



BRASIL – JULIO 2015

## **ANÁLISE DA ESTRUTURA DE CUSTOS DO ICSEZ/ UFAM COMO FERRAMENTA DE GESTÃO**

**Vanessa Coelho da Silva  
Cléuber Pimentel Barbosa**

### **RESUMO**

Atualmente o processo de tomada de decisões nas instituições Públicas e Privadas se torna um desafio quando se trata da estrutura de custos de uma determinada organização, pois cada vez mais se exige tomada de decisões em situações críticas que podem definir o sucesso ou o fracasso de uma instituição. No caso de uma Instituição Pública deverás ser observado o princípio constitucional da eficiência, e o processo orçamentário, neste sentido, pode representar um avanço quanto ao aumento da eficiência. Foi neste contexto que houve um maior interesse em se pesquisar sobre a estrutura de custos do Instituto de Ciências Sociais, Educação e Zootecnia da Universidade Federal do Amazonas (ICSEZ/UFAM), a fim de fornecer informações para o processo de tomada de decisões, tendo como principal objetivo estimar e determinar a estrutura de custos do ICSEZ, para se utilizar tais informações na melhorada gestão do Instituto. A pesquisa se dá através da busca de dados dentro da própria instituição, em conversas com técnicos dos departamentos/setores. A limitação da pesquisa se dá na dificuldade de se encontrar informações. Porém, buscou-se da melhor forma possível atingir os objetivos estabelecidos.

**PALAVRAS CHAVES:** tomada de decisões, custos, processo orçamentário.

### **RESUMEN**

Actualmente el proceso de toma de decisiones en las instituciones públicas y privadas se convierte en un reto cuando se trata de una estructura de costos organización en particular, ya que cada vez que requiere la toma de decisiones en situaciones críticas que pueden definir el éxito o el fracaso de un institución. En el caso de un shouldbe Institución Pública señaló el principio constitucional de la eficiencia y el proceso presupuestario en este sentido puede representar un gran avance en el aumento de la eficiencia. En este contexto, hubo un mayor interés en la investigación sobre la estructura del Instituto de Ciencias Sociales cuesta Educación y Ciencia Animal de la Universidad Federal de Amazonas (ICSEZ / UFAM) con el fin de proporcionar información al proceso de toma de decisiones, y objetivo principal es estimar y determinar la estructura de costos de la ICSEZ, a utilizar dicha información en la mejora de la gestión del Instituto. La investigación se realiza mediante los datos de búsqueda dentro de la propia institución, en las conversaciones con los departamentos técnicos / sectores. La limitación de la investigación se da la dificultad de encontrar información. Sin embargo, hemos tratado de la mejor manera posible para alcanzar los objetivos establecidos.

**PALABRAS CLAVE:** toma de decisiones, costos, proceso presupuestario.

## 1- INTRODUÇÃO

O presente trabalho vem abordar um tema de grande importância para as Instituições Públicas nos dias atuais na medida em que ela, sendo pública ou privada, deve observar atentamente seus custos e orçamentos para o processo de tomada de decisões, o que é de fundamental importância para o desenvolvimento, melhoria, crescimento e, principalmente, para as finanças da organização.

As ações tomadas pelo administrador público devem observar, dentre vários, o princípio constitucional da eficiência, e o processo orçamentário, neste sentido, pode representar um avanço quanto ao aumento da eficiência. Isto ocorre em virtude do administrador público poder visualizar melhor onde os gastos serão alocados. Assim, o orçamento é um instrumento de controle da organização e predetermina as unidades que serão responsáveis por certos resultados, como receitas, despesas, produção etc.

A Universidade Federal do Amazonas, por sua vez, faz parte do movimento de expansão do ensino superior no Estado do Amazonas, com a abertura de cinco novos *campi* no interior do Estado, visando atender 31 novos cursos (UFAM, 2008, p. 4).

No entanto, desde sua implantação em 2007, o Instituto de Ciências Sociais, Educação e Zootecnia da Universidade Federal do Amazonas (ICSEZ/UFAM) não tem um levantamento dos seus custos. Por sua vez, a estratégia de qualquer organização está pautada nas inter-relações entre a organização e o seu ambiente externo.

Esse trabalho tem por objetivo estimar e determinar a estrutura de custos do ICSEZ, a fim de se utilizar tais informações para melhorar a gestão do Instituto. Os dados da pesquisa aqui apresentados foram extraídos do projeto de pesquisa realizado no ICSEZ, no ano de 2012. As limitações desta pesquisa emergiram a partir das dificuldades de se encontrar informações precisas, mas buscou-se da melhor forma atingir os objetivos estabelecidos<sup>1</sup>.

Assim, dado que qualquer estratégia de gestão busca construir o futuro da organização, estabelecendo os planos, as metas e demais elementos constitutivos de um processo de planejamento integrado e adequadamente estruturado, a gestão de custos assume grande importância na medida em que, a partir destes elementos propostos no processo de planejamento, a direção da organização poderá traçar os rumos definidos para o seu crescimento.

## 2- OBJETIVOS

### 2.1 – OBJETIVO GERAL:

Estimar e determinar a estrutura de custos do ICSEZ/UFAM, a fim de se utilizar tais informações para melhorar a gestão do Instituto.

### 2.2 – OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

1. Analisar as técnicas do Custeio Baseado em Atividades (ABC);
2. Fornecer dados para a Gestão de Custos e Estratégia de desenvolvimento do ICSEZ enquanto instituição educacional;
3. Estimar o custo médio estimado por aluno e por curso do instituto;
4. Levantar informações para uma adequada Apropriação de Custos entre os setores/Departamentos do ICSEZ.

## 3- METODOLOGIA

Nesta pesquisa serão utilizadas tanto a abordagem quantitativa quanto a qualitativa. A abordagem quantitativa tem o objetivo de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretações, o que possibilita uma maior margem de segurança quanto às

---

<sup>1</sup> Cumpre esclarecer que não se trata de se estimar o custo ou gasto médio de toda a Universidade Federal do Amazonas, mas somente do custo ou gasto médio apenas do Instituto de Ciências Sociais, Educação e Zootecnia.

inferências. A abordagem qualitativa pressupõe a existência de um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do pesquisador.

Ambas as abordagens, quando reunidas, permite ao pesquisador um maior entendimento sobre a problemática pesquisada, ao mesmo tempo em que permitem chegar a resultados mais precisos e seguros.

### 3.1- TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DA PESQUISA:

Como técnicas de pesquisa serão utilizadas a pesquisa bibliográfica e a observação sistemática. A pesquisa bibliográfica se dá através da pesquisa em textos científicos que auxiliarão na compreensão e na análise da pesquisa empírica, além de textos disponibilizados na internet (periódicos da CAPES, teses, dissertações etc.). Por sua vez, a observação sistemática consiste na coleta e registro de eventos observados que foram previamente definidos (CHIZZOTTI, 2006, p. 53). Esta técnica permite que o observador esteja em contato direto com o fenômeno observado.

### 3.2- ANÁLISE DOS DADOS

Serão reunidas as informações oriundas das publicações do Governo Federal e da própria UFAM para as análises concernentes ao projeto. A partir dessa análise foram tabulados os dados relevantes para a elaboração deste artigo.

Levou-se, ainda, em consideração, a análise das informações do Fórum de Planejamento Estratégico do ICSEZ (executado no primeiro semestre de 2012). A partir dele, foi feito o levantamento das informações de custos juntos aos técnicos do ICSEZ para uma adequada apropriação de custos entre os setores/departamentos do Instituto, construída a partir do desenvolvimento de um modelo de mensuração dos custos.

Por fim, a partir da análise dos dados da UFAM a respeito de desistências e reprovações nas disciplinas dos cursos do ICSEZ será mostrada a estimativa do custo médio por aluno e por curso do Instituto. Tais informações serão relevantes para se estabelecer quais serão as principais variáveis consideradas fundamentais para a tomada de decisão do ICSEZ.

## 4- FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 4.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A empresa propriamente dita, até a Revolução Industrial, vivia do comércio e não da fabricação. Após este período, a contabilidade de custos surgiu a partir da Contabilidade Financeira (cujas operações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias) com o fim específico de controlar os custos de produção (MARTINS, 2008).

Logo, com o surgimento das Indústrias, a Contabilidade de Custos passa a existir a partir da necessidade de se avaliar seus estoques. Com o seu desenvolvimento, recentemente a Contabilidade de Custos adquiriu duas funções básicas: o controle das operações e a tomada de decisões, além da determinação do lucro<sup>2</sup>. Nesse sentido

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos passou a ter duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, [...]. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes. [...]. A Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais. (MARTINS, 2008, p. 21 e 22).

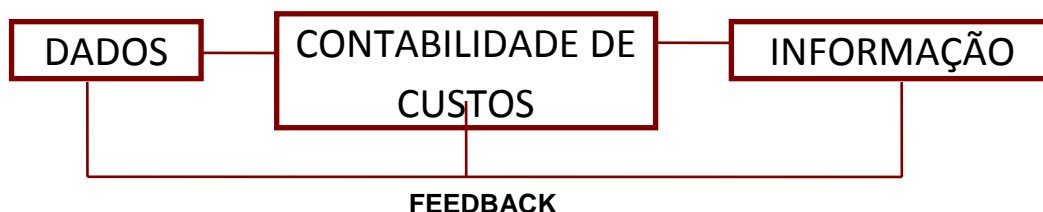
---

<sup>2</sup>Considerando uma empresa comercial, o que não é o caso presente

Assim, de um modo geral, conceitua-se Contabilidade de Custos como uma ciência ou uma técnica que visa fornecer informação de utilidade na hora de tomar decisões econômicas. Trata-se, também, de estudar o patrimônio e traduzir seus resultados nas chamadas administrações financeiras que resumem situações econômicas.

De acordo com Leone (1996, p.20) a Contabilidade de Custos é melhor entendida quando se compreende as suas três fases, como mostrado na Figura 1 abaixo:

**Figura 1:** Contabilidade de Custos



Fonte: LEONE (1996, p.17)

Observou-se, primeiramente, que se busca a Coleta de Dados, no planejamento de sua coleta, no treinamento e na organização interna dos setores que irão fornecer os dados. É necessário contar com o apoio da alta direção da organização. Logo em seguida se passa pelo Centro Processador de informações que é o que recebe os dados e os transforma em informações. Aqui estão em operação os sistemas de custos, os critérios básicos, os procedimentos e os registros; é onde se realiza o trabalho técnico do contador de custos: a acumulação, a organização, a análise e a interpretação dos dados. E por fim se chegamos às informações, pois, é nessa fase que se apresentam os resultados.

A Contabilidade de Custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia. O produto final consiste em relatórios gerenciais.

Entende-se, assim, que a contabilidade de custos precisa dos objetivos, metas, orçamentos e parâmetros de cada um dos setores, pois o seu conhecimento é imprescindível. Portanto, a contabilidade de custos dá suporte ao administrador no processo de tomada de decisões, e é nesse contexto que este trabalho irá se ater: na análise de estrutura de custos de uma organização (pública), para o processo de tomada de decisões. Dados e informações sobre o cálculo do custo dos produtos e serviços é que conduz toda a processualidade da Contabilidade de Custos e pode ser reconhecido como seu objetivo principal.

Deve-se ressaltar que há diversas terminologias na Contabilidade de Custos, como custo, despesa, desembolso, investimento e gasto, portanto, o ponto inicial e básico na terminologia da Contabilidade de Custos é o entendimento dos conceitos dos mesmos.

Martins (2008), de um modo simples, conceitua custos “como gasto relativo sobre bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Adicionalmente, dentro dos custos de uma organização, podem ser utilizadas algumas terminologias adicionais, como: custos primários; custos de transformação; custos fixos; custos variáveis; custos diretos e custos indiretos. O custo refere-se à despesa com um bem ou serviço, consumido direta ou indiretamente, para a obtenção de receita, enquanto gasto corresponde à aquisição de um produto ou de um serviço qualquer, que gera sacrifício (desembolso) financeiro da entidade, para entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro) e, perda, como bem ou serviço, cujo consumo se dá de forma anormal e involuntária.

A partir da contabilidade de custos a organização poderá elaborar sua estratégia de atuação no ambiente ao qual faz parte. Ela busca construir o futuro da organização, estabelecendo os planos e as metas e, com isso, pode estabelecer melhor os critérios e os indicadores de eficiência mais adequados à sua realidade.

Hoje, com a preocupação cada vez maior em se reduzir custos, muitas instituições não se adaptaram a essa realidade e, por isso mesmo, enfrentam grandes dificuldades em organizar seus serviços, muitas vezes fazendo-o de forma empírica, outras vezes usando metodologia de custos inadequada para esses cálculos.

#### 4.2- CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

O Custeio Baseado em Atividade, mais conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo *rateio arbitrário* dos *custos indiretos* (MARTINS, 2008, p. 87). Tal metodologia não se limita apenas ao custeio de produtos e se constitui, acima de tudo, numa poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos.

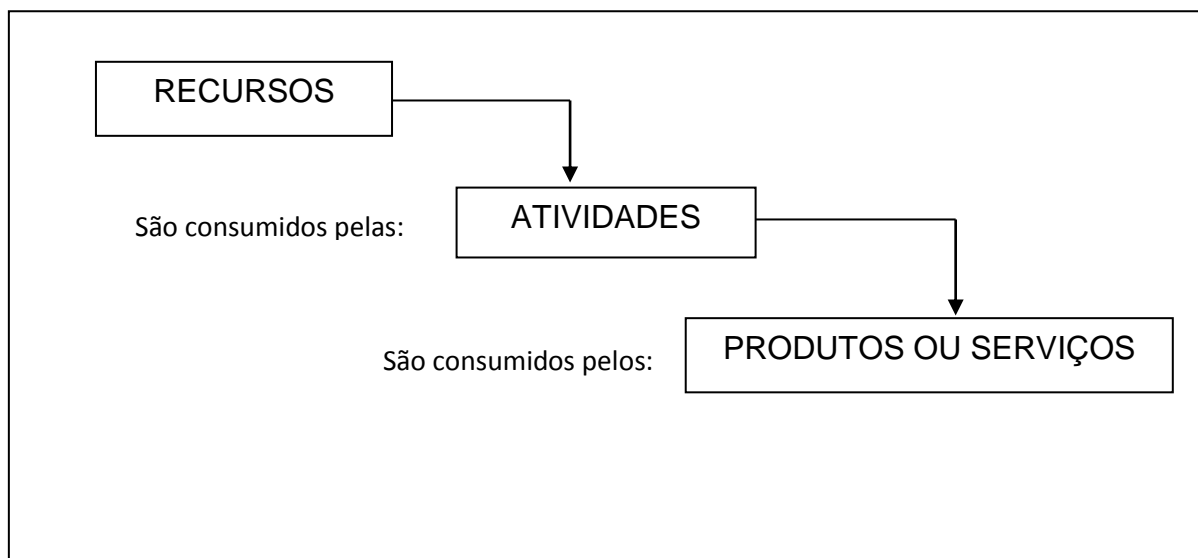
O método ABC parte da hipótese fundamental segundo a qual são as atividades, e não os produtos, que consomem recursos na organização. Assim, um sistema de custo ABC mostra essencialmente quais são as atividades e como elas geram os custos. As atividades de uma organização são um conjunto de operações realizadas sequencial ou simultaneamente, responsável pela produção de bens e serviços.

Os sistemas ABC podem ser de grande utilidade para a área da educação, particularmente nas IES (Instituto de Ensino Superior), e podem fornecer importantes subsídios para a tomada de decisão gerencial no âmbito de uma universidade.

O método de custeio por atividades (ABC) parte da hipótese que são as distintas atividades da empresa que consomem os recursos.

Assim, como identificado abaixo na Figura 2, não é o produto ou serviço que consome recursos, mas os recursos são consumidos pelas atividades, e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2009, p.159).

**Figura 2:** Princípios fundamentais do ABC



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.159)

De acordo com a Figura 2, o ABC aloca os recursos a cada uma das atividades da empresa. A seguir, ele atribui os CIF (Custo Indireto de Fabricação) às atividades e, a seguir, aos produtos ou serviços. Porém cada produto ou serviço consome determinada quantidade das atividades, as apropriações dos CIF serão feitas tomando-se como base estas próprias quantidades de atividades.

Portanto, ela é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro de uma organização e suas respectivas relações com os produtos ou serviços, até mesmo porque, como o atendimento de uma universidade é basicamente prestação de serviço, torna-se fundamental se conhecer a formação de seus custos.

### 4.3- ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Pode-se definir Planejamento como a tomada antecipada de decisões sobre o que fazer, antes da ação ser necessária. Planejar significa traçar as linhas gerais das coisas que devem ser feitas e dos métodos de fazê-lo, a fim de atingir certos objetivos.

O planejamento figura como a primeira função administrativa, por ser exatamente aquela que serve de base para as demais funções. O Planejamento é função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para atingi-los da melhor maneira possível.

Assim:

Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades. (SANVICENTE e SANTOS, 2008, p. 16).

Assim, pode-se afirmar que o Planejamento em uma empresa, seja ela pública ou privada, é de fundamental importância, pois irá estabelecer sua real amplitude e abrangência da organização como um todo.

De acordo com Oliveira (1998), na consideração dos grandes níveis hierárquicos podem-se definir três tipos de planejamento: Planejamento estratégico, Planejamento tático e Planejamento Operacional. Este trabalho se aterá apenas ao Planejamento Estratégico.

No que diz respeito a Planejamento Estratégico, entende-se que é o processo gerencial utilizado para formular as estratégias organizacionais, a partir do conhecimento do ambiente no qual a organização está inserida. Sua principal utilidade é fornecer unidade e a direção a ser seguida pelo ICSEZ como um todo. Assim:

Planejamento Estratégico é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa visando ao otimizado grau de interação com os fatores externos – não controláveis – e atuando de forma inovadora e diferenciada. (OLIVEIRA, 1998, p. 17 e 18).

Assim, o Planejamento Estratégico relaciona-se com objetivos de longo prazo e com estratégias e ações para alcançá-los que afetam a empresa como um todo.

O ICSEZ não possui ainda um Planejamento Estratégico completamente definido. A diretoria do Instituto nomeou uma comissão para trabalhar na elaboração da metodologia de um processo de planejamento, e a mesma seria entregue para o diretor, onde iria fazer a análise junto ao Conselho Diretor (órgão máximo do Instituto) para apreciação e aprovação do mesmo.

Por sua vez, o controle das ações governamentais faz parte dos processos orçamentários, e vai desde a elaboração do orçamento geral da união até a fiscalização da execução orçamentária, os quais estão contidos no Plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e Lei orçamentária anual (MATIAS-PEREIRA, 2010, p. 196). Assim,

O controle institucional das ações governamentais – exercido pela própria administração pública e por organizações privadas – tem como objetivo verificar se a realização de uma determinada atividade não se desvia dos objetivos ou das normas e princípios que a regem (*Idem, Ibidem, p. 195*).

No caso do governo federal essa tarefa cabe à Controladoria-Geral da União (CGU), a qual compete desenvolver funções de controle interno, fiscalização e ações voltadas para a promoção da transparência das contas públicas.

#### 4.4- ESTRUTURA DE CUSTO EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR.

O cenário da educação superior brasileira oportuniza as instituições a se moldarem ao acirramento do mercado, por meio de alterações diretivas e, possivelmente, na natureza estratégica da instituição.

Conhecer os custos em instituições universitárias no Brasil torna-se necessário para extinguir desperdícios de recursos. Diante desta situação, pode-se afirmar que a gestão de custos é um instrumento fundamental para a correta utilização de recursos. Por gestão de custo entende-se o acompanhamento sistemático do montante de recursos aplicados em cada área e sua verificação de utilização eficaz.

Para que o objetivo seja alcançado, será necessário identificar as características que diferenciam as IESs de outras organizações e avaliar modelos existentes de estrutura de custos. Segundo Morgan (2003), as instituições de ensino possuem características diferentes em relação às empresas de outros setores de atuação, como ainda empregam maciça mão de obra, o que caracteriza como um ponto divergente fundamental na estrutura de custos. Por esse motivo, faz-se necessário um estudo diferenciado e mais específico dos custos em universidades.

### 5. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Sabe-se que toda organização, seja ela pública ou privada, precisa necessariamente passar por um processo de tomada de decisões diariamente. De acordo com LEONE (1996), é a Contabilidade de Custos que dá suporte ao administrador no processo de tomada de decisões, e é nesse contexto que iremos nos ater na análise de estrutura de custos do ICSEZ, para o processo de tomada de decisões.

Segundo a resolução 009/2009, do Conselho Superior de Administração – CONSAD em seu artigo 2º, afirma que a Administração das Unidades Acadêmicas será exercida pelos seguintes órgãos: Conselho Diretor; Diretoria; Coordenação Acadêmica; Coordenação Administrativa; Colegiados de Cursos de Graduação e de Programas de Pós-Graduação.

Considerando essa resolução, o processo de tomada de decisões, no ICSEZ é atribuído a esses órgãos, com suas respectivas competências.

O Conselho Diretor é um órgão consultivo e deliberativo da Unidade Acadêmica. A Diretoria é exercida pelo diretor e será o órgão executivo destinado a coordenar, fiscalizar e superintender as atividades da Unidade acadêmica. No que compete à Coordenação Administrativa, esta será um órgão executivo de assessoria do Diretor, destinado a coordenar as atividades de administração de pessoal, orçamento, finanças e patrimônio da Unidade Acadêmica tendo como titular o Coordenador Administrativo. Já a Coordenação Acadêmica é um órgão executivo de assessoria do Diretor destinado a coordenar as atividades de ensino, pesquisa e extensão da Unidade Acadêmica, tendo como titular o Coordenador Acadêmico. E no que tange ao colegiado de curso de Graduação, que tem como presidente o seu coordenador, é constituído pelo coordenador do Curso, 6 (seis) representantes dos docentes que ministram disciplina do curso, dois representantes discentes e um representante dos técnicos administrativos em educação.

Quanto às decisões internas no que compete a gastos com recursos de capital e custeio com despesas anuais do ICSEZ, as decisões são tomadas de acordo com o orçamento anual determinado pela reitoria da UFAM, para cada unidade acadêmica.

Conforme dados encontrados, referentes ao ano de 2012, os recursos de capitais são apresentados como ponto de pauta para apreciação no Conselho Diretor onde todos os conselheiros discutem e deliberam sobre os gastos a serem realizados no Instituto de acordo com as necessidades apresentadas e justificadas. O orçamento anual de 2012 foi de R\$1.305.519,00 (Um milhão, trezentos e cinco mil, quinhentos e dezenove reais), determinado pela reitoria da UFAM, para o ICSEZ.

A partir dos dados coletados junto aos técnicos administrativos, a decisão de alocação orçamentária ocorre da seguinte forma: a prioridade primeiramente é para os custos fixos, como pagamento das contas de água, luz, telefone e contratos terceirizados. O restante dos recursos vai para o material de consumo; depois é aplicado na compra de material da parte administrativa; e por último, o material laboratorial.

Com relação à Estrutura Organizacional, o ICSEZ apresenta um organograma da estrutura organizacional, que começa pelo Conselho Diretor, logo após o Diretor e a Coordenação Administrativa e Coordenação Acadêmica.

A Coordenação Administrativa, não possui oficialmente segmentação em unidades menores. Assim, formalmente todos os servidores alocados nesta Coordenação são chefiados diretamente pelo titular do órgão, evidenciando uma amplitude de controle elevada, diante das complexas funções que esses agentes públicos devem exercer, o que não é recomendável, por ocasionar dificuldade na prática da supervisão e da coordenação dos trabalhos desses indivíduos.

Atualmente, a Coordenação Administrativa do ICSEZ é composta de órgãos que existem de fato, contudo, não existem de direito, pois não tiveram a criação formalizada por ato oficial da Administração. Sem a existência formal, cada uma dessas unidades organizacionais não existe oficialmente para a Universidade. A partir daí fica difícil dotar-lhes dos meios necessários para cumprirem suas competências, como recursos materiais, humanos e tecnológicos.

Além dessas dificuldades, o não-reconhecimento exclui qualquer poder de autoridade em assuntos de sua alçada, prejudicando a agilidade no atendimento de determinadas demandas. Sabemos que qualquer órgão em uma estrutura organizacional deve ser dotado, não apenas de responsabilidade, caracterizada pela obrigação de apresentar resultado para o superior hierárquico, evidenciando o dever de prestar contas (*accountability*) mas, também, deve possuir a autoridade necessária para a consecução de suas atribuições e finalidades, além de fazer valer seu julgamento como órgão diante de seus pares, seus superiores e a própria sociedade.

Após levantamento, análise e discussão da atual situação organizacional da Coordenação Administrativa do ICSEZ, e conforme ponderação sobre os órgãos de fato e serviços sem-órgãos a ela subordinadas, comentados nos tópicos antecedentes, identificaram-se, em termos gerais, os seguintes macro-problemas, direta e indiretamente vinculados ao fator organização:

- a) Nível não-eficaz de coordenação das atividades, esforços e objetivos dos órgãos subordinados à Coordenação Administrativa do ICSEZ, o que acarreta ações desconectas e conflito de interesses departamentais;
- b) Retrabalho e sobreposição de trabalho, decorrente do conflito de competências, resultado da falta de limites de atuação de cada órgão, o que costuma ocasionar desperdício de esforço, tempo e demais recursos; e
- c) Carência de visão integrada em relação às várias atividades desenvolvidas pelos órgãos subordinados à Coordenação Administrativa, o que prejudica a sinergia e gera resultados incompatíveis com os objetivos da própria coordenação e, por extensão, com os da Instituição.

A partir da análise desses problemas, a Comissão Especial de Estudos Organizacionais (CEEEO) ratifica a necessidade de se organizar adequadamente a Coordenação Administrativa do Instituto, propondo uma estruturação em órgãos especializados nas funções organizacionais que necessita para melhorar o desempenho, pelo aumento da racionalidade, eficiência e produtividade de seu trabalho.

A CEEEO, por ter sido constituída por uma equipe de TAEs multidisciplinar<sup>3</sup> e multifuncional<sup>4</sup>, realizou uma análise interdisciplinar em torno de cada proposta e de todas as ideias e discussões que surgiram, dando espaço para conhecimentos de caráter técnico (baseado em estrutura organizacional de outras instituições de ensino público e privado – *benchmarking*), acadêmico (fundamentado em princípios e teorias organizacionais, consoante

---

<sup>3</sup> Contou com profissionais das mais variadas formações acadêmicas: Administrador de Empresas, Administrador Público, Advogado, Contador, Pedagogo, Bibliotecário, Matemático, Licenciado em Letras, Nutricionista e Assistente Social.

<sup>4</sup> Contou com servidores dos mais diferentes cargos e funções: Auditor, Almoxarife, Pregoeiros, Bibliotecário, Nutricionista, Assistente Social, Agente Patrimonial, Contador, Coordenador administrativo e responsável pelo transporte.

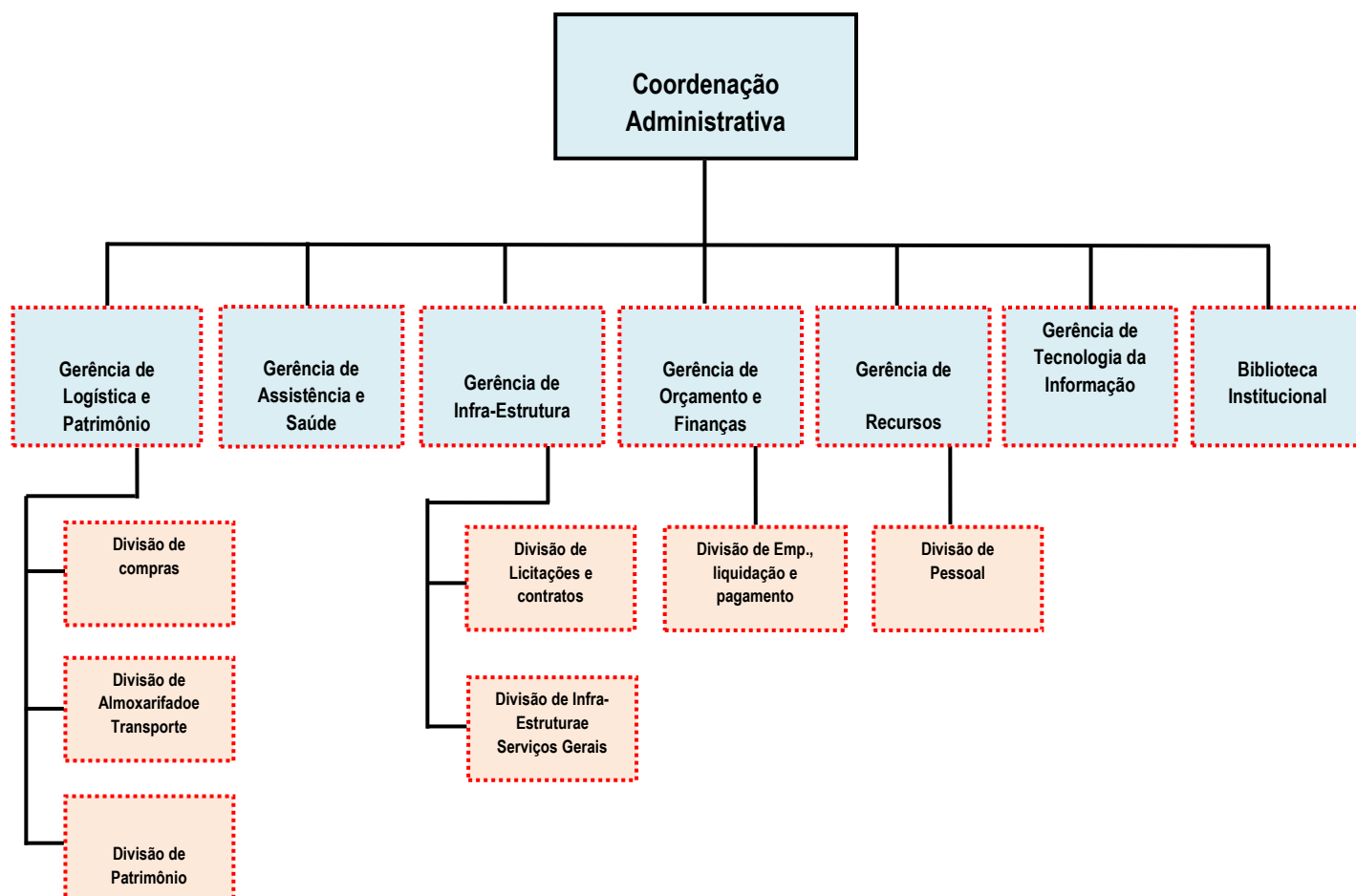


literatura consultada)e empírico (baseado na experiência e na observação direta de cada membro da comissão).

O resultado foi uma estrutura organizacional da Coordenação Administrativa do ICSEZ composta de cinco órgãos que convencionamos denominar de Gerências, eduas delas, estruturadas no que chamaremos de Divisões.

Com a criação das Gerências e divisões a Coordenação Administrativa desta Unidade Acadêmica apresentaria a seguinte estrutura organizacional retratada no organograma a seguir:

**Figura 3:** Proposta da Estrutura Organizacional do Instituto de Ciências Sociais, Educação e Zootecnia - ICSEZ/UFAM



Fonte: Coordenação Administrativa do ICSEZ

No que fere aos recursos para custeamento de despesas do ICSEZ, são realizados a partir do planejamento orçamentário anual, discutido e deliberado pela direção do Instituto. Abaixo é apresentada a Tabela 1, que mostra a destinação dos recursos:

**Tabela 1:** Saldo Orçamentário anual de 2012

**SALDO ORÇAMENTÁRIO**  
**EXERCÍCIO 2012**

<b>- DESPESAS CUSTEIO ACAA PARINTINS</b>				<b>R\$</b>	<b>1.305.519,00</b>
<b>NATUREZA DA DESPESA</b>	<b>ORÇAMENTO INICIAL</b>	<b>DESPESAS EMPENHADAS</b>	<b>SALDO</b>		
APLICAÇÕES DIRETAS	R\$ 57.588,57	R\$ -	R\$ 57.588,57		
DIÁRIAS	R\$ 6.876,67	R\$ 6.876,67	R\$ -		
MATERIAL DE CONSUMO	R\$ 262.713,28	R\$ 157.820,82	R\$ 104.892,46		
PASSAGENS	R\$ 14.121,52	R\$ 14.121,52	R\$ -		
PESSOA FÍSICA	R\$ -	R\$ -	R\$ -		
LOC.MÃO-DE-OBRA	R\$ 515.309,28	R\$ 515.309,28	R\$ -		
PESSOA JURÍDICA	R\$ 434.361,00	R\$ 425.566,00	R\$ 8.795,00		
DESP. EXERC. ANTERIORES	R\$ 14.548,68	R\$ 14.548,68	R\$ -		
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 1.305.519,00</b>	<b>R\$ 1.134.242,97</b>	<b>R\$ 171.276,03</b>		
<b>-</b>					
<b>P0000G4024N - DESPESAS CAPITAL ACAA PARINTINS</b>				<b>R\$</b>	<b>105.206,00</b>
<b>NATUREZA DA DESPESA</b>	<b>ORÇAMENTO INICIAL</b>	<b>DESPESAS EMPENHADAS</b>	<b>SALDO</b>		
449052 EQUIP. E MAT. PERMANENTE	R\$ 101.146,00	R\$ 101.141,80	R\$ 4,20		
449092 DESP. EXERC. ANTERIORES	R\$ 4.060,00	R\$ 4.060,00	R\$ -		
<b>SOMA</b>	<b>R\$ 105.206,00</b>	<b>R\$ 105.201,80</b>	<b>R\$ 4,20</b>		

Fonte: Gerência de Orçamento e Finanças do ICSEZ.

A coordenação administrativa afirma que o orçamento não atende a demanda de gastos que são apresentadas anualmente no ICSEZ, tanto pela parte acadêmica quanto pela parte administrativa, fazendo com que as despesas orçamentárias ultrapassem o exercício anual. Como não se tem um planejamento estratégico adequado por parte dos órgãos que fazem parte da administração do Instituto, o que se planeja nunca é atendido em sua totalidade, existindo, sempre, a dificuldade em reduzir os gastos. Assim, um dos problemas existentes na gestão do Instituto é quando ocorrem urgências para serem atendidas.<sup>5</sup>

Devido às várias dificuldades enfrentadas no ICSEZ com relação ao orçamento e gerenciamento dos recursos, busca-se parcerias com a reitoria e outras instituições e, para maior clareza, as decisões são tomadas através das necessidades básicas que o instituto sofre anualmente, principalmente da parte administrativa, já que os prédios tem que estar em funcionamento, e problemas corriqueiros sempre ocorrem, como por exemplo: ar condicionado sujo, *data show* com problema, carteira quebrada, lâmpada queimada, entre outros.

Com relação ao controle de gastos mensais pode-se dizer que seu gerenciamento ocorre por meio do orçamento, e hoje existe dentro do Instituto o sistema de intranet, onde a direção e a coordenação administrativa tem acesso às informações. É através deste que é possível se informar sobre os recursos recebidos e os gastos efetuados, servindo de subsídio para melhorar o andamento anual do planejamento de gastos do Instituto.

<sup>5</sup>Pode ser citado um exemplo ocorrido no ano de 2012, após a danificação da bomba d'água submersa do poço artesiano que faz a distribuição de água para os três blocos do ICSEZ. Então a partir desses problemas busca-se um aprendizado, no qual se tirou a lição de ampliar o contrato de fornecimento de água com a empresa de saneamento local e pedir a extensão de mais uma rede de distribuição hidráulica para suprir a necessidade de abastecimento.

Além do orçamento reduzido, ainda se têm um problema de um número reduzido no quadro de pessoal. Para tais casos se buscou parcerias com algumas instituições públicas para, pelo menos em parte, reduzir a amplitude desses problemas<sup>6</sup>.

No ano de 2012, o ICSEZ contava com um total de 69 Professores efetivos, 20 Professores substitutos e 39 técnicos administrativos, e um total de 1.269 discentes, distribuídos nos seguintes cursos:

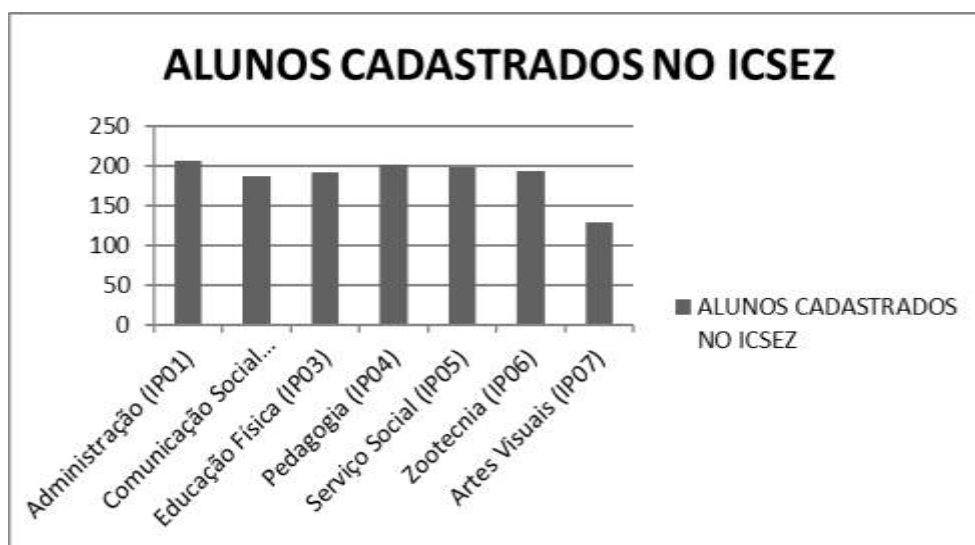
**Tabela 2:** Quantitativo de discentes por curso do ICSEZ

CÓDIGO	CURSO	QUAN. DE ALUNOS
IP01	Administração	206
IP02	Comunicação Social	186
IP03	Educação Física	192
IP04	Pedagogia	201
IP05	Serviço Social	197
IP06	Zootecnia	193
IP07	Artes Visuais	94

Fonte: dados da pesquisa

Para melhor visualização segue o Gráfico 1abaixo:

**Gráfico 1:** Quantitativo de alunos por curso do ICSEZ



Fonte: dados da pesquisa

Um dos objetivos específicos desta pesquisa visa determinar o custo médio estimado por aluno e por curso do Instituto. Para se chegar a este resultado, foi usada a seguinte metodologia: determinou-se o custo total dos custeios fixos, o custo de capital, e o custo total anual dos salários dos professores e técnicos. Com o valor estimado destes custos foi efetuada a divisão deste valor pela quantidade de alunos do ICSEZ, como mostrado na tabela abaixo:

<sup>6</sup> Como exemplo pode ser citado a cessão de dois prédios no centro da cidade, onde estava gerando custos no orçamento (com pagamento de água, luz, depreciação do imóvel etc.). Foi feito um acordo de aluguel de dois anos com o IFAM no total de R\$ 12.000,00, e esse valor é revertido para a manutenção predial do Instituto.

**Tabela 3:** Custos levantados do ICSEZ em 2012

CUSTOS FIXOS	R\$1.134.242,97
DESPESAS DE CAPITAL	R\$ 105.201,80
SALÁRIO DOS PROFESSORES	R\$ 6.217.874,89,
SALÁRIO DOS TÉCNICOS	R\$1.723.051,93
TOTAL	<b>R\$ 9.180.371,59</b>

Fonte: dados da pesquisa

Comoo total de discentes é de: 1.269, então o custo médio por aluno é:

$$9.180.371,59 \div 1.269 = \mathbf{R\$ 7.234,34}$$

Assim, através destes cálculos (estimados) baseados em dados do ICSEZ, da gerência de orçamento e finanças, da direção do Instituto e também através do portal da transparência do Governo Federal, o custo médio estimado por aluno do Instituto é de **R\$ 7.234,34** (sete mil, duzentos e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos). Ou seja, anualmente o Governo investe este valor em cada aluno matriculado no ICSEZ.

A partir daqui o método de custeio por atividades (ABC) pode servir de utilidade para a instituição ao proporcionar importantes subsídios para a tomada de decisão gerencial. São levantados os recursos para se obter o produto final (RH, equipamentos etc.), nos quais são utilizados nas atividades da organização (ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento tecnológico etc.).

Atribui-se custos às atividades, sendo que o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Em virtude da falta de dados (e da dificuldade em se obter os dados para estruturação de custos) neste artigo consta o levantamento de dados de custo por aluno mostrado acima. A classificação entre várias atividades como pesquisa e extensão não entrou neste estudo devido aos seus valores não estarem disponíveis no orçamento do ICSEZ (os recursos são oriundos principalmente das agências de fomento e das pró-reitorias de pesquisa e extensão, pertencentes à sede da Universidade, e não ao ICSEZ).

Abaixo é apresentado o custo médio estimado por curso. O ICSEZ conta com sete cursos, atuando nos três turnos. Para se chegar ao valor mostrado abaixo, no cálculo determinou-se primeiramente a quantidade de alunos que cada curso possui, e depois multiplicou-opelo valor do custo médio estimado por aluno encontrado anteriormente. Veja a Tabela 04.

**Tabela 4:** Custo Total por curso, considerando os custos médios por aluno.

CURSO	QUAN. DE ALUNOS	MULTIPLICA	CUSTO MÉDIO POR ALUNO	CUSTO TOTAL / POR CURSO
Administração	206	*	7.234,34	R\$ 1.490.274,04
Comunicação Social	186	*	7.234,34	R\$ 1.345.587, 24
Educação Física	192	*	7.234,34	R\$ 1.388.993,28
Pedagogia	201	*	7.234,34	R\$ 1.454.102,34
Serviço Social	197	*	7.234,34	R\$ 1.425.164,98
Zootecnia	193	*	7.234,34	R\$ 1.396.227,62
Artes Visuais	94	*	7.234,34	R\$ 680.027,96

Fonte: dados da pesquisa

Portanto, estes são os valores (estimados) que o Governo investe anualmente em cada curso no ICSEZ.

## 6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa fez um levantamento a respeito da estrutura de custos do ICSEZ. Assim, ela propôs estimar e determinar a estrutura de custos do Instituto a fim de se utilizar tais informações para melhorar a gestão do mesmo.

A relevância desta pesquisa é destacada para o ICSEZ, pois conhecer os custos em instituições universitárias no Brasil torna-se necessário para reduzir desperdícios de recursos. É relevante, também, para o gestor do Instituto, pois pode contribuir para a análise da estrutura de custos e melhoria no processo de tomada de decisões.

A limitação da pesquisa está na aplicação de tal estrutura, ou seja, houve dificuldades na apuração de dados, onde o trabalho de levantamento das informações foi difícil e limitado impedindo, assim, de se alcançar, com maior precisão, os objetivos propostos neste presente estudo. Tal fato acabou por tornar mais difícil atingir os objetivos de estimar os custos e levantar informações para uma adequada apropriação de custos entre setores/departamento do ICSEZ, visto que não se teve informações suficientes e claras para atingi-los, além de que não se tem o controle de materiais destinado a cada setor/departamento.

A estimativa dos custos médios por aluno e por curso se deu através de dados levantados na gerência de orçamento e finanças do ICSEZ, na diretoria, e no Portal da Transparência, onde se buscou os salários de Professores e técnicos.

A falta de execução de um processo de Planejamento Estratégico também foi um empecilho para a presente pesquisa, visto que esta precisava necessariamente do planejamento estratégico para se atingir em sua totalidade seus objetivos. A partir da ausência de planejamento do Instituto detectou-se a falta da praticidade de um controle maior no fornecimento de informações. Assim, verificou-se, ainda com reação à estrutura de custos, que as decisões na maioria das vezes são tomadas com base na imprevisão, deixando assim a desejar, pois nem uma instituição se deve trabalhar a base da imprevisão, visto que a tomada de decisões deveria ser planejada antecipadamente.

É importante ressaltar que o ICSEZ foi implantado no de 2007, e apesar das grandes dificuldades principalmente também pela limitação que se tem da UFAM/Sede, se vêm trabalhando pela busca de melhorias contínuas para o Instituto, e que em muitos casos de planejamento para se propor uma melhoria no Instituto precisa da aprovação da UFAM/Sede, e esse trâmite é burocrático e na maioria das vezes se dá em longo prazo.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

BRASIL - ALONSO, Marcos, **Custo no Serviço Público**. Texto para Discussão - ENAP. Brasília-DF: n 31. Out 1998.

BRUNI A. L. & FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria Geral da Administração**. Rio de Janeiro, campus 1999.

CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa Qualitativa em Ciências Sociais**. São Paulo: Editora Vozes, 2006.

Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. **Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, de 03 de outubro de 1998.

Dubois, Alexy; Kulpa, Luciana; Souza, Luiz Eurico. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática**. 6 ed. São Paulo: Atlas 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KAPLAN, R. e Cooper, R.. (1998), **Custo e Desempenho**. Futura

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balancedscorecard**. São Paulo: Campus, 1997.

LEONE, George S. G. **Custos - Planejamento, Implantação e Controle**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos: Inclui o ABC**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2007. **Diretrizes gerais do programa de apoio a planos de reestruturação e expansão das universidades federais – Reuni**. Brasília, DF. Disponível em: [http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/diretrizes\\_reuni.pdf](http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/diretrizes_reuni.pdf) Acessado em: 21/07/2009.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. 2008. **O plano de desenvolvimento da educação: razões, princípios e programas**. Brasília, DF. Disponível em <http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/livromiolov4.pdf>. Acesso em 31/08/2009.

MORGAN, B. F. Universidade de Brasília. **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da Universidade de Brasília**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)–Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2003.

MOURA, José Flávio de Melo. **O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras**. Dissertação, Unb 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia E Práticas/ Djalma de Pinho Rebouças de Oliveira**. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PARSLOE, ERIC; WRIGHT, RAYMOND. **O Orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.

SANVICENTE, A. Z. & SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008

SILVA, César Augusto Tibúrcio (org.). **Custos no serviço público**, Brasília, 2004.