIVOS SUPERIORES	
CONSUNI	Órgão deliberativo e normativo superior da Universidade destinado a traçar a política universitária, funcionando como instância de deliberação e de recurso.
CONSEPE	Órgão deliberativo e normativo superior da Universidade em matéria didático-científica e cultural
Secretaria dos Órgãos Deliberativos Superiores	Órgão de apoio ao CONSUNI e CONSEPE em matéria administrativa.
ÓRGÃOS DE ASSESSORIA	
Auditoria Interna	Órgão de assessoramento do Conselho Superior responsável pelas ações de controle, prestando apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
ÓRGÃOS EXECUTIVOS SUPERIORES	
Reitoria	Órgão superior executivo responsável pela coordenação, fiscalização e acompanhamento de todas as atividades da instituição.
Gabinete do Reitor	Unidade de apoio à Reitoria em matéria administrativa e de cerimonial.
Coordenação de Procedimentos Disciplinares	Unidade responsável por averiguar denúncias e, instaurar processos disciplinares quando necessário.
Cerimonial	Unidade responsável pelas solenidades concedidas pela UFT, de diplomas, certificados, títulos, honrarias, e outorga de grau. Cabe ainda ao cerimonial acompanhar o reitor ou seu representante em suas visitas, recepções, solenidades e eventos que ele participe como convidado, interna ou externamente, colaborando na organização desses acontecimentos - e, quando solicitado, orientar e supervisionar os seminários, conferências e semanas acadêmicas, entre outros eventos universitários, nos sete Campus.
Assessoria de Comunicação (AC)	Órgão de assessoria vinculado diretamente à Reitor e responsável pela assessoria de imprensa do Reitor.
Assessoria de Desenvolvimento Institucional	Órgão de assessoria vinculado diretamente ao Reitor e responsável pela realização de estudos e análises do Desenvolvimento da Instituição bem como, pelo planejamento de ações estratégicas da Universidade.
Assessoria de Assuntos Institucionais	Órgão de assessoria vinculado diretamente ao Reitor e responsável fortalecer as relações da Universidade com seu público de interesse e, fomentar o estabelecimento de parcerias dentro e fora do país com organizações governamentais. Empresas, instituições de ensino e pesquisa, associações comunitárias e outras de interesse da Fundação.

Ouvidoria	Órgão de assessoria vinculado diretamente ao Reitor e responsável por receber e, encaminhar para esclarecimento questões, dúvidas ou reclamações da Comunidade aos setores da Universidade e, solicitar resposta das áreas competentes;
Procuradoria Jurídica	Órgão independente vinculado à Advocacia Geral da União (AGU), responsável pela assistência e orientação em matéria jurídica, bem como pela representação da instituição nos foros.
Diretoria de Tecnologia da Informação	Órgão vinculado diretamente ao Reitor e responsável pelo planejamento e desenvolvimento de soluções tecnológicas para o funcionamento da UFT.
Diretoria de Comunicação	Órgão vinculado diretamente ao Reitor e responsável pela assessoria de imprensa e, auxílio aos setores da Universidade na divulgação interna e externa de suas notícias.
Comissão de Ética Pública	Órgão independente vinculado à comissão de Ética da Presidência da República, responsável por orientar e aconselhar a ética profissional do servidor e dos estudantes, no tratamento com as pessoas e com o patrimônio público.
Vice-Reitoria	Órgão superior executivo, participa da gestão universitária por meio dos órgãos colegiados, da coordenação e da mobilização de recursos para projetos estratégicos. Também participa dos processos políticos e sociais da universidade
Diretoria de Assuntos Internacionais	Unidade responsável pela elaboração de acordos internacionais mantidos pela UFT e na orientação de alunos e professores que buscam oportunidades de intercâmbio acadêmico e estudos no exterior.
Sistema de Bibliotecas	Unidade responsável pelo acompanhamento e orientação das bibliotecas dos campus de Palmas, Miracema, Porto Nacional, Gurupi, Arraias, Araguaína e Tocantinópolis e está vinculado à Reitoria da UFT.
Diretoria de Tecnologias da Educação	Unidade responsável pela Coordenação do sistema da Universidade Aberta do Brasil (UAB) na Universidade, no desenvolvimento da modalidade de educação à distância na Universidade em cursos de graduação, pós-graduação e cursos de extensão e aperfeiçoamento.
Pró-reitoria de Avaliação e Planejamento	Órgão executivo responsável por dirigir as atividades inerentes à elaboração, acompanhamento do planejamento, orçamento, modernização administrativa, disponibilização de dados estatísticos e, pela avaliação institucional.
Diretoria de Avaliação	Unidade Responsável pelo acompanhamento das atividades relativas à avaliação institucional, pela definição e monitoramento de indicadores de desempenho institucional, e pela coleta, e divulgação de dados estatísticos institucionais.
Comissão de Avaliação e Validação	Órgão de assessoria vinculado diretamente à Diretoria de Avaliação responsável por apreciar e validar a avaliação de desempenho docente no período de estágio probatório e nos processos de promoção e progressão na carreira do magistério superior, além de coordenar e validar a avaliação de desempenho dos servidores técnico-administrativos no período de estágio probatório.
Diretoria de Gestão Orçamentária	Unidade responsável pelo acompanhamento da execução dos orçamentos das unidades e dos projetos da universidade.

Diretoria de Planejamento	Unidade responsável pela elaboração de propostas, planos, programas e projetos necessários ao planejamento, desenvolvimento de estudos, procedimentos e métodos relativos à modernização administrativa. Responsável pela elaboração da proposta orçamentária anual e previsão orçamentária plurianual, bem como pelo acompanhamento de sua execução.
Pró-reitoria de Administração	Órgão executivo responsável pela fixação de normas e diretrizes de administração, coordenação, direção e controle das atividades nas áreas de material, patrimônio, comunicações, arquivo, contabilidade e finanças.
Comissão de Licitação	Responsável pelo julgamento de licitações sob qualquer modalidade.
Diretoria de Contabilidade e Finanças	Unidade responsável por dirigir, coordenar, orientar, acompanhar e avaliar a execução das atividades orçamentárias, financeiras e contábeis da UFT, bem como coordenar a prestação de contas da Universidade.
Diretoria Administrativa	Unidade responsável por supervisionar, coordenar e acompanhar as atividades administrativas concernentes às despesas com aquisições de materiais e serviços, e promover e renovar os procedimentos administrativos inerentes à área de atuação necessários à realização das atividades da UFT.
Diretoria de Desenvolvimento Humano	Unidade responsável pela supervisão, coordenação, gestão e controle das atividades relacionadas com administração de pessoal, assistência ao servidor, legislação, registros funcionais e, pelo desenvolvimento do servidor na Carreira.
Prefeitura Universitária	Órgão executivo responsável pelo gerenciamento, coordenação e fiscalização dos serviços de vigilância, limpeza e paisagismo, bem como pela gestão dos serviços de ampliação, conservação, recuperação e manutenção das instalações físicas.
Diretoria de Serviços Essenciais	Unidade responsável pela gestão dos serviços e dos recursos financeiros destinados a sua execução.
Diretoria de Arquitetura, Urbanismo e Meio Ambiente	Unidade responsável por coordenar políticas de sustentabilidade relativas ao gerenciamento dos resíduos sólidos e implementar política de urbanização dos espaços universitários.
Diretoria de Engenharia e Infraestrutura	Unidade responsável pelo estudo e pela proposição de normas e especificações para a execução, contratação, fiscalização e recebimento de obras.
Diretoria de Manutenção	Unidade responsável por coordenar e fiscalizar os serviços relativos à manutenção dos prédios, instalações elétricas da Universidade.
Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis e Comunitários	Órgão executivo responsável pela política de assistência estudantil e comunitária, apoiando o estudante nas suas diversas demandas, promovendo a sua interação no meio acadêmico e viabilizando a sua permanência.
Diretoria de Assuntos	Unidade responsável por desenvolver ações que busquem

Estudantis	minimizar os obstáculos que impeçam a permanência e o bom desempenho dos acadêmicos. As ações estão voltadas às atividades de atendimento ao corpo discente por meio dos programas Bolsa Estágio, Bolsa Permanência Acadêmica.
Diretoria de Esportes	Unidade responsável por desenvolver o intercâmbio socioesportivo e cultural entre os estudantes da UFT, estimulando a busca de um estilo de vida saudável e ativo, bem como a prática esportiva educacional como meio imprescindível para o desenvolvimento do trabalho coletivo.
Diretoria de Assuntos Comunitários	Unidade responsável pelo planejamento, coordenação e supervisão das atividades dos restaurantes Universitários e auxílio alimentação; Apoio às Casas de Estudantes; Desenvolvimento de atividades de fortalecimento da acessibilidade dos estudantes e pelo desenvolvimento de atividades de formação comunitária.
Pró-Reitoria de Extensão e Cultura	Órgão executivo responsável pelo processo educativo, cultural e científico, que articula o ensino e a pesquisa de forma indissociável.
Diretoria de Extensão	Unidade responsável pela articulação, supervisão acompanhamento e avaliação dos programas, projetos, cursos e eventos.
Diretoria de Programas e Projetos	Unidade responsável pelo acompanhamento de programas e projetos, cursos e eventos e pela gestão da informação da plataforma SIG Proj. Elaboração de editais internos e processos que viabilizam as ações de extensão e cultura.
Diretoria de Arte e Cultura	Unidade responsável pela coordenação, promoção e difusão das atividades de cunho artístico-cultural nos seus vários aspectos.
Pró-Reitoria de Graduação	Órgão executivo central do sistema acadêmico da universidade, a quem compete programar, coordenar, supervisionar, controlar e executar as atividades inerentes ao ensino de graduação.
Diretoria de Desenvolvimento da Graduação	Unidade responsável pela direção, coordenação, supervisão e pelo controle das atividades de ensino da graduação e, pelo processo de reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos de graduação.
Diretoria de Controle e Registro Acadêmico	Responsável pelo registro e controle das sínteses de rendimento escolar dos cursos de Graduação e, pela análise da documentação para expedição de diplomas.
Diretoria de Programas Especiais em Educação	Unidades responsáveis pela execução e acompanhamento dos programas e atividades que visem à dinamização da área de ensino da graduação.
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação	Órgão executivo que tem por finalidade programar, orientar, coordenar e supervisionar as atividades de pesquisa, de pós-graduação e de capacitação de recursos humanos.
Diretoria de Pós-Graduação	Unidade responsável pelo planejamento, pela execução e pelo acompanhamento das atividades relacionadas com o ensino de pós-graduação.
Diretoria de Pesquisa	Unidade responsável pelo desenvolvimento, pelo planejamento, pela coordenação, pela execução e pelo acompanhamento das atividades relacionadas à pesquisa,
Diretoria de Divulgação	Unidade responsável pelo incentivo e divulgação a produção

Científica	científica da Universidade, a por meio da publicação material de forma a atender aos interesses do ensino, da pesquisa e da extensão.
Núcleo de Inovação Tecnológica	Unidade responsável pela gestão das políticas institucionais de inovação tecnológica, proteção dos direitos de propriedade intelectual e, licenciamento, resguardando os direitos da Universidade.
ÓRGÃOS COMPLEMENTARES	
Editora	Responsável pela edição, coedição e publicação de material de qualidade e relevância científica, técnica, cultural e/ou didática de forma a atender aos interesses do ensino, da pesquisa e da extensão.
Comissão Própria de Avaliação	Órgão de assessoria vinculado diretamente à Pró-reitoria de Avaliação e Planejamento responsável pelo processo de auto avaliação (avaliação interna) em caráter institucional e coordená-lo de acordo com as diretrizes, critérios e estratégias estabelecidas pelo Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes) e, em consonância com as diretrizes internas, os princípios e critérios definidos pela Universidade, respeitando as especificidades de suas atividades e sua missão institucional.
Comissão Permanente de Seleção (COPESE)	Unidade responsável pelos processos seletivos da UFT, como os Vestibulares e os concursos internos de seleção, e também organiza processos seletivos externos para prefeituras e outras instituições.
Rádio Universitária	Órgão vinculado à Diretoria de Comunicação, tem como filosofia preservar a cultural, assim como evidenciar o que há de melhor na produção artística nacional em diversos setores.
Hospital de Medicina Veterinária	Órgão vinculado ao Curso de Medicina Veterinária, tem por objetivo desenvolver e promover o ensino, a pesquisa.
Restaurante Universitário	Órgão subordinado à Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis responsável pela garantia de alimentação aos estudantes.
Fazendas Experimentais	Unidades vinculadas ao Campus de Araguaína e Gurupi, cuja função é servir de campo de estágio e experimento para os alunos dos cursos.
CAMPUS UNIVERSITÁRIOS	
ÓRGÃOS DELIBERATIVOS DO CAMPUS	
Conselho Diretor	Órgão deliberativo e consultivo responsável pela política geral de administração dos Campi Universitários.
Colegiados de Curso	Órgão de articulação didática e técnico-científica, responsável pelo planejamento e pela execução das atividades de ensino, pesquisa e extensão realizadas pelos docentes. Todos os colegiados têm a mesma função/característica.
ÓRGÃOS EXECUTIVOS	
Diretoria	Órgão executivo de administração acadêmica responsável pela coordenação, fiscalização e superintendência de todas as atividades do Campus.
Coordenação de Planejamento e Administração	Unidade responsável pelo apoio logístico a Direção do Campus em matéria administrativa.
Secretária Acadêmica do	Unidade responsável pela execução do processo de matrícula

Campus	e pela manutenção dos dados cadastrais dos alunos e cursos de Graduação.
Secretaria do Curso de graduação e de Pós-Graduação	Responsável pelo apoio logístico às atividades do Curso em matéria administrativa. Todas as secretarias têm a mesma função/característica.
Biblioteca do Campus	Unidade responsável pelo desenvolvimento do conjunto de serviços e acervos, bem como pela coordenação e controle das atividades da Biblioteca e pelo atendimento e orientação dos usuários.
Central de Estágio	Unidade subordinada a Pró-Reitoria de Graduação, responsável por assegurar o cumprimento de todas as exigências legais referentes aos estágios curriculares não obrigatórios realizados por estudantes da UFT.
Subprefeitura	Unidade de apoio a Prefeitura Universitária responsável pelo acompanhamento das atividades relacionadas com obras, manutenção, recuperação, conservação e outras atividades auxiliares.
Laboratórios	Unidades vinculadas aos Cursos cuja função é servir de apoio as atividade de ensino e pesquisa.
Laboratórios de Informática	Unidades vinculadas ao Campus cuja função é servir de apoio as atividade de ensino e pesquisa.

Fonte: Elaboração Própria

Os setores apresentados no Quadro 6, pertencentes à estrutura da Universidade, foram classificados para esta pesquisa de acordo com a sua relação com os produtos ofertados pela UFT e em relação com o tipo de serviço prestados pelos setores.

Assim, dividiu-se a estrutura organizacional em 6 grupos:

- Unidades de apoio institucional
- Unidades de apoio do Campus
- Unidades de suporte acadêmico
- Unidades de suporte acadêmico do campus
- Unidades acadêmicas
- Unidades não incluídas

As atividades de apoio e de suporte referem-se a atividades secundárias da Universidade que servem de suporte para que as atividades primárias se realizem, sendo também chamadas de atividades meio.

As atividades primárias referem-se às atividades realizadas decorrentes da Missão da Instituição. São as atividades fim realizadas pelas Unidades acadêmicas, que estão diretamente relacionadas com os produtos ofertados.

Apresenta-se, a seguir, explicação mais detalhada de cada classificação utilizada.

a) Unidades de apoio institucional

Refere-se às unidades que exercem atividades administrativas ou de prestação de serviço indispensáveis ao funcionamento das demais Unidades da Universidade, acadêmicas e não acadêmicas.

b) Unidades de apoio dos Campi

Refere-se às unidades que exercem atividades administrativas ou de prestação de serviço indispensáveis ao funcionamento das demais Unidades do Campus, acadêmicas e não acadêmicas.

c) Unidades de suporte acadêmico

Consideraram-se como unidades de suporte acadêmico as unidades pertencentes à estrutura da Reitoria necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação, que prestam serviços de apoio as atividades fins.

d) Unidades de suporte acadêmico do campus

Consideraram-se como unidades de suporte acadêmico as unidades pertencentes à estrutura dos Campi necessárias ao funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação, que prestam serviços de apoio indireto às atividades fins.

e) Unidades Acadêmicas

As Unidades Acadêmicas compõem-se das unidades que abrigam os cursos de graduação e pós-graduação e que realizam as atividades fim da Universidade.

f) Unidades não incluídas

Nessa categoria, foram incluídas as unidades que têm gestão própria e que exercem atividades administrativas ou de prestação de serviço, caracterizadas como não necessárias ao funcionamento da Universidade. Essas unidades não serão consideradas no modelo por se entender que esses órgãos deverão ter seu próprio projeto ABC, com escopo e objetivos próprios.

Com exceção da Diretoria de Tecnologias Educacionais, que não foi incluída por se entender que, em razão da dimensão dessa unidade, ela deveria ter seu próprio projeto ABC,

visto que é responsável por todos os cursos da Universidade realizados na modalidade a distância.

Nessa etapa, também foi definido o nível de refinamento das informações em relação à estrutura organizacional e definiu-se trabalhar em nível de Diretoria.

Aplicando essas classificações às Unidades da UFT, apresenta-se o quadro 7.

Quadro 7 - Classificação das Unidades de apoio institucional e apoio do Campus

Unidades de Apoio Institucional	Unidades de apoio ao Campus
<p>Conselho Universitário (CONSUNI) e Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE) Secretaria dos Órgãos Colegiados Superiores Auditoria</p> <p>Reitoria Assessoria de Comunicação Assessoria de Desenvolvimento Institucional Assessoria de Assuntos Institucionais Ouvidoria Chefia de Gabinete Vice-Reitoria Procuradoria Jurídica</p> <p>Pró-reitoria de Avaliação e Planejamento Diretoria de Avaliação Comissão de Avaliação e Validação Diretoria de Planejamento Diretoria de Gestão Orçamentária</p> <p>Pró-reitoria de Administração e Finanças Comissão de Licitação Diretoria Administrativa Diretoria de Desenvolvimento Humano Diretoria de Contabilidade e Finanças</p> <p>Prefeitura Universitária Diretoria de Serviços Essenciais Diretoria de Arquitetura, Urbanismo e Infraestrutura Diretoria de Manutenção</p> <p>Comissão Própria de Avaliação</p>	<p>Campus</p> <p>Conselho Diretor Direção do Campus Subprefeitura</p>

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 8 - Classificação das Unidades de Suporte Acadêmico e Suporte Acadêmico do Campus

Unidades de Suporte Acadêmico	Unidades de Suporte acadêmico do Campus
<p>Reitor Assessoria de Desenvolvimento Institucional Assessoria de Assuntos Institucionais</p> <p>Vice-Reitoria Diretoria de Assuntos Internacionais Diretoria de Tecnologias da Educação Sistema de Bibliotecas</p> <p>Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-graduação Diretoria de Pós-Graduação Diretoria de Pesquisa Diretoria de Divulgação Científica Núcleo de Inovação Tecnológica</p> <p>Pró-reitoria de Graduação Diretoria de Registro e Controle Acadêmico Diretoria de Desenvolvimento da Graduação Diretoria de Programas Especiais em Educação</p> <p>Pró-reitoria de Assuntos Estudantis Diretoria de Assuntos Estudantis Diretoria de Esportes</p> <p>Pró-reitoria de Extensão e Cultura Diretoria de Extensão Diretoria de Programas e Projetos Diretoria de Arte e Cultura</p> <p>Comissão Permanente de Seleção</p>	<p>Coordenação de curso de graduação Coordenação de curso de pós- graduação Secretária Acadêmica do Campus Biblioteca Gerência de Área Experimental e Laboratórios Laboratórios de Informática Central de Estágio</p>

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 9 - Classificação das Unidades Acadêmicas

Unidades Acadêmicas	Unidades Acadêmicas
<p>Campus Universitário de Palmas</p> <p>1. Curso de Administração <i>Laboratório do curso</i> Escritório Modelo de Administração</p> <p>2. Curso de Arquitetura e Urbanismo <i>Laboratórios do curso</i></p>	<p>Campus Universitário de Porto Nacional</p> <p>1. Curso de Ciências Biológicas (Bacharelado e Licenciatura) <i>Laboratórios do curso</i> Almoxarifado Químico Laboratório de Química Zoologia dos Invertebrados</p>

<p>Laboratório de Arquitetura Laboratório Audiovisual Laboratório de Conforto Ambiental 3. Curso de Ciência da Computação <i>Laboratórios do curso</i> Laboratório de Hardware Núcleo de Desenvolvimento de Software 4. Curso de Ciências Contábeis 5. Curso de Ciências Econômicas <i>Laboratórios do curso</i> Escritório Modelo de Economia 6. Curso de Comunicação Social/ Jornalismo <i>Laboratórios do curso</i> Laboratório de Fotografia Laboratório de Rádio Laboratório de Redação Laboratório de Vídeo 7. Curso de Direito <i>Laboratórios do curso</i> Núcleo de Práticas Jurídicas Escritório Modelo do Fórum Estadual Escritório Modelo da Justiça Federal 8. Curso de Enfermagem 9. Curso de Engenharia de Alimentos Laboratório de Análise Sensorial Laboratório de Frutas e Hortaliças Laboratório de Sistema de Produção de Energia de Fontes Renováveis – LASPER Laboratório de Microbiologia e Bioprocessos Laboratório de Tecnologia de Amiláceos e Panificação Laboratório de Tecnologia de Leites e Derivados 10. Curso de Engenharia Ambiental <i>Laboratórios do curso</i> Laboratório de Caracterização e Impactos Ambientais Laboratório de Biotecnologia Laboratório de Geologia Laboratório de Geoprocessamento Laboratório de Ecologia Laboratório de Hidrobiologia Laboratório de Hidrologia Laboratório de Meteorologia e Climatologia Laboratório de Microbiologia Ambiental Laboratório de Processos de Separação de Biomoléculas e Desidratação – LAPSDEA Laboratório de Química Laboratório de Saneamento Ambiental 11. Engenharia Civil</p>	<p>Laboratório de Entomologia Laboratório de Bacteriologia Sala de Inoculação Laboratório de Genética Laboratório de Microbiologia Laboratório de ovos e larvas Laboratório de Ictologia Sistemática Laboratório de Ictofauna Laboratório de Alimentação Laboratório de Reprodução Laboratório de Taxonomia Vegetal Laboratório de Micropropagação Laboratório de Química Laboratório de Microscopia 2. Curso de Ciências Sociais 3. Curso de Geografia (Bacharelado e Licenciatura) <i>Laboratórios do curso</i> Cartografia Geoprocessamento 4. História (Licenciatura) 5. Letras (língua portuguesa e literatura e língua inglesa e licenciatura) 6. Relações Internacionais</p> <p>Cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu 1. Mestrado em Ecologia de Ecótonos 2. Mestrado em Geografia</p> <p>Campus Universitário de Araguaína 1. Biologia (EAD). 2. Biologia 3. Física <i>Laboratórios dos Cursos de Biologia – Física – e Química</i> Laboratório didático de Química Laboratório didático de Física Laboratório didático de Biologia Laboratório de Informática e Multimeios Laboratório de Zoologia/Geologia-Paleontologia Laboratório de Botânica/Ecologia Laboratório de Anatomia e Fisiologia Animal Comparada Laboratório experimental para o ensino de biologia e metodologia 4. Geografia, <i>Laboratórios do Curso</i> Estações experimentais Laboratório de Informática</p>
--	--

<p>12. Engenharia Elétrica 13. Filosofia 14. Física EAD 15. Curso de Medicina <i>Laboratórios do curso</i> Enfermaria Modelo Laboratório de Anatomia Humana Laboratório de Anatomia Patológica Laboratório de Biofísica Laboratório de Farmacologia e Patologia Clínica Laboratório de Bioquímica, Imunologia e Genética – LABIG Laboratório de Citologia e Histologia e Patologia Laboratório de Cultura de Células Laboratório de Epidemiologia Laboratório de Microbiologia e Parasitologia Laboratório de Multi Usuário Laboratório de Técnicas de Saúde Laboratório de Técnica Cirúrgica Sala de Expurgo Curso de Pedagogia Núcleo Interdisciplinar de Educação em Direitos Humanos</p> <p>16. Curso de Nutrição 17. Curso de Pedagogia 18. Curso de Teatro</p> <p>Cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu 1. Mestrado em Agroenergia 2. Mestrado em Ciência e Tecnologia de Alimentos 3. Mestrado em Ciências da Saúde 4. Mestrado em Ciências do Ambiente 5. Mestrado em Desenvolvimento Regional 6. Mestrado em Educação 7. Mestrado em Engenharia Ambiental 8. Mestrado em Modelagem Computacional de Sistemas 9. Mestrado em Prestação Jurisdicional e Direitos Humanos 10. Mestrado Profissional em Matemática 11. Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas 12. Doutorado em Biodiversidade e Biotecnologia 13. Doutorado em Ciências do Ambiente. 14. Doutorado Bionorte.</p>	<p>5. História (Bacharelado e Licenciatura), <i>Laboratório do Curso</i> Centro de Documentação Histórica 6. Letras (língua portuguesa e literatura e língua inglesa e licenciatura e Literaturas (licenciatura), Laboratório de Línguas Indígenas Laboratório de Língua Inglesa 7. Matemática, <i>Laboratórios do Curso</i> Laboratório de Informática Laboratório de Microscopia Laboratório Didático de Matemática 8. Medicina Veterinária, 9. Química, 10. Tecnologia em Gestão de Cooperativas, 11. Tecnologia em Gestão de Turismo, 12. Tecnologia em Logística <i>Laboratórios dos Cursos de Tecnologia</i> Laboratório de Gastronomia Laboratório de Logística Laboratório de Assistência ao Terceiro Setor Agência de Turismo Empresa Junior/Incubadora de Cooperativas Populares Núcleo de Projetos Experimentais (NPE) 13. Zootecnia <i>Laboratórios dos Cursos de Zootecnia e Medicina Veterinária</i> Bioquímica Zoologia Microscopia Microbiologia e imunológica Microbiologia de alimentos Lactologia Parasitologia Reprodução animal Solos Anatomia animal Ciência Animal Laboratório de Patologia Clínica Biotério – Laboratório de Ciência Animal</p> <p>Cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu 1. Mestrado em Ciência Animal Tropical 2. Mestrado e Doutorado em Letras: Leitura e Produção Escrita 3. Mestrado Profissional em Letras 4. Mestrado Profissional em História</p>
---	--

<p>Campus Universitário de Arraias</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Administração Pública (EAD) 2. Matemática <i>Laboratório do curso</i> Laboratório de Ensino da Matemática – LEMAT; 3. Educação no Campo 4. Pedagogia <i>Laboratório do Curso</i> Laboratório de Práticas Pedagógicas – LAPPE; 5. Biologia EAD <i>Laboratório do Curso</i> Laboratório de Biologia Geral – LABIO; Núcleo de Aprendizagem Digital – NAD. <p>Campus Universitário de Miracema</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Educação Física 2. Pedagogia 3. Psicologia 4. Serviço Social <p>Campus Universitário de Tocantinópolis</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ciências Sociais 2. Educação do Campo 3. Educação Física 4. Pedagogia <i>Laboratórios do curso</i> Laboratório Brinquedoteca Mario de Andrade Laboratório de Apoio Pedagógico Especializado Núcleo de Estudos das Diferenças de Gênero Laboratório de Cinema, Cultura e Arte Centro de Documentação Thimbira 	<p>Campus Universitário de Gurupi</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Agronomia 2. Engenharia de Bio-Processos e Biotecnologia 3. Engenharia Florestal 4. Química Ambiental 5. Química (EAD) <p>Cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mestrado e Doutorado em Produção Vegetal 2. Mestrado em Biotecnologia 3. Mestrado em Ciências Florestais e Ambientais <p><i>Laboratório dos Cursos</i> Laboratório de Fitopatologia Laboratório de Química/Bioquímica Laboratório de Fisiologia Vegetal/Biologia Laboratório de Processamento de Alimentos Laboratório de Secagem de Sementes Laboratório de Mecânica, Máquinas e Implementos Agrícolas Laboratório de Solos Estação Experimental da UFT Campus de Gurupi Laboratório de Sementes Laboratório de Irrigação e Drenagem Laboratório de Manejo Integrado de Pragas</p>
---	---

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 10 - Classificação das Unidades não Incluídas

<p>Unidades Não Incluídas</p> <p>Editora da UFT Radio Universitária Hospital Universitário Fazenda Experimental</p> <p>Pró-reitoria de Assuntos Estudantis Diretoria de Assuntos Comunitários</p>	
--	--

Responsável pela administração:	
---------------------------------	--

Casa do Estudante	
--------------------------	--

Restaurante Universitário	
----------------------------------	--

Fonte: Elaboração Própria

8.3.3 Terceira etapa - Definição dos Objetos de Custeio

Objetos de custo são o ponto final para o qual os custos são apropriados. É a razão por que o trabalho de custeamento é desenvolvido em uma instituição. A eles são apropriados dois tipos de custos: custos diretos e custos indiretos. A apropriação dos custos engloba os dois processos, ou seja, a apropriação direta dos custos, que é a transferência dos custos diretos ao objeto de custos, e o rastreamento dos custos, que é a transferência dos custos indiretos ao objeto de custos por meio de direcionadores de custos (*cost drivers*) (PETER, 2007).

Os objetos de custo nesta pesquisa foram: Ensino, Pesquisa e Extensão.

8.3.4 Quarta etapa - Identificação, análise e classificação das atividades

Esta etapa consistiu na coleta de informações para a identificação e a análise das atividades, por meio de aplicação de questionários, e análise documental.

Optou-se por trabalhar em nível de Pró-reitoria, considerando que o grau de detalhamento influencia na relação custo-benefício do modelo. Conforme apresentaram Reinelt (2005) e Peter (2003b), um nível de detalhamento excessivo impactaria diretamente no custo de gerar a informação.

Foi realizada a adaptação do Dicionário de Atividades proposto por Peter (2007) à realidade da UFT, por meio das informações coletadas.

As atividades foram classificadas de acordo com as Unidades. Foram selecionadas 107 atividades nas áreas de apoio e de suporte, e 4 atividades primárias nas unidades acadêmicas.

Apresenta-se, no Apêndice D, o Dicionário de Atividades da UFT.

8.3.5 Quinta etapa - Identificação e seleção dos direcionadores de recursos

Após selecionar as atividades mais relevantes e construir o Dicionário de Atividades, a próxima etapa consistiu em identificar e selecionar o direcionador de recurso para cada atividade. Esse direcionador deverá representar a melhor relação entre o consumo dos recursos e a execução da atividade selecionada. Precisa-se considerar o grau de correlação com o consumo dos recursos e não se esquecer da facilidade de coleta da informação.

Nesta etapa, procura-se relacionar os custos às atividades por meio dos direcionadores de primeiro estágio (direcionadores de recurso).

O Quadro 11, a seguir, apresenta as atividades e os direcionadores selecionados para cada atividade.

Quadro 11 - Relação das atividades de apoio institucional e seus direcionadores de recurso

UNIDADES QUE EXECUTAM ATIVIDADES DE APOIO INSTITUCIONAL		
Unidade	Atividade	Direcionador de Recursos
Conselho Universitário (CONSUNI) e Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE)	Reunir o colegiado	Nº de reuniões realizadas no período
Secretaria dos Órgãos Colegiados Superiores	Apoiar os Conselhos	Nº de reuniões realizadas no período
Auditoria Interna	Auditar os setores da Universidade	N de auditorias realizadas
Reitoria e Vice-Reitoria	Administrar a universidade	Nº de horas de administração no período
Chefia de Gabinete	Assessorar ao reitor	Nº de horas de assessoria no período
Assessoria de Desenvolvimento Institucional	Assessorar ao reitor	Nº de horas de assessoria no período
Assessoria de Assuntos Institucionais	Assessorar ao reitor	Nº de horas de assessoria no período
Procuradoria Jurídica	Analisar processos referentes à questões jurídicas.	Nº de horas de análise de processos no período
	Representar a juridicamente a instituição quando convocada	Nº de processos no período
Pró-Reitoria de Administração	Administrar à pró-reitora	Nº de horas de administração no período
	Analisar processos de despesa, referente à disponibilidade financeira e orçamentária para realização de despesas de qualquer natureza.	Nº de horas dedicadas á análise de processos de no período
	Realizar a contabilidade.	Nº de horas dedicadas à

		contabilidade no período
	Realizar aquisições de materiais e, de serviços.	Nº de ordens de compra emitidos no período
	Administrar materiais	Nº de horas dedicadas à administração de materiais no período
	Controlar patrimônio	Nº de horas dedicadas ao controle patrimonial no período
	Realizar licitação	Nº de licitações realizadas no período
	Manter banco de dados sobre pessoal	Nº de processos analisados
	Prestar assistência aos servidores	Nº de horas de atividade no período
	Elaborar folha de pagamento	Nº de horas dedicadas à elaboração da folha de pagamento no período
	Administrar recursos humanos, efetuando todas as ações de gestão de pessoal.	Nº de processos analisados
	Capacitar e desenvolver pessoal técnico-administrativo	Nº de horas de atividade no período
	Realizar avaliação de pessoal técnico-administrativo e docentes em cargos de gestão.	Nº de servidores avaliados
Pró-reitoria de Avaliação e Planejamento	Administrar a Pró-reitoria	Nº de horas dedicadas à atividade no período
	Elaborar o planejamento das ações institucionais de acordo com os objetivos e as metas estabelecidas.	Nº de horas dedicadas à atividade no período
	Elaborar o orçamento anual de acordo com o plano institucional, detalhando receitas e despesas.	Nº de horas dedicadas à elaboração do orçamento no período
	Manter banco de dados institucionais	Nº de horas dedicadas à coleta de dados no período
	Acompanhar o processo de avaliação institucional	Nº de horas dedicadas à avaliação no período
	Analisar processos relativos à pessoal docente e técnico-administrativo	Nº de horas de análise de processos no período
	Reunir a comissão	Nº de eventos realizados
	Controlar o orçamento anual	Nº de horas dedicadas ao controle do orçamento no período
Prefeitura Universitária	Administrar a prefeitura	Nº de horas de administração no período
	Efetuar manutenção de equipamentos e instalações	Nº de horas de manutenção no período
	Efetuar limpeza da	Nº de horas/homem de

	Universidade	limpeza no período
	Efetuar vigilância do campus	Nº de postos de vigilância no período
	Planejar obras	Nº de horas de planejamento de obras no período
	Supervisionar a execução de obras	Nº de horas de supervisão de obras no período
CPA	Proceder à avaliação institucional	Nº de reuniões realizadas no período
Diretoria de Comunicação	Promover divulgação de assuntos institucionais.	Nº de horas de atividade no período
	Promover comunicação interna.	Nº de horas de atividade no período

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 12 - Relação das atividades de suporte acadêmico e seus direcionadores de recurso

UNIDADES QUE EXECUTAM ATIVIDADES DE SUPORTE ACADEMICO		
Unidade	Atividade	Direcionador de Recursos
Vice- Reitoria	Apoiar a administração da Unidade	Nº de horas de administração no período
Diretoria de Assuntos Internacionais	Administrar a Unidade	Nº de horas de administração no período
	Analisar e formalizar processos de intercâmbio e cooperação.	Nº de horas de análise de processo no período ou quantidade de acordos/convênios assinados
	Representação institucional e articulação internacional:	Nº participações em eventos nacionais e internacionais
Sistema de Bibliotecas	Administrar o sistema de bibliotecas (SISBB)	Nº de horas de atividade no período
	Solicitar e acompanhar todo o processo de compra de livros e periódicos	Nº de solicitações de compra de livros e periódicos emitidas no período
Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis	Administrar à pró-reitora	Nº de horas de atividade no período
	Apoiar eventos dos estudantes	Nº de eventos realizados no período
	Gerenciar as ações do Plano Nacional de Assistência Estudantil	Nº de auxílios e bolsas concedidas
	Coordenar atividades desportivas	Nº de atividades realizadas no período
Pró-Reitoria de Extensão e Cultura	Administrar a Pró-reitoria	Nº de horas de atividade no período
	Cadastrar e manter banco de dados sobre atividades e projetos de extensão	Nº de processos analisados

	Desenvolver atividades artísticas e culturais	Nº de ações e eventos realizados
	Desenvolver ações comunitárias	Nº de ações e eventos realizados
	Supervisionar os programas e projetos de extensão	Nº de solicitações atendidas
	Emitir certificados de Extensão	Nº de certificados emitidos
Pró-Reitoria de Graduação	Administrar a Pró-reitoria	Nº de horas de atividade no período
	Supervisionar as atividades de ensino de graduação	Nº de horas de atividade no período
	Manter atualizado banco de dados sobre alunos e cursos de graduação	Nº de horas de atividade no período
	Emitir e registrar diplomas de graduação e pós-graduação <i>stricto sensu</i> .	Nº de diplomas registrados no período
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação	Administrar a Pró-reitoria	Nº de horas de atividade no período
	Cadastrar pesquisas	Nº de pesquisas cadastradas no período
	Supervisionar as atividades de pesquisa e pós-graduação	Nº de horas de atividade no período
	Analisar a concessão de bolsas de estudos para docentes	Nº de solicitação de bolsas no período
	Manter banco de dados sobre a pesquisa e pós- graduação	Nº de horas dedicadas à manutenção do banco de dados no período
	Emitir diploma ou certificado de pós- graduação lato sensu.	Nº de diplomas registrados no período
	Cadastrar bolsas para alunos de pós-graduação	Nº de bolsas cadastradas no período
	Realização de eventos de inventivo a pesquisa	Nº de eventos realizados
Diretoria de Tecnologia da Informação	Administrar a unidade	Nº de horas de administração no período
	Desenvolver e manter sistemas	Nº de horas dedicadas à manutenção de sistemas no período
	Fornecer informações acadêmicas	Nº de horas dedicadas à produção de relatórios no período
	Dar suporte aos sistemas	Nº de horas de atividade no período
Comissão Permanente de Seleção	Realizar seleções e concursos internos	Nº de seleções realizadas no período

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 13 - Relação das atividades de apoio dos Campus e seus direcionadores de recurso

UNIDADES QUE EXECUTAM ATIVIDADES DE APOIO DOS CAMPUS		
Unidade	Atividade	Direcionador de Recursos
Direção do Campus	Administrar o Campus	Nº de horas de administração no período
	Apoiar o Conselho Diretor	Nº de reuniões realizadas no período
	Reunir o Conselho Diretor	Nº de reuniões realizadas no período
	Superintender, coordenar e fiscalizar as atividades do Campus	Nº de horas de coordenação no período
Subprefeitura	Administrar a Unidade	Nº de horas de administração no período
	Efetuar manutenção de equipamentos e instalações	Nº de horas dedicadas a manutenção no período
	Efetuar limpeza da Universidade	Nº de horas/homem de limpeza no período
	Efetuar vigilância do campus	Nº de postos de vigilância no período
Coordenação de Planejamento e Administração	Realizar controle interno de material e patrimônio e de, transporte	Nº de horas dedicadas no período
	Executar ações relacionadas com administração de pessoal	Nº de horas dedicadas no período
	Gerenciar as atividades dos Laboratórios de ensino e pesquisa e da Fazenda Experimental.	Nº de horas dedicadas no período
	Gerenciar as atividades relacionadas ao apoio e suporte administrativo	Nº de horas dedicadas no período

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 14 - Relação das atividades de suporte acadêmico dos Campus e seus direcionadores de recurso

UNIDADES QUE EXECUTAM ATIVIDADES DE SUPORTE ACADEMICO NOS CAMPUS		
Unidade	Atividade	Direcionador de Custo da Atividade
Biblioteca	Administrar a Biblioteca	Nº de horas de administração no período
	Solicitar compra de livros e periódicos	Nº de solicitações de compra de livros e periódicos emitidas no período
	Catalogar livros e periódicos	Nº de recebimentos de

		livros e periódicos no período
	Cadastrar usuários	Nº de usuários cadastrados no período
	Emprestar livros e periódicos	Nº de empréstimos e recebimentos de livros e periódicos no período
	Controlar acervo, comparando as existências com o cadastro	Nº de horas dedicadas ao controle e do acervo no período
Secretaria Acadêmica	Administrar a Secretaria	Nº de horas de administração no período
	Cadastrar e manter atualizados dados referentes a alunos e cursos	Nº de horas dedicadas ao cadastro de dados no período
	Realizar matrícula e ajuste de matrículas	Nº de horas dedicadas ao cadastro de dados no período
	Confeccionar e Emitir documentos	Nº de documentos emitidos
	Proceder à análise da documentação dos concluintes para a expedição e registro dos diplomas.	Nº de solicitações de diploma
Secretaria de Curso	Apoiar o colegiado	Nº de reuniões realizadas no período
	Cadastrar e manter atualizados dados referentes a alunos e cursos	Nº de horas dedicadas ao cadastro de dados no período
	Instruir e analisar processos referentes à dispensa, adaptação, cancelamento de matrícula, trancamento e mudança de curso.	Nº de processos analisados
	Instruir e analisar processos referentes aproveitamento de disciplinas	Nº de processos analisados
Central de Estágio	Apoiar as atividades de estágio não curricular	Nº de horas dedicadas ao apoio às atividades.
Laboratórios	Apoiar o ensino	Nº de horas utilizadas para atividades de ensino.
	Apoiar a pesquisa	Nº de horas utilizadas para atividades de pesquisa.
Protocolo	Realizar atendimento de professores, alunos, e público em geral	Nº de horas dedicadas ao atendimento.
	Receber e entregar	Nº de entregas realizadas;

	correspondências	
Laboratório de Informática	Apoiar as atividades dos Cursos	Nº de horas de utilização do laboratório.
Coordenações de Cursos	Administrar a Unidade	Nº de horas dedicadas a administração da Unidade.

Fonte: Elaboração Própria

Quadro 15 - Relação das atividades acadêmicas e seus direcionadores de recurso

UNIDADES QUE EXECUTAM ATIVIDADES ACADEMICAS		
Unidade	Atividade	Direcionador de Recursos
	Realizar ensino	Nº de horas de aula ministradas no período
	Realizar pesquisas	Nº de horas dedicadas às pesquisas no período
	Realizar extensão	Nº de horas dedicadas à realização de atividades de extensão no período
	Qualificar docentes	Nº de horas dedicadas à qualificação no período

Fonte: Elaboração Própria

8.3.6 Sexta etapa - Apuração do custo das Unidades

Para a apuração do custo das atividades, inicia-se pela apuração do custo das unidades selecionadas. Os recursos consumidos nas unidades devem ser rastreados e identificados por meio de apontamento dos gastos ocorridos em cada Unidade. Inicialmente, será feita alocação direta, ou seja, a identificação dos recursos diretamente utilizados por cada atividade. Quando não for possível fazer a alocação direta, deverá rastrear os recursos, buscando a melhor relação entre a ocorrência e o volume de trabalho da atividade. Os recursos serão subdivididos em: pessoal, encargos, material de consumo, serviços de terceiros, diárias e passagens. Em seguida, esses custos serão alocados às atividades relevantes realizadas em cada Unidade (PETER, 2007).

O tratamento dado aos custos indiretos é o rastreamento por meio dos direcionadores de atividades e, por último, a adoção de critérios de rateios para a sua alocação aos objetos de custo.

Não será considerado nesse modelo os custos com depreciação, tendo em vista a impossibilidade de obtenção das informações necessárias, pois os bens pertencentes à UFT

nunca sofreram atualização monetária, sendo alguns deles remanescentes da estrutura da Unitins.

Deverão ser coletados os dados descritos a seguir.

Valores de folha de pagamento com a respectiva identificação da lotação de cada servidor: esse é um dos passos mais importantes do modelo proposto, visto que aproximadamente 80% dos custos estariam nesse elemento:

- valor dos encargos correspondentes;
- valor do consumo de materiais por unidade;
- valor dos gastos com diárias;
- valor do consumo de serviços de terceiros por unidade, nesses incluídos as despesas de manutenção da Universidade, limpeza, vigilância, água, luz, entre outros.

Os gastos com inativos e pensionistas deverão ser excluídos, considerando as contribuições de Gaetani e Schwartzman (1991), que afirmam “se tratarem de despesas que não possuem tradução em termos de produtos e serviços no presente”. No entanto se sugere que a Universidade inclua um valor correspondente à contribuição da instituição para futuras aposentadorias e pensões na mesma proporção dos salários e dos encargos sociais.

No caso de na Unidade haver servidores com afastamento para qualificação, deve ser considerada a totalidade da carga-horária do servidor nessa atividade.

Apresenta-se a seguir o tratamento que deve ser dado a cada subdivisão de classificação.

a) Gastos com pessoal e encargos sociais

Para coleta dos dados referentes aos gastos com pessoal, Peter (2007) afirmam ser necessário levantar o valor dos salários brutos, separados por categoria funcional (docente e técnico-administrativo), o regime de trabalho e a unidade de lotação.

O valor do gasto com pessoal, para ser alocado às atividades, será rastreado compreendendo os seguintes passos:

- identificação das horas de trabalho do servidor disponibilizada para a sua unidade de lotação;
- identificação do tempo dedicado a cada atividade por servidor;
- atribuição dos custos referentes a salários de acordo com as horas dedicadas a cada atividade;

- alocação dos encargos sociais proporcionalmente aos salários de cada atividade.

b) Gastos com pessoal técnico

De posse dos dados referentes à folha de pagamento, do valor dos salários com a identificação do setor do servidor, será possível realizar a alocação direta do consumo desse recurso à atividade. Ressalta-se que, para as atividades de apoio e de suporte (secundárias), na maioria dos casos, uma unidade de “Diretoria” teve apenas uma ou duas macroatividades contempladas no modelo. No caso de haver mais de uma atividade, a alocação desse custo será realizada baseada no proporcional de tempo informado nos questionários que cada atividade consome. Assim, será possível identificar quantas horas da carga horária total do servidor que são dedicadas a cada uma das atividades, e esse proporcional será aplicado ao total dos salários. No caso da unidade haver servidores com afastamento para qualificação deve ser considerada a totalidade da carga horária do técnico na atividade que ele exercia antes do afastamento. (Peter; 2007)

c) Gastos com pessoal docente

A mão de obra docente tem grande representatividade na apuração do custo total das Unidades Acadêmicas, sendo imprescindível a adoção de um critério de separação do esforço dedicado às atividades. As atividades do pessoal docente estão concentradas, na grande maioria das vezes, nas Unidades Acadêmicas, que correspondem no modelo às unidades que executam atividades primárias. Necessita-se conhecer duas variáveis: capacidade horária disponível do corpo docente e carga horária despendida separada por atividades (MORGAN, 2004).

As principais atividades desenvolvidas pelos docentes são o ensino de graduação e de pós-graduação, a pesquisa, a extensão, a administração e a qualificação.

Para a seleção das atividades primárias, tomou-se como base as atividades descritas no dicionário de atividades proposto por Peter (2007), que subdivide as atividades em realizar ensino, realizar pesquisa, realizar extensão, administrar a unidade e qualificar docente. O autor determina que

O ensino foi reunido na atividade realizar ensino, que abrange as horas de sala de aula, as horas complementares ao ensino e, as horas de orientação aos trabalhos acadêmicos realizados pelos alunos com assistência docente. A pesquisa e a extensão foram representadas pelas atividades, realizar pesquisas e realizar extensão, considerando as horas efetivamente dedicadas a essas atividades. A atividade administrar a unidade corresponde à gestão do Campus, exercida pelo Diretor e

também pelo Coordenador do Curso, juntamente com a equipe técnica do Campus responsável por funções administrativas. A atividade qualificar docente corresponde a cursos de pós-graduação (mestrados, doutorado, estágios de pós-doutorado) que foram cursados pelos docentes no período em estudo, considerando-se as horas dedicadas a essa atividade. No caso de afastamento para qualificação, deve ser considerada a totalidade da carga-horária do docente nesta atividade (PETER;2007, p. 173).

No caso da unidade haver servidores com afastamento para qualificação deve ser considerada a totalidade da carga horária docente na atividade de “qualificar docente”.

d) Material de consumo

O material de consumo utilizado pelas Unidades é adquirido pela Diretoria Administrativa – PROAD, por meio de licitação, e armazenado no Almoxarifado Central, e a distribuição às Unidades é feita mediante requisição. Assim, o consumo de materiais deve ser alocado às atividades de acordo com o consumo efetivo para a sua realização, utilizando-se a alocação direta.

Por meio de relatórios do almoxarifado da Universidade, as informações referentes à requisição de materiais pelas diversas unidades deverão ser obtidas.

e) Diárias e passagens

Os gastos com diárias deverão ser alocados diretamente às atividades que ocasionaram o custo.

f) Gastos com serviços de terceiros

As atividades de conservação, limpeza, vigilância, transportes, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

Na UFT, o desempenho dessas atividades é realizado por mão de obra terceirizada, decorrente de processos licitatórios, que originaram contratos firmados entre a Universidade e as empresas contratadas para atender aos serviços de limpeza, conservação, recepção, vigilância. Tem-se, portanto, que o pessoal terceirizado atua em diversas áreas da Universidade, tais como limpeza, vigilância, cozinha, serviços administrativos etc. O controle dos serviços terceirizados é feito pela Prefeitura Universitária.

Pela natureza das áreas de atuação, é possível constatar que a prestação do serviço ocorre nas Unidades Acadêmicas e nas Unidades não acadêmicas. Assim, faz-se necessário que o sistema para apuração do custo calcule o custo com o pessoal terceirizado que atua em cada Unidade.

Embora a literatura (PETER, 2007) sugira que esses gastos, assim como material de consumo, deverão ser alocados às atividades de acordo com a sua utilização, encontra-se uma grande dificuldade em fazer a alocação de alguns desses custos às Unidades, pois muitas não dispõem de medidores de consumo por unidade, como é o caso da energia elétrica e água. Não existe, assim, uma forma de controle que possa estimar o consumo efetivo das unidades.

Nesse caso, há três caminhos a seguir:

- para uma melhor aplicação do modelo, realizar a adaptação da estrutura física da instituição;
- fazer a alocação ao Campus;

Peter (2007), nesse caso, afirma que o custo dessas unidades ficou subestimado em aproximadamente 2%, devido às restrições em alocar os custos de serviços de terceiros às unidades.

- pode-se, também, nesse caso, utilizar uma base de rateio diferenciada para cada serviço, conforme apresentado a seguir.

Quadro 16 - Base de rateio para serviços terceirizados

Serviço	Unidade de mensuração	Critério de rateio
Limpeza	Área física em m sob a responsabilidade de cada unidade	Proporcional à área física em m de cada unidade, excluindo as áreas internas de circulação, comuns que ficarão alocadas a Unidade da Direção do Campus.
Telefonia	Número de ramais instalados em cada Unidade	Proporcional ao número de ramais instalados.
Energia	Área física em m sob a responsabilidade de cada unidade	Proporcional à área física em m de cada unidade, excluindo as áreas internas de circulação, comuns que ficarão alocadas a Unidade da Direção do Campus.
Água	Área física em m sob a responsabilidade de cada unidade	Proporcional à área física em m de cada unidade, excluindo as áreas internas de circulação, comuns que

		ficarão alocadas a Unidade da Direção do Campus.
Vigilância	Vigilante alocada ao posto	Nº de postos alocados em cada Unidade.
Manutenção predial	M de área construída à disposição da Unidade	Proporcional à área física em m de cada unidade.
Combustível	Quilômetro rodado	Proporcional ao total de quilômetros rodados a disposição de cada Unidade.
Fotocopiadora	Quantidade de cópias	Proporcional ao número de cópias utilizadas por cada Unidade.

Fonte: Elaboração Própria

Os custos de cada elemento deverão ser alocados diretamente às unidades conforme representado a seguir.

Quadro 17 - Exemplo da alocação dos gastos das unidades por categoria

Unidade	Pessoal	Encargos	Material de Consumo	Serviços de Terceiros	Diárias e Passagens
CONSUNI					
CONSEPE					
Secretaria dos Órgãos Deliberativos Superiores					
Auditoria Interna					
Reitoria					
Gabinete do Reitor					
Cerimonial					
...					

Fonte: Elaboração Própria

8.3.7 Sétima etapa - Cálculo do custo das atividades

Esta etapa consiste em direcionar os recursos consumidos nas unidades às atividades desenvolvidas por cada uma delas. Os custos de uma atividade são todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Incluem o máximo de informações que podem ser mensuradas. Para apurar o custo das atividades anteriormente relacionadas, é preciso, a priori, identificar a forma como essas atividades consomem os recursos. Primeiramente, realiza-se a alocação direta, identificando os custos diretos de cada atividade (PETER, 2007).

Em seguida, rastreiam-se os custos indiretos por meio dos direcionadores de recursos, apresentados nos Quadros 11-15.

Então, os recursos consumidos nas Unidades serão relacionados às atividades, obedecendo à mesma classificação, conforme demonstrado no Quadro 18.

Quadro 18 - Exemplo da Alocação dos gastos às atividades

Atividade	Pessoal	Encargos	Material de Consumo	Serviços de Terceiros	Diárias e Passagens
Administrar a Pró-reitoria.					
Supervisionar as atividades de ensino de graduação.					
Manter atualizado banco de dados sobre alunos e cursos de graduação.					
Emitir e registrar diplomas de graduação.					

Fonte: Elaboração Própria

Ao realizar o cálculo dos custos das atividades, percebe-se que a execução de cada atividade envolve um dispêndio de recursos. Com isso, podem-se visualizar quais as atividades que consomem mais recursos e identificar em qual elemento de despesa ocorre maior gasto. Por exemplo: para alocar os custos a uma atividade em que é utilizado como direcionador o percentual de horas dedicadas servidores em cada atividade, deve-se distribuir o número de horas dedicadas a cada atividade e, assim, alocá-las diretamente. No dicionário proposto, buscou-se subdividir os setores da Universidade em uma ou duas atividades para facilitar essa distribuição de cargas horárias.

8.3.8 Oitava etapa - Identificação e seleção dos direcionadores de atividades

Selecionadas as atividades mais relevantes e estabelecidos os procedimentos para o cálculo de seus custos, a próxima etapa consistiu em identificar e selecionar o direcionador de atividades para os objetos de custo (Ensino, Pesquisa e Extensão).

Nessa fase de direcionamento das atividades aos objetos de custos, utilizam-se os direcionadores de segundo estágio, direcionadores de atividades, como são conhecidos, que direcionam os custos das atividades para os objetos de custos.

Esse direcionador deverá representar a melhor relação entre o consumo das atividades e os produtos da Universidade, demonstrando o grau de correlação à execução das atividades com seus produtos.

A escolha de direcionadores adequados à locação no segundo estágio exige cuidado. A sistemática de atribuição de custos aos objetos de custo (Ensino, Pesquisa e Extensão) consiste na alocação do custo direto, como é o caso das atividades das Unidades Acadêmicas, diretamente ao objeto de custo a que foi identificado.

O direcionador de atividades será a hora atividade docente, conforme utilizado por Reinelt (2005). Essa atividade docente é referente às atividades de ministrar aulas, realizar pesquisa e extensão. Sabe-se que os produtos da Universidade (Ensino, Pesquisa e Extensão) são reflexos da ação dos docentes e, dessa forma, a maior dedicação a uma dessas atividades ocasionará que a Universidade despenda maiores esforços também nessa direção. Entende-se, assim, que quanto maior a carga horária docente dedicada ao ensino, maiores serão os gastos com iluminação, vigilância, material de consumo destinados para esta atividade. Também as atividades administrativas e de suporte serão mais dedicadas a promover essa ação, portanto, os custos das atividades seriam proporcionais à dedicação docente.

Essa consideração reforça o princípio do ABC apontado por Peter (2007), em que os custos são levados das atividades aos produtos, por meio da determinação da parcela da atividade dedicada a cada produto. A apropriação dos custos das diferentes atividades aos produtos é baseada na quantidade de operações necessárias (carga horária) para cumprir cada atividade para cada produto. Cada componente dos custos indiretos é causado por alguma atividade, sendo necessário que cada produto carregue uma parcela do componente com base na proporção de cada atividade que ele cause.

Nesse caso, é preciso identificar em cada Curso a capacidade horária docente disponível e, subdividi-la entre as atividades de ensino, pesquisa, extensão. Propõe-se que cada docente apresente um plano de trabalho, no qual seja possível identificar:

- 1º Total de horas docentes disponível em cada Curso, somatória das cargas horárias de todos os docentes do curso;
- 2º Horas dedicadas às atividades de realizar ensino, pesquisa e extensão; utilizar o valor percentual dessas horas para estabelecer a relação entre o consumo das atividades de apoio e, suporte (atividades secundárias) e, formação docente aos produtos ensino, pesquisa e extensão.

8.3.9 Nova etapa - Cálculo do Custo dos Produtos (Ensino, Pesquisa e, Extensão)

Primeiramente se faz a alocação dos custos das atividades primárias, conforme apresentado no quadro 19.

Quadro 19 - Atividades com relação direta aos produtos

Produtos	Ensino	Pesquisa	Extensão
Atividades com relação direta aos produtos	Realizar ensino	Realizar pesquisas	Realizar extensão

Fonte: Elaboração Própria

Os demais custos (atividades apoio e suporte) serão aplicados aos produtos por meio direcionador de atividades (hora atividade docente). Sendo estes custos aplicados na proporcionalidade da dedicação docente a cada uma das atividades com relação direta com os produtos.

8.3.10 Décima etapa - Identificação dos custos dos cursos e do aluno

A apuração dos custos dos cursos e do aluno é um item mais abordado quando se estuda Custos nas Instituições de Ensino. Busca-se, nesta etapa, a partir da colaboração dos estudos de Reinelt (2005), apontar de que forma seriam calculados esses itens no sistema proposto.

a) Custo do ensino de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*

O custo da atividade de ensino engloba o custo da graduação, da pós-graduação *stricto sensu* e da orientação. Para obter o custo do ensino de graduação e do ensino de pós-graduação *stricto sensu*, é preciso separar o número de horas dedicadas ao ensino de graduação (incluindo as orientações) do número de horas dedicado ao ensino de pós-graduação *stricto sensu* (incluindo a orientação). Com isso, pode-se calcular o percentual dedicado a cada nível (REINELT, 2005).

Dessa forma, multiplicando o percentual de cada nível no custo de cada uma das duas categorias de ensino, pode-se obter o custo do ensino de graduação e o custo do ensino de pós-graduação *stricto sensu*.

b) Custo médio do ensino de um curso

O custo médio do ensino de um curso poderá ser obtido:

Somam-se todos os custos passíveis de serem alocados às Unidades Acadêmicas. Isso demonstrará diferenciais como os de laboratórios, que uns têm e outros não, ou têm em menor quantidade. Em relação aos laboratórios, deve-se identificar o número de horas dedicadas ao ensino e à pesquisa, e também deverá, para laboratórios de uso entre dois ou mais cursos, haver a identificação da utilização por Curso. Com exceção do laboratório de Informática, que seu custo será alocado à Direção do Campus, por ser um laboratório de uso comum à toda comunidade acadêmica (REINELT, 2005).

Em seguida, distribui-se o custo das atividades de suporte e de apoio institucional para todos os Cursos da Universidade. A base de rateio para esta distribuição será o percentual de dedicação de cada curso em relação à Universidade.

Percentual de dedicação do curso à Universidade: $(\sum \text{Carga horária docente disponível do curso} * 100) / (\sum \text{Carga horária docente disponível da Universidade})$

Os custos das atividades de suporte e de apoio dos Campus será distribuída somente para os cursos de pertencentes aos Campus.

A base de rastreamento para esta distribuição será o percentual de dedicação de cada curso em relação ao Campus.

Percentual de dedicação do curso ao Campus: $(\sum \text{Carga horária docente disponível do curso} * 100) / (\sum \text{Carga horária docente disponível do Campus})$

c) Custo médio anual de um estudante de graduação (ou de pós-graduação *stricto sensu*)

Para obter o custo médio anual de um estudante, considera-se o custo total do Curso como numerador. No denominador, estão os estudantes matriculados ao longo do ano.

Esse sistema propõe não considerar o denominado “aluno especial”, pois o mesmo não está aumentando o custo de qualquer curso. Ele aparece somente quando existe espaço ocioso na turma e, além disso, não recebe a titulação da instituição. Ele é matriculado, mas apenas em uma disciplina (REINELT, 2005).

Custo médio real anual = Custo total do Curso anual

Nº de matriculados

Custo médio padrão anual de um estudante

Para obter o custo médio padrão anual de um estudante, como numerador, considere-se o custo total do Curso. Como denominador, o somatório do número de vagas oferecidas, multiplicado pela duração padrão do curso. O mesmo raciocínio vale para os cursos de pós-graduação *stricto sensu*.

Custo médio padrão = Custo médio real anual * Vagas Oferecidas * Duração do curso

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi delinear um modelo conceitual de custos baseado no método de custeio ABC para a Universidade Federal do Tocantins, considerando que, em uma organização, o sistema de informação de custos é de uso não somente da área administrativa, mas de acesso aos gestores. Nesse sentido, a proposição do modelo contou com a participação dos gestores (Reitor, Vice-reitor, Chefe de Gabinete, Pró-reitores e Diretores de Campus), para a construção do sistema de informações de custos, que tem como método de custeio o ABC.

Esse objetivo foi alcançado ao serem apresentados conceitos, informações e um modelo de sistemas de custos, fundamentado no modelo por atividades. O método ABC, além de permitir a gestão dos recursos, possibilitou a identificação das macroatividades da Universidade e, por consequência, pôde identificar as atividades mais relevantes para a concretização de seus objetivos e alcance da missão institucional.

Nesta pesquisa, foi desenvolvido um estudo de caso na Universidade Federal do Tocantins, verificou-se que, a instituição não possui uma metodologia de apuração de seus custos adequada as suas necessidades. Assim, a implementação desta proposta condiciona-se á criação de controles, como, por exemplo: instituição de planos de trabalho docente, para que a Universidade consiga detalhar o tempo dedicado a cada atividade.

Nesta proposta para a Universidade Federal do Tocantins buscou-se incorporar as limitações apontadas pelos métodos já apresentados, em relação aos que conforme a literatura não devem ser considerados na apuração dos custos das Universidades, em relação a adoção de pesos diferenciados aos estudantes, docentes , em relação ao montante de recursos a ser considerado, a exclusão de gastos administrativos; fazer a acumulação por Centros de Custo, ausência da informação sobre as horas docente, considerar o “aluno” como um produto, desconsiderar as atividades extensionistas e, por fim o fornecimento pelo sistema de poucas informações que possam ser utilizadas pelos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão.

O desenvolvimento da proposta do modelo de sistema de custos foi baseado nas propostas de Peter (2007) e Reinelt (2005), ambas com bases no ABC e com aspectos complementares para o desenvolvimento do modelo, que compreendeu nove passos: definição dos objetivos; delimitação do escopo; definição dos objetos de custeio, identificação, análise e

classificação das atividades relevantes desenvolvidas nas unidades; identificação e seleção dos direcionadores de recursos; apuração dos custos das unidades, cálculo do custo das atividades, identificação e seleção dos direcionadores das atividades, identificação dos custos dos cursos e do aluno.

A busca por atingir o segundo objetivo específico, um dos principais fundamentos do modelo ABC, que concerne à identificação das atividades realizadas na instituição, foi realizado por meio da pesquisa documental e, aplicação de questionários, que possibilitaram identificar e mapear as atividades desenvolvidas na Instituição, com o auxílio dos sujeitos da pesquisa.

Na identificação das necessidades de informações de custos dos gestores, foi possível perceber que o método ABC é aplicável na UFT por constatar que essa instituição apresenta os principais motivos para a implantação do método, como: necessidade de um sistema apuração de custos para dar suporte à tomada de decisão, necessidade de acompanhar seus dispêndios e resultados, necessidade de ter um maior controle dos gastos realizados e de acompanhar as atividades desenvolvidas em relação aos seus custos. Por fim, a identificação dos direcionadores de atividades buscou ampliar o modelo proposto por Peter (2007) e relacionar as atividades desenvolvidas pela Universidade com os seus produtos. Para isso, buscou-se, no modelo proposto por Reinelt (2005), a relação de dedicação dos docentes às atividades fins da Universidade.

A identificação das atividades e dos direcionadores de recursos exigiram estudo e análise das características e das funções das unidades da Universidade. A identificação do custo das atividades partiu da alocação do custo às unidades, para, em seguida, distribuir esse custo às atividades desenvolvidas em cada uma delas.

Considerando-se a necessidade de racionalização dos recursos, o atendimento às necessidades de informação aos gestores, entre outros, conclui-se que o método de custeio ABC é o mais adequado para a gestão de custos e apoio à tomada de decisão de gestores da Universidade Federal do Tocantins. Porém percebe-se que algumas limitações deverão ser trabalhadas para a implantação da metodologia, tais como:

- acredita-se ser indispensável para a implantação do sistema um software que permita operacionalizar o método de custeio proposto;
- verificação da importância do envolvimento e participação de todos os agentes, para que se possa entender a forma de pensar que está inserida nos hábitos dos grupos da

Universidade, que influenciam nas rotinas da instituição e que são responsáveis pela formalização e institucionalização do método proposto.

Um sistema de custos é composto principalmente por pessoas, além de números, rotinas e fluxos. As pessoas alimentam o sistema e o fazem funcionar, portanto, a implantação desse método condiciona-se à sua legitimação junto aos agentes da Instituição. Essa implantação não deve se destinar apenas a fins simbólicos, para legitimar a instituição, por meio da construção de uma aparente racionalidade e eficiência, mas sim as informações geradas devem ser utilizadas como fonte de informação e alimentar o processo de gestão das Instituições. Se não houver essa preocupação, poderão ocorrer falhas na inserção dos dados e todo o sistema poderá falir.

Não se pode deixar de ressaltar que, devido à complexidade e importância desse projeto, sua implantação deverá ser realizada por uma controladoria, que deve dispor de uma equipe de especialistas responsável pelo gerenciamento e monitoramento das informações. Esse setor de caráter estratégico na Universidade acompanharia a forma como os objetivos e as metas estariam sendo atingidos, tendo em vista os custos envolvidos no processo.

Os resultados obtidos oferecem condições para que se estabeleçam comparações entre o custo das diversas atividades secundárias (apoio e de suporte) e as atividades primárias (acadêmicas), proporcionando uma visão de toda a estrutura de custo da UFT, não somente se preocupando em calcular o custo do aluno. Entende-se que aperfeiçoamentos podem ser realizados ao modelo proposto, tais como a ampliação das atividades, do escopo do modelo, incluindo setores que não foram contemplados e que são de extrema importância para as atividades da Universidade, como as fazendas experimentais, as atividades de educação a distância e estudos para a seleção de direcionadores de custo diferentes dos apresentados.

Como produto deste trabalho, apresenta-se à Universidade Federal do Tocantins uma proposta de normativa que dispõe sobre o regime de trabalho da atividade docente (Apêndice E). Esse item é fundamental para a concretização desse modelo, visto a escolha de se utilizar como direcionadores de atividades a dedicação docente para as atividades de Ensino, Pesquisa e Extensão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ANGROSINO, Michael. *Etnografia e observação participante: Coleção Pesquisa Qualitativa*. Bookman, 2009.

ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**. Brasília, n. 1, p. 37-62, jan. Mar., 1999.

ALPERSTEDT, Graziela Dias; MARTIGNAGO, Graciella; FIATES, Gabriela Gonçalves Silveira. O processo de adaptação estratégica de uma instituição de ensino superior sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Ciências da Administração**, v. 8, n. 15, p. 1-24, 2006.

AMARAL, N. C. Evolução do custo do aluno das IFES: eficiência? **Revista Avaliação** – Revista de Avaliação Institucional da Educação Superior. São Paulo, v. 9, n. 2, p. 115-125, jun., 2004.

BELLONI, J. A. *Uma Metodologia de Avaliação da Eficiência Produtiva de Universidades Federais Brasileiras*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.

BITTI, Eugenio José Silva; AQUINO, André Carlos Busanelli de; CARDOSO, Ricardo Lopes. Adoção de sistemas de custos no setor público: Reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, 2011.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial em custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

_____. **Decreto-Lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

_____. **Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

_____. **Lei n. 10.032 de 23 de outubro de 2000**. Autoriza o Poder Executivo a instituir a Fundação Universidade Federal do Tocantins. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 maio 2015.

_____. **Lei n. 10.180 de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

_____. **Lei n. 4320 de 17 de março de 1964.** Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

_____. **Lei n. 9.394 de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 5 maio 2015.

_____. **Portaria Interministerial n. 163 de 4 de maio de 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 5 maio 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Orientações para o cálculo dos indicadores de gestão decisão TCU n. 408/2002-Plenário.** Março de 2002. Disponível em: <portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/indicadores.pdf>. Acesso em: 23 out. 2014.

BROWN, W. A.; GAMBER, C. **Cost containment in higher education: issues and recommendations.** ASHE -ERIC Higher Education Report, v. 28, n. 5. San Francisco: Jossey -Bass, 2002.

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

CARVALHO, Cristina Amélia Pereira de; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; LOPES, Fernando Dias. **Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações.** Brasília: ANPAD, 1999.

CARVALHO, Dalmy Freitas de. **A contabilidade de custos e os métodos de custeio: uma análise da utilização gerencial da informação da contabilidade de custos pelas indústrias de autopeças da Região Metropolitana de Belo Horizonte.** Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2002.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; DE SOUSA, Marco Aurélio Batista. Os métodos de custeio utilizado nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 2, 2012.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited-Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **Reprinted from the American Sociological Association**. v. 48, p. 147-160, 1983.

DUARTE, M. M. S.; LIMA, J. N; MEDEIROS, A. L.. Perfil da Execução Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior da Região Norte do Brasil no Período 2011–2013, RIO DE JANEIRO. XXXVIII ENCONTRO DA ENANPAD 2014. Rio de Janeiro: Enanpad, 2014.

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

GARCIA, Elias; CASAROTTO, Claudia Cristina Wust; GARCIA, Osmarina Pedro Garcia. **Métodos de custeio: uma ferramenta para precificação da produção.** Universidade Estadual do Oeste do Paraná, 2003. Disponível em:

<<http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/297.doc>>. Acesso em: 15 maio 2015.

GEIGER, Dale R.; ITTNER, Christopher D. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 6, p. 549-567, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo *et al.* O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, 2014.

_____; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, 2008.

GUPTA, Parveen P.; DIRSMITH, Mark W.; FOGARTY, Timothy J. Coordination and control in a government agency: Contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. **Administrative Science Quarterly**, p. 264-284, 1994.

HORNGREN, C. T.; FOSTER G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Livros Técnicos e Científicos, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade geral**. 6. ed. São Paulo, 1995.

_____. **Manual de contabilidade para não contadores**. São Paulo: Atlas, 1995.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

LEONE, George S. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1991.

LOPES, Fernando Dias. Teoria institucional e gestão universitária: uma análise do processo de avaliação institucional na UNIJUÍ. **Revista Eletrônica de Administração-READ**. Porto Alegre, v. 5, n. 4, 1999.

LOPES, Luiz Antonio Coelho; BERNARDES, F. R. Estruturas administrativas das universidades brasileiras. São Paulo: VIII SEMEAD, 2005.

MACHADO, Nelson *et al.* **Gestão baseada em resultado no setor público**: uma abordagem didática para implementação em Prefeituras, Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações e Unidades Organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Sistema de Informação de Custo**: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade Governamental. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002.

MAGALHÃES, E. A.; SILVEIRA, S. F. R.; ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. M.; WAKIM, V. R. Custo do Ensino de Graduação em Instituições Federais de Ensino Superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p.637-666, maio/jun. 2010.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação dos dados. São Paulo: Atlas, 1986.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEC/SESu. Ministério da Educação e Cultura. **Sistema de Apuração de custos das Instituições Federais de Ensino Superior**. Brasília: Secretaria de Educação Superior 1994.

MONSER, Neusa Teresinha Balardin. **Sistema de informação de custos**: o método de custeio abc (activity-based costing) como ferramenta de gestão de instituições de ensino. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2003

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

NAKAGAWA, Masayuiki. **ABC**: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 2001.

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

PEÑALOZA, V. **Um modelo de análise de custos do ensino superior**. São Paulo: Nupes, 1999.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PETER, Maria da Glória Arrais *et al.* Sistema de apuração de custos das Universidades Federais Brasileiras: uma análise crítica. In: **Anais do VIII Congresso dele Instituto Nacional de Cotos**. Punta Del Este, Uruguai, 2003.

_____; MARTINS, E; PESSOA, M. N. M.; PETER, F. A. **Proposta de um sistema de custos para as Universidades Federais Brasileiras fundamentado no Activity Based Costing**. São Paulo: ANPAD, 2003.

_____. **Controladoria na Administração Pública**: Um estudo fundamentado no Activity Based Costing. 1. ed. Fortaleza: Edições UFC, 2007.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, 2009.

PRATES, Antônio Augusto Pereira. Organização e Gestão das Instituições Universitárias no Brasil: o caso da IFES. **Revista Administração em Diálogo (RAD)**. v. 4, n. 1, 2008.

REINELT, Clio *et al.* **Metodologia para apuração de custos nas IFES brasileiras**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1985.

_____. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Irani; WIENHAGE, Paulo; SCARPIN, Jorge Eduardo. Investigação da produção científica relacionada ao custeio-meta e custeio Kaizen no período de 2002 a 2009. **ConTexto**, v. 10, n. 18, p. 75-86, 2010.

ROSA, Paulo Moreira da. **Proposta de modelo de gestão por atividades para universidades públicas brasileiras**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

SANDER, Benno. Gestão educacional: concepções em disputa. **Retratos da Escola**, v. 3, n. 4, 2012.

SEVERINO, Antônio Joaquim *et al.* Expansão do ensino superior: contextos, desafios, possibilidades. **Revista da avaliação da educação superior** (Campinas), v. 14, n. 2, p. 253-266, 2009. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1414-40772009000200002>>. Acesso em: 5 maio 2015.

SILVA, C. T.; MORGAN, B. F.; CUNHA, J. R.; MOURA, J. D.; FILHO, J. R.; COSTA, P. D. **Custos no Setor Público**. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; MORGAN, Beatriz Fátima; COSTA, Patrícia de Souza. Apuração do custo de ensino por aluno: aplicação a uma instituição federal de ensino superior. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração. **Anais eletrônicos**. Curitiba, Paraná: Enanpad, 2004.

SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; WALKIM, Vasconcelo Reis. Custo do ensino de graduação em instituições federais de ensino superior: o caso da Universidade Federal de Viçosa. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 44, n. 3, p. 637-66, 2010.

SIMÕES, L. R. **Gasto público como indicador de desempenho para as IFES**. Fortaleza: UFC, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: Um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, Thiago; SERRA, Fernando; MAZON, Gisele; MELO, Pedro Antônio. Modelagem de estrutura de custos em Instituição de Ensino Superior. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia – RACE**. v. 8, n. 2, p. 267-290, 2009.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

UFT. Universidade Federal do Tocantins. **Manual do aluno**. 2015. Disponível em: <www.uft.edu.br>. Acesso em: 10 mar. 2015.

_____. Universidade Federal do Tocantins. **Estatuto da Universidade Federal do Tocantins (UFT)**. Disponível em: <<http://www1.uft.edu.br>>. Acesso em: 15 maio 2015.

_____. Universidade Federal do Tocantins. **Regimento da Universidade Federal do Tocantins**. Disponível em: <<http://ww1.uft.edu.br>>. Acesso em: 15 maio 2015.

_____. Universidade Federal do Tocantins. **UFT em números**. Palmas: UFT, 2008. Disponível em: <www.uft.edu.br>. Acesso em: 10 mar. 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WOLYNEC, Elisa. **O uso de indicadores de desempenho para a avaliação institucional**. Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1990.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A – ROTEIRO DE QUESTIONÁRIO APLICADO AOS GESTORES DA UNIVERSIDADE

Dados do entrevistado

Nome:

Função/Lotação:

Tempo de atuação na Instituição:

Contexto

A crescente racionalização e, a contenção de custos no setor público, torna presente à inevitabilidade de sofisticação dos sistemas de contabilidade pública. Pela sua importância enquanto instrumentos de gestão, os sistemas de contabilidade gerencial desempenham um papel preponderante no incremento do nível de informação para a tomada de decisão e, para a modernização da gestão.

Neste contexto é imprescindível conhecer o custo de um curso de graduação, o custo de um projeto de pesquisa, de uma atividade extencionista. Partindo desse pressuposto, este questionário busca entender a dinâmica da Universidade para assim propor um sistema para acompanhar seus custos.

I APOIO A GESTÃO

1. No processo de tomada de decisão, quais as informações que você mais utiliza?

- Dados financeiros,
- Dados econômicos,
- os dois tipos de informações acima;
- nenhuma das informações acima.

2. No processo decisório, quanto a controle de custos você?

- Frequentemente utilizaria informações detalhadas de custos;
- Em alguns casos utilizaria informações de detalhadas de custos;
- Raramente utilizaria informações detalhadas de custos;
- na maioria das vezes toma a decisão com base em outras experiências similares para o mesmo caso.

3. Qual o percentual que identifica o auxílio das informações de custos na sua tomada de decisão?

- 0% 25 % 50% 75% 100%

II ABORDAGEM DOS MODELOS EXISTENTES

4. Responda as perguntas, de acordo com a intensidade:

Como gestor, como eu vejo o suporte à tomada de decisão fornecido por um sistema de custos

Não importante Pouco importante Importante Muito importante Indispensável

Para você a distribuição dos custos indiretos da Universidade a seus produtos é:

Não importante Pouco importante Importante Muito importante Indispensável

Para você a distribuição das despesas administrativas da Universidade a seus produtos é:

Não importante Pouco importante Importante Muito importante Indispensável

Como você avalia um sistema de custos, para acompanhar os dispêndios e resultados, como sendo:

Não importante Pouco importante Importante Muito importante Indispensável

A análise do custo das atividades (processos), no seu ponto de vista, na instituição é:

Não importante Pouco importante Importante Muito importante Indispensável

A análise por Centro de Custos é:

Não importante Pouco importante Importante Muito importante Indispensável

III NECESSIDADES DO MODELO A SER PROPOSTO

5. Em ordem crescente, enumere a importância das características de um sistema de custos:

identificar os custos por setores;

identificar os custos por atividades;

Identificar a natureza do gasto;

identificar atividades que não agregam valor aos serviços e, produtos da UFT;

ter precisão na alocação dos custos aos produtos e, serviços;

apoiar a tomada de decisão;

possibilitar maior controle dos gastos realizados.

6. Você considera importante analisar as atividades desenvolvidas na UFT, com vistas a avaliar seu custo?

Sim Não

APÊNDICE B – ROTEIRO DE QUESTIONÁRIO APLICADO AOS SERVIDORES RESPONSÁVEIS PELOS SETORES DA UNIVERSIDADE.

Dados do entrevistado

Nome:

Setor de trabalho:

Tempo de atuação na Instituição:

1. Utilize a tabela abaixo para fazer uma descrição da Pró-Reitoria e das Unidades Subordinadas.

Conforme o modelo

Unidade	Descrição da Unidade
PROAD	Órgão executivo responsável pela fixação de normas e diretrizes de administração, coordenação, direção e controle das atividades nas áreas de material, patrimônio, comunicações, arquivo, contabilidade e finanças.

2. Utilize a tabela abaixo para descrever as principais atividades referentes à Pró-Reitoria e as Unidades Subordinadas.

No campo “Forma de Quantificação do Trabalho” – Indique a melhor forma de quantificar (medir) a atividade descrita

Setor	Atividade	Forma de quantificação dos trabalhos
	Administrar a pró-reitoria	<input type="checkbox"/> Horas dedicadas a atividade <input type="checkbox"/> N° Processos analisados <input type="checkbox"/> N° reuniões/eventos realizados <input type="checkbox"/> N° de solicitações atendidas <input type="checkbox"/> N° de cadastros realizados <input type="checkbox"/> N° de documentos emitidos ou registrados <input type="checkbox"/> Outros _____

APÊNDICE C – TABULAÇÃO DOS DADOS DO QUESTIONÁRIO.

I APOIO A GESTÃO

1. No processo de tomada de decisão, quais as informações que você mais utiliza?

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Dados financeiros	1	5 %
Dados econômicos,	4	20 %
Os dois tipos de informações acima;	15	75%
Nenhuma das informações acima.	0	0 %

2. No processo decisório, quanto a controle de custos você?

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Frequentemente utilizaria informações detalhadas de custos;	12	60%
Em alguns casos utilizaria informações de detalhadas de custos;	4	20 %
Raramente utilizaria informações detalhadas de custos;	3	15 %
na maioria das vezes toma a decisão com base em outras experiências similares para o mesmo caso.	1	5 %

3. Qual o percentual que identifica o auxílio das informações de custos na sua tomada de decisão?

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
0%	0	0 %
25 %	0	0 %
50%	3	15 %
75%	14	70 %
100%	3	15 %

II ABORDAGEM DOS MODELOS EXISTENTES

4. Responda as perguntas, de acordo com a intensidade:

4.1 Como gestor, como eu vejo o suporte à tomada de decisão fornecido por um sistema de custos.

Respostas	Qtade de Respostas	Percentual
Não importante	0	0 %
Pouco importante	0	0 %
Importante	3	15 %
Muito importante	13	70 %
Indispensável	3	15 %

4.2 Para você a distribuição dos custos indiretos da Universidade a seus produtos é:

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Não importante	0	0 %
Pouco importante	2	10 %
Importante	9	45 %
Muito importante	9	45 %
Indispensável	0	0 %

4.3 Para você a distribuição das despesas administrativas da Universidade a seus produtos é:

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Não importante	0	0 %
Pouco importante	0	0 %
Importante	4	20 %
Muito importante	14	70 %
Indispensável	2	10 %

4.4 Como você avalia um sistema de custos, para acompanhar os dispêndios e resultados, como sendo:

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Não importante	0	0 %
Pouco importante	0	0 %
Importante	4	20 %
Muito importante	14	70 %
Indispensável	2	10 %

4.5 A análise do custo das atividades desenvolvidas, no seu ponto de vista é:

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Não importante	0	0 %
Pouco importante	0	0 %
Importante	4	20 %
Muito importante	12	60%
Indispensável	4	20 %

4.6 A análise por Centro de Custo é:

Respostas	Quantidade de Respostas	Percentual
Não importante	0	0 %
Pouco importante	10	50%
Importante	5	25%
Muito importante	5	25%
Indispensável	0	0 %

III NECESSIDADES DO MODELO A SER PROPOSTO

5. Ordenamento com base nas respostas.

(4) identificar os custos por setores;
(3) identificar os custos por atividades;
(5) Identificar a natureza do gasto;
(7) identificar atividades que não agregam valor aos serviços e, produtos da UFT;
(6) ter precisão na alocação dos custos aos produtos e, serviços;
(1) apoiar a tomada de decisão;
(2) possibilitar maior controle dos gastos realizados

6. Você considera importante analisar as atividades desenvolvidas na UFT, com vistas a avaliar seu custo?

(20) Sim	100 %	(0) Não	0 %
------------	-------	-----------	-----

APÊNDICE D – DICIONÁRIO DE ATIVIDADES DA UFT

ATIVIDADES DE APOIO INSTITUCIONAL	
Unidade	Atividade
Conselho Universitário (CONSUNI) e Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CONSEPE)	Reunir o colegiado
Secretaria dos Órgãos Colegiados Superiores	Apoiar os Conselhos
Auditoria Interna	Auditar os setores da Universidade
Reitoria e Vice-Reitoria	Administrar a universidade
Chefia de Gabinete	Assessorar ao reitor
Assessoria de Desenvolvimento Institucional	Assessorar ao reitor
Assessoria de Assuntos Institucionais	Assessorar ao reitor
Procuradoria Jurídica	Analisar processos referentes à questões jurídicas.
	Representar a juridicamente a instituição quando convocada
Pró-Reitoria de Administração	Administrar à pró-reitora
	Analisar processos de despesa, referente à disponibilidade financeira e orçamentária para realização de despesas de qualquer natureza.
	Realizar a contabilidade.
	Realizar aquisições de materiais e, de serviços.
	Administrar materiais
	Controlar patrimônio
	Realizar licitação
	Manter banco de dados sobre pessoal
	Prestar assistência aos servidores
	Elaborar folha de pagamento
	Administrar recursos humanos, efetuando todas as ações de gestão de pessoal.
	Capacitar e desenvolver pessoal técnico-administrativo
Realizar avaliação de pessoal técnico- administrativo e docentes em cargos de gestão.	
Pró-reitoria de Avaliação e Planejamento	Administrar a Pró-reitoria
	Elaborar o planejamento das ações institucionais de acordo com os objetivos e as metas estabelecidas.
	Elaborar o orçamento anual de acordo com o plano institucional,

	detalhando receitas e despesas.
	Manter banco de dados institucionais
	Acompanhar o processo de avaliação institucional
	Analisar processos relativos à pessoal docente e técnico-administrativo
	Reunir a comissão
	Controlar o orçamento anual
Prefeitura Universitária	Administrar a prefeitura
	Efetuar manutenção de equipamentos e instalações
	Efetuar limpeza da Universidade
	Efetuar vigilância do campus
	Planejar obras
	Supervisionar a execução de obras
CPA	Proceder à avaliação institucional
Diretoria de Comunicação	Promover divulgação de assuntos institucionais.
	Promover comunicação interna.

Fonte: Elaboração Própria

ATIVIDADES DE SUPORTE ACADEMICO	
Unidade	Atividade
Vice- Reitoria	Apoiar a administração da Unidade
Diretoria de Assuntos Internacionais	Administrar a Unidade
	Analisar e formalizar processos de intercâmbio e cooperação.
	Representação institucional e articulação internacional:
Sistema de Bibliotecas	Administrar o sistema de bibliotecas (SISBB)
	Solicitar e acompanhar todo o processo de compra de livros e periódicos
Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis	Administrar à pró-reitora
	Apoiar eventos dos estudantes
	Gerenciar as ações do Plano Nacional de Assistência Estudantil
	Coordenar atividades desportivas
Pró-Reitoria de Extensão e Cultura	Administrar a Pró-reitoria
	Cadastrar e manter banco de dados sobre atividades e projetos de extensão
	Desenvolver atividades artísticas e culturais
	Desenvolver ações comunitárias
	Supervisionar os programas e projetos de extensão

	Emitir certificados de Extensão
Pró-Reitoria de Graduação	Administrar a Pró-reitoria
	Supervisionar as atividades de ensino de graduação
	Manter atualizado banco de dados sobre alunos e cursos de graduação
	Emitir e registrar diplomas de graduação e pós-graduação <i>stricto sensu</i> .
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós- Graduação	Administrar a Pró-reitoria
	Cadastrar pesquisas
	Supervisionar as atividades de pesquisa e pós-graduação
	Analisar a concessão de bolsas de estudos para docentes
	Manter banco de dados sobre a pesquisa e pós- graduação
	Emitir diploma ou certificado de pós-graduação lato sensu.
	Cadastrar bolsas para alunos de pós-graduação
	Realização de eventos de inventivo a pesquisa
Diretoria de Tecnologia da Informação	Administrar a unidade
	Desenvolver e manter sistemas
	Fornecer informações acadêmicas
	Dar suporte aos sistemas
Comissão Permanente de Seleção	Realizar seleções e concursos internos

Fonte: Elaboração Própria

ATIVIDADES DE APOIO DOS CAMPUS	
Unidade	Atividade
Direção do Campus	Administrar o Campus
	Apoiar o Conselho Diretor
	Reunir o Conselho Diretor
	Superintender, coordenar e fiscalizar as atividades do Campus
Subprefeitura	Administrar a Unidade
	Efetuar manutenção de equipamentos e instalações
	Efetuar limpeza da Universidade
	Efetuar vigilância do campus
Coordenação de Planejamento e Administração	Realizar controle interno de material e patrimônio e de, transporte
	Executar ações relacionadas com administração de pessoal
	Gerenciar as atividades dos Laboratórios de ensino e pesquisa e da Fazenda Experimental.

	Gerenciar as atividades relacionadas ao apoio e suporte administrativo
--	--

Fonte: Elaboração Própria

ATIVIDADES DE SUPORTE ACADEMICO NOS CAMPUS	
Unidade	Atividade
Biblioteca	Administrar a Biblioteca
	Solicitar compra de livros e periódicos
	Catalogar livros e periódicos
	Cadastrar usuários
	Emprestar livros e periódicos
	Controlar acervo, comparando as existências com o cadastro
Secretaria Acadêmica	Administrar a Secretaria
	Cadastrar e manter atualizados dados referentes a alunos e cursos
	Realizar matrícula e ajuste de matrículas
	Confeccionar e Emitir documentos
	Proceder à análise da documentação dos concluintes para a expedição e registro dos diplomas.
Secretaria de Curso	Apoiar o colegiado
	Cadastrar e manter atualizados dados referentes a alunos e cursos
	Instruir e analisar processos referentes à dispensa, adaptação, cancelamento de matrícula, trancamento e mudança de curso.
	Instruir e analisar processos referentes aproveitamento de disciplinas
Central de Estágio	Apoiar as atividades de estágio não curricular
Laboratórios	Apoiar o ensino
	Apoiar a pesquisa
Protocolo	Realizar atendimento de professores, alunos, e público em geral
	Receber e entregar correspondências
Laboratório de Informática	Apoiar as atividades dos Cursos
Coordenações de Cursos	Administrar a Unidade

Fonte: Elaboração Própria

ATIVIDADES ACADEMICAS	
Unidade	Atividade
Curso X	Realizar ensino
	Realizar pesquisas
	Realizar extensão
	Qualificar docentes

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE E – PROPOSTA DE RESOLUÇÃO DO CONSELHO UNIVERSITÁRIO QUE DISPÕE SOBRE OS REGIMES DE TRABALHO DO DOCENTE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS

CAPÍTULO I DO MAGISTÉRIO SUPERIOR

Art. 1º São consideradas atividades acadêmicas próprias do pessoal docente da educação superior:

- I – as pertinentes ao ensino, pesquisa e extensão que, indissociáveis, visem a aprendizagem, a produção do conhecimento, a ampliação e reconstrução do saber e da cultura e as ações desenvolvidas com a comunidade;
- II – as inerentes ao exercício de direção, assessoramento, chefia, coordenação e assistência na própria Instituição, além de outras previstas na legislação vigente;
- III – a participação em processo seletivo e em bancas examinadoras de trabalho de conclusão de curso de graduação e de pós-graduação e de seleção e concurso público para a carreira docente;
- IV – a participação em comissões de estudos, de avaliação, de sindicância e demais, formadas oficialmente por meio de portaria pela autoridade competente.

SEÇÃO I DO ENSINO

Art. 2º São consideradas atividades de ensino:

- I – ministrar aulas em cursos de graduação e de pós-graduação *stricto sensu*, expressas em hora-aula;
- II – preparar as atividades mencionadas no item I, acompanhar e avaliar as atividades discentes e auto avaliar o processo ensino/aprendizagem;
- III – planejar, organizar, executar e avaliar o ensino (aulas teóricas, atividades complementares, práticas e estágios e complementares) do respectivo Curso;
- IV – orientar trabalhos de conclusão de cursos sequenciais, de graduação e de pós-graduação;
- V – orientar e supervisionar monitoria e estágios obrigatórios do currículo ou extra-curriculares.

Parágrafo Único - A vinculação do docente às atividades de ensino deverá ser aprovada pelo Colegiado do Curso.

SEÇÃO II

DA PESQUISA

Art. 3º São consideradas atividades de pesquisa:

I - aquelas inerentes à produção ou sistematização do conhecimento e suas aplicações, de forma indissociável às demais atividades acadêmicas;

II - a captação de recursos para o desenvolvimento de projetos de pesquisa;

III - orientação dos alunos de programas de iniciação científica;

IV - publicação de artigos científicos em periódicos;

V - apresentação de trabalhos em congressos.

Parágrafo Único – A vinculação do docente às atividades de pesquisa deverá ser aprovada pelo Colegiado do Curso, e o(s) respectivo(s) projeto(s) de pesquisa aprovado(s) pela Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-graduação.

SEÇÃO III

DA EXTENSÃO

Art. 4º São consideradas atividades de extensão aquelas que, compondo o processo educativo, cultural e científico, articulem, de forma indissociável as atividades de ensino e os resultados da pesquisa, na forma de programas, projetos, cursos, eventos, prestação de serviço, produções e publicações e outras ações desenvolvidas com e para a comunidade, aí incluindo-se a orientação de discentes em projetos de extensão, bem como a captação de recursos para o desenvolvimento desses projetos.

Parágrafo Único – A vinculação do docente às atividades de extensão deverá ser aprovada pelo Colegiado do Curso, e os respectivo(s) projeto(s) de extensão aprovado(s) pela Pró-Reitoria de Extensão e Cultura.

SEÇÃO IV

DA ADMINISTRAÇÃO

Art. 5º São consideradas atividades administrativas aquelas que são exercidas em decorrência da ocupação de cargos e funções que compõem a estrutura da UFT, cuja condução se dá por

nomeação ou designação, bem como a participação proporcional em Colegiado Superior da IES, Colegiado de Curso, e comissões no âmbito da Universidade ou representando-a.

CAPÍTULO II

DO REGIME DE TRABALHO EM GERAL

Art. 6º O professor integrante da carreira do magistério superior ficará submetido a um dos seguintes regimes de trabalho:

I – tempo parcial - 20 (vinte) horas semanais de trabalho;

II – tempo integral - 40 (quarenta) horas semanais de trabalho;

III – tempo integral e dedicação exclusiva (DE) - 40 (quarenta) horas semanais de trabalho.

Art. 7º - A carga horária atribuída ao docente será cumprida de acordo com o planejamento do curso e registrada no Plano Individual de Trabalho, obedecendo, no que couber, à indissociabilidade entre o ensino, a pesquisa e a extensão.

I - Aos docentes em regime de 20 (vinte) horas será atribuída a carga horária mínima de 8 (oito) e máxima de 10 (dez) horas-aula semanais.

II - Aos docentes em regime de 40 (quarenta) horas será atribuída a carga horária mínima de 8 (oito) horas e máxima de 12 (doze) horas-aula semanais, respeitado o disposto no Anexo II desta resolução.

III - Aos docentes em regime de tempo integral com dedicação exclusiva será atribuída a carga horária mínima de 8 (oito) horas e máxima de 20 (vinte) horas-aula semanais, respeitado o disposto no Anexo II desta resolução.

Parágrafo Único – O docente, em qualquer regime de trabalho, que não acatar solicitação da Coordenação do Curso para acréscimo de horas-aula semanais, desde que dentro dos limites máximos do Artigo 7º (incisos I, II e III) do capítulo II desta Resolução e considerando as demais atividades acadêmicas comprovadas, poderá ter seu regime de trabalho alterado, por decisão do Colegiado do Curso.

Art. 8º O docente, independentemente do regime de trabalho a que esteja submetido, deverá, semestralmente, submeter Plano Individual de Trabalho – PIT e Relatório Individual de Trabalho – RIT a Coordenação do Curso, os quais deverão ser analisados e aprovados pelo Colegiado, assinado pelo docente e vistado pelo Coordenador do Curso.

§ 1º O Plano Individual de Trabalho – PIT deverá ser apresentado a Coordenação do Curso para aprovação, até 30 (trinta) dias após o início de cada semestre letivo, observado o Calendário Universitário, aprovado no CONSEPE/CONSUNI.

§ 2º O Relatório Individual de Trabalho – RIT deve ser apresentado a Coordenação do Curso até 40 (quarenta) dias após o encerramento do semestre letivo, informando todas as ações realizadas no período concluído.

§ 3º O acompanhamento das atividades desenvolvidas pelo docente será permanente e realizado pela Coordenação do Curso ao qual esteja vinculado.

Art. 9º O Planejamento de cada Curso constituir-se-á da consolidação dos Planos Individuais de Trabalho e de outras atividades inerentes ao próprio Curso.

CAPÍTULO III

DO REGIME DE TEMPO INTEGRAL E DEDICAÇÃO EXCLUSIVA – DE

Art. 10 Entende-se por regime de trabalho docente em tempo integral e dedicação exclusiva aquele que obrigará à prestação de quarenta horas semanais de trabalho na Instituição, em que além das atividades em sala de aula, deverá ser reservado o tempo de até vinte horas semanais para estudos, pesquisa, extensão, planejamento e avaliação institucional.

Parágrafo único – Docentes desempenhando funções administrativas se enquadrarão no Anexo II.

Art. 11 Ao docente em regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE será vedado o exercício remunerado cumulativo de qualquer outro cargo, emprego, função ou atividade autônoma, com vínculo em entidades públicas ou privadas. Parágrafo Único – Sem prejuízo dos encargos de magistério, será permitido ao docente em regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE:

- a) Participação em órgão de deliberação coletiva relacionada com as funções do magistério;
- b) Participação em comissões julgadoras e verificadoras relacionadas com o ensino, pesquisa ou extensão;
- c) Percepção de direitos autorais e correlatos;
- d) Colaboração esporádica, remunerada ou não, em assunto de sua especialidade e devidamente autorizada pela Instituição.

Art. 12 - Não será concedido regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE, a professor substituto.

CAPÍTULO IV

DOS PROCEDIMENTOS PARA ALTERAÇÃO DE JORNADA DE TRABALHO

Art. 13 A concessão de alteração de regime de trabalho dependerá da existência de disponibilidade no banco de professores equivalentes de cada curso.

Art. 14 O requerimento para solicitação da alteração do regime de trabalho será apresentado a Coordenação do Curso de lotação do docente, para análise e parecer, observando o que consta do Art. 52 e incisos da Lei Federal nº 9.394/96.

§ 1º O processo para concessão da alteração do regime de trabalho deverá ser iniciado com o requerimento do docente dirigido a Coordenação ao qual está vinculado, devendo ser instruído com os seguintes documentos:

- a) Declaração do docente, para os casos de solicitação de DE, de que não exerce, cumulativamente, outro cargo, emprego, função ou atividade autônoma, com vínculo em entidades públicas ou privadas, remunerado ou não, e ainda autorizando a UFT verificar a veracidade da declaração nos bancos de dados oficiais disponíveis;
- b) Plano Individual de Trabalho - PIT do semestre letivo vigente, contemplando as atividades de ensino, pesquisa, extensão ou administração, a serem desenvolvidas, devidamente justificadas e comprovadas, acompanhadas do cronograma de realização, c) Plano Proposto de Trabalho, contemplando as atividades de ensino, pesquisa, extensão ou administração, a serem desenvolvidas, devidamente justificadas, para os casos de alteração de regime de 20h para 40h.
- d) Ata do Colegiado do Curso com aprovação e homologação, respectivamente, do PIT apresentado;
- e) Relatório Individual de Trabalho – RIT do semestre letivo anterior, contemplando as atividades de ensino, pesquisa, extensão ou administração, devidamente justificadas.

Art. 15 – O processo instruído será apreciado pelo Colegiado do Curso,

§1º Somente serão avaliados os processos encaminhados até 60(sessenta) dias do início do período letivo.

§ 2º O processo de solicitação de alteração de regime de trabalho será analisado pela, observando-se os seguintes critérios:

- a) Compatibilidade entre as horas alocadas e comprovadas no PIT com a carga horária e atividades concernentes ao regime de trabalho pretendido
- b) Vinculação das atividades a serem exercidas no regime de trabalho pretendido aos objetivos do Curso e da Instituição;
- c) Viabilidade de execução do plano de trabalho proposto, considerando recursos financeiros, cronograma e prazos previstos;
- d) Relevância científica, social e cultural;
- e) Disponibilidade no Banco de Equivalentes.

§ 3º - Estando presentes todos os critérios necessários o pedido será aprovado pelo Colegiado do Curso e, encaminhado para homologação pelo Conselho Diretor.

Art. 16 A alteração para o regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE dar-se-á com a distribuição das 40 horas semanais nas seguintes atividades:

- I – desenvolvimento de projetos/atividades de pesquisa e/ou de extensão;
- II – ministração de aulas e orientação de alunos na graduação e pós-graduação;
- III – coordenação de curso de pós-graduação ou programas especiais da UFT;
- IV – participações em outras atividades pedagógicas oficializadas pela Instituição;
- V – exercício de atividades de administração no âmbito da UFT.

Art. 17 Os efeitos financeiros passarão a repercutir para o docente, no caso de primeira solicitação ou recondução ao regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE, após a emissão do respectivo ato pelo Reitor.

Art. 18 O docente em regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE, passando a ocupar cargo em comissão ou função gratificada na Universidade, poderá alocar no PIT e no RIT a quantidade de horas equivalente, conforme o Quadro de Distribuição de Carga Horária por Atividade Administrativa no Anexo II.

§1º - No caso de cessão para ocupação de cargo de qualquer natureza, função gratificada ou similar em órgãos ou autarquias do governo o docente perderá a condição de DE, cabendo recondução à condição de 20 ou 40h, conforme o caso.

Art. 19 – Ficará vedada a redução de carga horária do docente que realizar seus estudos de pós-graduação por meio de afastamento, ou bolsa de estudos proveniente de recursos da UFT ou programas interinstitucionais.

Parágrafo único – O prazo estabelecido para o que reza o artigo anterior é aquele da duração da vinculação do docente ao programa de pós-graduação ao qual está matriculado.

Art. 20 O regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva –DE poderá ser cancelado por pleito do docente, por solicitação do Colegiado do Curso nas seguintes hipóteses:

- I – falta de cumprimento às normas estabelecidas por esta Resolução;
- II – falta de cumprimento às atividades previstas no Plano Individual de Trabalho – PIT proposto e constatadas no Relatório Individual de Trabalho - RIT;
- III – término do cronograma indicado para esse fim, em conformidade com o previsto no Art. 16, incisos I, II, III, IV, V e VI.

§ 1º Nas hipóteses de cancelamento, com base nos incisos deste artigo, permitir-se-á a recondução ao regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE somente após um ano do cancelamento.

§ 2º Será vedada, em definitivo, a recondução, ao regime de trabalho de Tempo Integral e Dedicção Exclusiva – DE, do docente que reincidir nas hipóteses dos incisos I e II deste artigo.

CAPÍTULO IV

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 21 Os docentes, na distribuição da carga horária por atividade acadêmica, deverão adotar, como referência, o Anexo I desta Norma, sendo que a totalização da carga horária semanal não poderá exceder a 20 (vinte) ou 40 (quarenta horas semanais de trabalho, conforme a carga horária atual ou pretendida.

Art. 22 Os casos omissos nesta Norma serão analisadas e resolvidos pelo Conselho Universitário – CONSUNI, respeitando-se a legislação e as normas institucionais pertinentes ao assunto.

ANEXO I – DISTRIBUIÇÃO DE CARGA HORÁRIA POR ATIVIDADE ACADÊMICA, ATIVIDADE ACADÊMICA E DESCRIÇÃO DA CARGA HORÁRIA SEMANAL ENSINO

ATIVIDADE ACADÊMICA	DESCRIÇÃO	CARGA HORÁRIA SEMANAL
ENSINO • Graduação • Pós- Graduação <i>Stricto Sensu</i>	Ministrar aulas em cursos de graduação, de pós- graduação – créditos teóricos e práticos.	Mínima de 8 (oito) e máximo de 20 (vinte) horas/aula, de acordo com o regime de trabalho
	Orientação de estágio curricular supervisionado (referência de crédito: 45h)	2 (duas) horas por orientado
	Preparar aulas e acompanhar e avaliar o desempenho discente	Até 50% (cinquenta por cento) da carga horária/aula
	Orientação de atividades acadêmico-científico-cultural	1 (uma) hora por turma
	Orientação de trabalho de conclusão de curso (graduação)	1 (uma) hora por orientado
	Orientador de bolsista de monitoria	1 (uma) hora por bolsista
	Orientação de dissertação (mestrado)	2 (duas) hora por orientando
	Orientação de tese (doutorado)	2 (duas) horas por orientando
	Outras atividades acadêmicas (exemplo: aproveitamento de estudos, seleção de monitoria, processo de readmissão)	1 (hora) hora por atividade
PESQUISA	Coordenador de Projeto	Até 10 (dez) horas

	(cadastrado na PPG)	
	Participante de Projeto (cadastrado na Propesq)	Até 6 (seis) horas
	Orientação de iniciação científica (cadastrado na Propesq)	1 (uma) hora por bolsista
EXTENSÃO	Projeto– coordenador (cadastrado na Proex)	Até 4(dez) horas
	Projeto– participante (cadastrado na Proex)	Até 2 (seis) horas
	Orientação de bolsista de extensão (cadastrado na Proex).	1 (uma) hora por bolsista

ANEXO II – DISTRIBUIÇÃO DE CARGA HORÁRIA POR ATIVIDADE ADMINISTRATIVA

ATIVIDADE ADMINISTRATIVA	DESCRIÇÃO	CARGA HORÁRIA SEMANAL	MÍNIMO DE HORAS-AULA
ADMINISTRAÇÃO	Reitor e Vice-Reitor	Até 40 (quarenta) horas	-
	Pró-Reitor	Até 40 (quarenta) horas	
	Diretor (Pró-Reitoria)	Até 20 (vinte) horas	8 (oito) h
	Prefeito	Até 40 (quarenta) horas	-
	Sub-prefeito	Até 30 (trinta) horas	4 (quatro) h
	Diretor de Campus	Até 40 (quarenta) horas	-
	Coordenador de Curso de Graduação	Até 30 (trinta) horas	4 (quatro) h
	Coordenador de Curso de Pós Graduação <i>Stricto Sensu</i>	Até 30 (trinta) horas	4 (quatro) h
REUNIÕES	Colegiado de Curso	Curso 1 (uma) hora	-
	Colegiados Superiores	1 (uma) hora	-
	Comitês, Comissões	1 (uma) hora	-
OUTROS	Participação em Comissão Permanente (Portaria do Reitor)	Até 10 (dez) horas	-