

Gestão estratégica de custos nos estabelecimentos de ensino superior

Maria Isabel Miranda Barbosa

Resumo:

A necessidade de reduzir os custos sem comprometer a melhoria contínua da qualidade do ensino tem levado as Escolas a avaliar e reformular os métodos de custeio e controle. Este trabalho tem por objectivo apresentar o processo de desenvolvimento de um modelo de custeio baseado nas actividades, relatando um caso prático em fase de implantação. A partir da revisão da literatura relacionada com o custeio baseado em actividades e da análise do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação estruturou-se o modelo.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Gestão estratégica de custos nos estabelecimentos de ensino superior

Maria Isabel Miranda Barbosa (Instituto Politécnico de Viana do Castelo - Portugal) isabarbosa@estg.ipv.pt

Resumo

A necessidade de reduzir os custos sem comprometer a melhoria contínua da qualidade do ensino tem levado as Escolas a avaliar e reformular os métodos de custeio e controle. Este trabalho tem por objectivo apresentar o processo de desenvolvimento de um modelo de custeio baseado nas actividades, relatando um caso prático em fase de implantação. A partir da revisão da literatura relacionada com o custeio baseado em actividades e da análise do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação estruturou-se o modelo.

Palavras-chave: Custeio, Actividades, Economia.

Área temática: Gestão Estratégica de Custos

1. Introdução

A Administração Pública Portuguesa tem sido, a partir da década de noventa, alvo de sucessivas transformações resultantes da necessidade de uma melhor utilização dos recursos públicos e de um novo conceito de equilíbrio orçamental, muito mais exigente, resultante da formalização e execução do Orçamento feitas com o recurso a um vector propiciador das medidas de economia, eficiência e eficácia (BARBOSA DA SILVA, 2002).

Um novo enfoque da gestão pública sobrepõe a consecução de resultados e a maior responsabilização dos gestores, pelo que conduz à necessidade de melhores sistemas de informação e de controlo que viabilizem a adequada avaliação das organizações e das actividades prosseguidas. Por outro lado, no contexto da União Europeia e no quadro de privilegiar a sustentabilidade das finanças públicas, os Estados Membros assumiram o compromisso de conformar as suas políticas orçamentais com as regras da disciplina orçamental e os procedimentos previstos no quadro do Tratado da União Europeia (FERREIRA, 2000).

Por outro lado ainda, desde a década de oitenta que a discussão acerca do ensino superior na Europa tem sido dominada por três tópicos: autonomia institucional, orçamentos, custos e qualidade.

Para dar resposta a estas exigências, o gestor público necessita de informação objectiva, fiável e relevante sobre os serviços que gere para apoiar a sua tomada de decisões. Conhecer os objectivos, os custos, os *outputs* e os *inputs* tornaram-se necessidades fundamentais para avaliar e planificar (FERNANDES, 2000). É neste contexto que surge O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC Educação) – em 2000, através da publicação da Portaria 794/2000, de 20 de Setembro, que apresenta, como um dos factores relevantes, a obrigatoriedade, para além da contabilidade patrimonial e orçamental, da contabilidade analítica.

Contabilidade analítica, de custos ou de gestão aparecem frequentemente com o mesmo significado. No entanto, no caso da administração pública, a contabilidade analítica é o sistema que regista e analisa em detalhe, componentes do património das instituições, para fins de gestão (CARVALHO, 1999).

A implantação do POC Educação em instituições de Ensino Superior, sobretudo no que se refere ao apuramento de custos, é bastante complexa, não só porque o produto final não é claramente definido, mas ainda porque grande parte dos custos é de natureza indirecta, exigindo uma análise cuidada na imputação. Desta forma, é prioritária a definição do modelo de custeio a utilizar.

Muitos dos estudos surgidos determinam o custo por aluno, considerando que o único produto é o estudante. No entanto, para além da actividade “Ensino”, os docentes desenvolvem outras actividades não absorvidas pelo produto aluno, (SANTOS, 2000), nomeadamente “Investigação”, “Prestação de serviços”, e “Actividades de gestão”. Os modelos tradicionais centrados fundamentalmente na localização e imputação do custo ao objecto do custo (custo por aluno, projecto de investigação) e baseados numa repartição arbitrária tornaram-se inadequados, ao nível real de serviços prestados. Como salientou Granof et al (2000) uma das dificuldades verificadas prende-se com a medida de produtividade dos docentes: dificuldade em arranjar uma medida adequada para as actividades de investigação, prestação de serviços ou actividades de gestão, sobretudo ao nível da avaliação do esforço e o tempo dispendido pelos docentes nas diferentes actividades.

É neste ambiente, que surge esta reflexão, resultado das dificuldades e dos avanços sentidos ao desenvolver um modelo de custeio baseado em actividades numa escola de ensino superior politécnico, onde se procura evidenciar uma metodologia de identificação de objectos de custo, actividades e indutores de custos.

2. Custeio baseado em actividades – ABC

Os sistemas de custeio baseado em actividades permitem que os custos indirectos sejam direccionados primeiro a actividades e depois a produtos/serviços. Proporcionam, deste modo, aos gestores um quadro mais nítido e detalhado dos aspectos económicos envolvidos nas operações. O ABC foi desenvolvido inicialmente com o intuito de melhorar a imputação dos custos indirectos, mas, através da análise das actividades, ele proporciona outra informação que auxilia e direcciona a empresa na formulação de planos estratégicos e nas decisões operacionais, identificando oportunidades de racionalização de recursos, diminuindo custos sem diminuir a qualidade. Neste sentido, o custeio baseado em actividades é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pela distribuição arbitrária dos custos indirectos (MARTINS, 2000).

A abordagem do ABC para a gestão dos custos é de decompor a organização em actividades, pois a actividade descreve o que é feito e permite medir o tempo consumido e avaliar os resultados (*outputs*). Desta forma, a principal função de uma actividade é converter os recursos (humanos e materiais) em produtos e serviços. Martins (2000) afirma: *Na verdade, o uso do ABC é extraordinário em termos de identificar o custo das actividades e dos processos e de permitir uma visão muito mais adequada para a análise da relação custo/benefício de cada uma dessas actividades e desses processos*. Esta análise é importante no caso de uma instituição do ensino superior na medida em que tendo actividades tão diversificadas e elevado montante de custos indirectos, o ABC permite efectivamente estabelecer a relação custos benefício sobretudo nas actividades desenvolvidas para além da principal – ensino.

O ABC está baseado no princípio de que as actividades consomem recursos, enquanto “os produtos” consomem actividades. Daí a necessidade dos indutores de custos que devem reflectir a causa básica das actividades e, consequentemente, da existência dos custos. De salientar que se podem considerar dois níveis de indutores: os dos recursos, que tem como objectivo identificar a maneira como as actividades consomem os recursos e possibilitar a quantificação dos recursos utilizados na realização de cada actividade e os de actividades, que

têm a finalidade de identificar a maneira como os objectos de custo consomem actividades e servem para indicar a relação entre as actividades e os objectos de custo.

Como refere Queiroz *et all* (2001), o ABC foi desenvolvido para melhorar as informações sobre os custos dos produtos, mas, através da análise das actividades, ele auxilia e direcciona a organização na formulação de planos estratégicos e nas decisões operacionais, identificando oportunidades.

3. Custos nos estabelecimentos de ensino superior e o POC Educação

Sendo o objecto deste estudo a análise de um modelo de custeio nos estabelecimentos de ensino superior há que ter presente o que o POC Educação refere a este respeito:

“A Contabilidade analítica é um sistema obrigatório e tem como objectivos (POC-EDU-2.8.1)

a) Obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para Activo, serviço externo, etc.). Assim, pretende-se obter:

Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina ou aluno, o custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade.

São assim consideradas actividades **intermédias**, todos os serviços, actividades ou tarefas, de apoio à concretização dos objectivos finais da entidade. Por regra, estas actividades não têm receitas próprias ou "produtos finais". Exemplos: (serviços de Informação; os serviços centrais de um Instituto Politécnico; os serviços administrativos de uma Escola).

São consideradas **actividades finais**, todos os serviços, actividades ou tarefas, que, por regra, têm receitas próprias ou das quais se obtém um "produto final". Exemplos: uma disciplina; uma refeição nos Serviços de Acção Social; uma revista publicada; uma fotocópia numa reprografia.

O interesse desta separação em "actividades intermédias" e "actividades finais" é que os custos daquelas serão posteriormente repartidos para estas, ou seja, na fase final de apuramento dos custos, os custos das actividades intermédias são considerados custos indirectos ou comuns a várias actividades finais. (CARVALHO, 2002).

b) Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina de forma a fundamentar esse valor exigido ao utilizador desses serviços públicos;

c) Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador (por exemplo um serviço especializado à comunidade externa da entidade);

d) Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços.

Exemplo: apoiar a decisão de entregar o serviço de refeições a uma empresa externa. É fundamental, nestes casos, saber o custo actual de refeição ‘para comparar com o preço a pagar a uma empresa externa

e) Justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica: exemplo: um financiamento no âmbito do PRODEP, de estágios de alunos;

f) Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na Contabilidade Patrimonial;

No final de cada exercício económico, para efeitos da elaboração do Balanço, será necessário valorizar eventuais produtos acabados ou em curso de fabrico, só possível através da Contabilidade Analítica (por exemplo, revistas para venda, análises químicas, etc.). Também será necessário valorizar os bens duradouros produzidos pela própria entidade pelo custo desse bem obtido através da Contabilidade Analítica.

g) Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os desvios reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais para o caso das actividades referidas em c);

*h) Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de **eficiência**, **eficácia** e **economia**, a incluir no relatório de gestão;*

i) Proporcionar informação adequada que permita a elaboração do Mapa de Demonstração de Custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no ponto 8.4 – Notas sobre a Contabilidade Analítica do anexo às Demonstrações Financeiras.

4. Desenvolvimento do trabalho

A primeira etapa deste trabalho consistiu no estudo do POC Educação e na sua adaptabilidade à realidade ESTG. Houve depois que definir o modelo a utilizar. De realçar que este trabalho tem sido desenvolvido “negociando” com a Direcção da instituição e com a responsável pela contabilidade.

4.1. POC Educação

Analisado o documento, foi possível:

a. Caracterizar o sistema previsto:

- Custeio total ou custeio racional (custos directos mais custos indirectos);
- Custeio completo (custos de produção mais custos de administração);
- Custeio Baseado nas Actividades (ABC);
- Utilização de custos padrão para análise dos «produtos finais»;
- Utilização do ano escolar como exercício económico.

b. Aferir da importância de determinação dos custos de cada actividade ou serviço interno; custos previsionais por cada produto ou serviço final; (custos padrão, custos orçamentais, custos históricos, custos de actividades similares, custos de mercado etc.); custos reais por cada produto ou serviço final; desvios entre os custos previsionais e os custos reais; proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados e custos não imputados (por exemplo, custos extraordinários).

c. Definir a informação a obter por cada produto, serviço ou actividade (informação sobre custos directos e indirectos; custos com pessoal docente e pessoal não docente, custos de funcionamento, amortizações e outros custos) dos custos totais do exercício económico e do custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico.

O POC Educação pressupõe mapas de demonstração de resultados por actividade ou centros de custos previstos: Custos de actividades ou serviços internos de apoio (Modelo A1); Custos de actividades de ensino (Modelo A2); Custos de actividade de investigação (Modelo A3);

Custo de actividades de apoio aos utentes (Modelo A4); Custos de actividades prestação de serviços (Modelo A5); Custos de outras actividades (Modelo A6); Custos de produção para a própria entidade (Modelo A7); Mapa de demonstração de custos por funções (Modelo A8).

4.2. Organograma da ESTG

Analisado o organograma da ESTG (Anexo A) verificou-se que obedece a uma estrutura matricial, o que, em princípio, reúne as melhores características para a desejada racionalização de recursos e se reveste de uma maior capacidade de adaptação às variações e estímulos do meio exterior no sentido amplo (político, social, científico, económico e cultural). A esta escolha não foi alheia a percepção da crescente pressão sobre as instituições de ensino superior no sentido de uma gestão mais eficiente e de um maior envolvimento com a comunidade, recomendações para um crescente esforço de colaboração institucional a nível nacional e internacional e da acelerada mutação e evolução da ciência e tecnologia.

A filosofia subjacente ao modelo matricial reside na distinção clara entre os **recursos** de uma organização e as **actividades** que esta se propõe desenvolver. Aqueles constituem as bolsas de competências e aptidões de que a organização dispõe ou vai dispondo; estas, a materialização dos vários objectivos que ela se propõe atingir, a qual exigirá o concurso de competências diversificadas. Por outras palavras, as primeiras são as unidades onde se encontram, em cada uma, sedados os especialistas de um domínio do saber e/ou domínios afins, bem como os respectivos recursos materiais, e as segundas, os grupos cujo propósito é o desenvolvimento das acções que permitem atingir os vários objectivos estratégicos definidos: estes grupos operacionais são formados por especialistas daquelas unidades que a eles dedicam parte ou a totalidade do seu tempo e se socorrem também dos seus recursos materiais. A motivação das unidades é a valorização contínua dos seus recursos, enquanto que a dos grupos é levar a bom termo um conjunto de acções com um objectivo específico e num determinado horizonte temporal, ou seja, um projecto.

As unidades terão assim um carácter mais permanente, enquanto que os projectos terão uma vida variável, mais ou menos longa, consoante a sua natureza: o estilo de gestão será necessariamente diferente num caso e noutro, assistindo-se em geral também a uma diferenciação de gestores. Não obstante estas diferenças, é evidente que se verifica uma influência recíproca, ou seja, a dinâmica de crescimento das unidades e da criação e desenvolvimento de projectos é um processo eminentemente interactivo. Este modelo organizativo representa-se assim, não como uma árvore hierárquica, mas como uma matriz ou uma rede bidimensional (ou tridimensional) em cujos nós se pode simbolizar a intensidade da contribuição relativa de cada unidade para cada projecto, intensidade que é uma medida de interacção entre os dois tipos de componentes de rede.

A aplicação deste modelo à situação actual da ESTG, consubstanciada no seu Estatuto, traduziu-se na criação de quatro unidades científico – pedagógicas, designadas por departamentos e unidades de apoio técnico, designadas por áreas de serviço, a saber: o Departamento de Ciências Básicas e da Computação, o Departamento de Ciências da Engenharia e Tecnologia, o Departamento de Ciências Económicas e Empresariais, o Departamento de Ciências Sociais e Humanas, a Área de Serviços Administrativos, a Área de Serviços Técnicos e a Área de Serviços de Documentação.

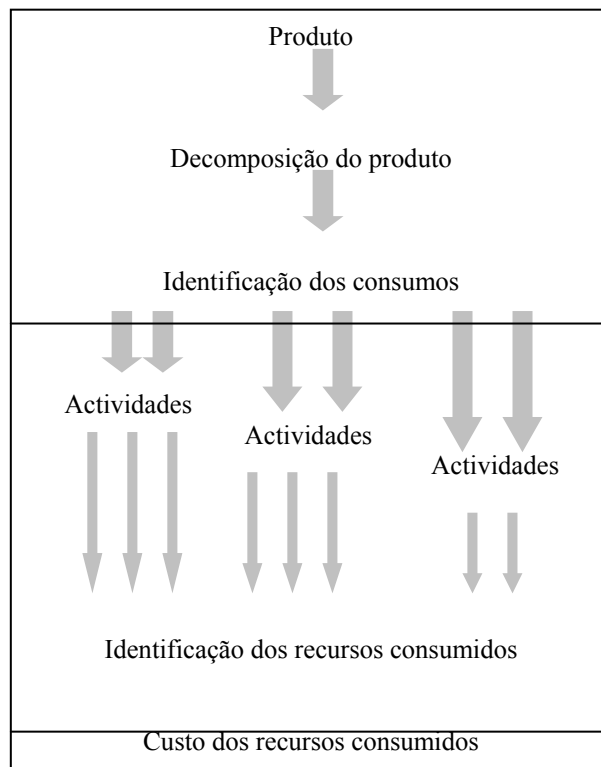
Os órgãos de coordenação e orientação, são o Conselho Científico, o Conselho Pedagógico e o Conselho Consultivo, de resto, consagrados na legislação, bem como, ainda, o Conselho Directivo que, apoiado naqueles Conselhos, dá cumprimento às respectivas orientações e recomendações, competindo-lhes, naturalmente, o desenvolvimento das infra-estruturas da ESTG.

4.3. Estrutura global do modelo

O modelo segue o previsto no POC Educação, ou seja a adopção do sistema de custeio baseado nas actividades – ABC.

Porque, como se referiu antes, os projectos são diferentes, com actividades, recursos e ciclos de vida diferentes, é fundamental a adopção da filosofia subjacente ao ABC, ou seja, a decomposição de cada projecto, identificando consumos de actividades, recursos e custos.

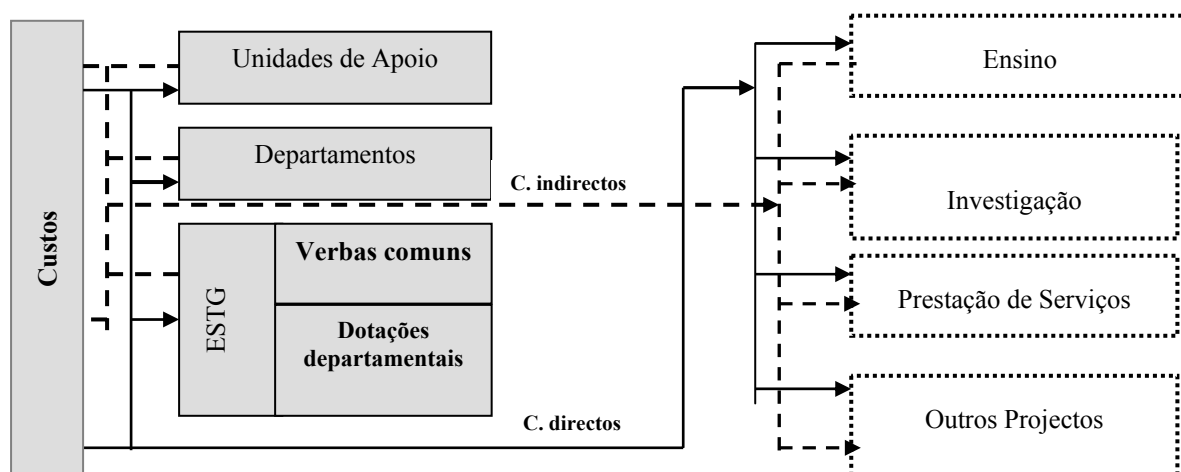
Esquemáticamente:



No caso em estudo, e de acordo com o organograma da instituição, foi possível definir o percurso:

- a. Identificação da “Produção”, ou seja os cursos em funcionamento e os projectos e as prestações de serviço em desenvolvimento.
- b. Reconhecimento das actividades necessárias à referida produção: actividades de ensino, actividades de investigação, prestação de serviços, outras actividades.
- c. Levantamento dos recursos necessários ao desenvolvimento das actividades antes referidas: docentes, funcionários não docentes, laboratórios, salas de aulas, outros gabinetes, equipamento diverso, matérias e materiais diversos e toda a restante estrutura suporte ao funcionamento.
- d. Identificação, avaliação e autonomização das unidades internas de apoio -. Conselho Directivo, Serviços Administrativos; Serviços Académicos; Serviços Técnicos; Serviços de Documentação e Informação; Gabinete de Apoio aos Cursos e Departamentos; Serviços de Apoio Informático; Gabinete de Divulgação e Imagem; Economato; Custos e Serviços Comuns; Conselho Científico; Gabinete de Programas e Projectos) e departamentos – de Ciências Económicas e Empresariais, de Ciências Básicas e Computacionais, de Ciências de Engenharia e Tecnologia e de Ciências Sociais e Humanas. Os departamentos são os principais centros de recursos da instituição.

- e. Recolha e tratamento da informação da contabilidade patrimonial de forma a apurar os custos dos diferentes centros de recursos. Em termos de afectação, teremos:



Para tratamento da informação recolhida na contabilidade patrimonial e uma vez que não foi ainda criada a classe 9 (indisponibilidade de software apropriado), optou-se pela elaboração de mapas (POC- EDU- 8.4):

Quadros A	A1 – Actividades intermédias (unidades de apoio e departamentos)
	A2 – Actividade Ensino
	A3 – Actividade Investigação
	A4 – Actividade Prestação de Serviços
	A5 – Outras actividades

No que concerne às unidades de apoio e departamentos, são elaborados dois mapas de custeio:

Mapa A11 (Anexo B) – que é um mapa mensal onde se registam todos os custos directos (pessoal docente e não docente, custos de funcionamento, amortizações e outros custos) relativos aos diferentes serviços. Permite, no final do período considerado, ter a noção do consumo por serviço e por factor.

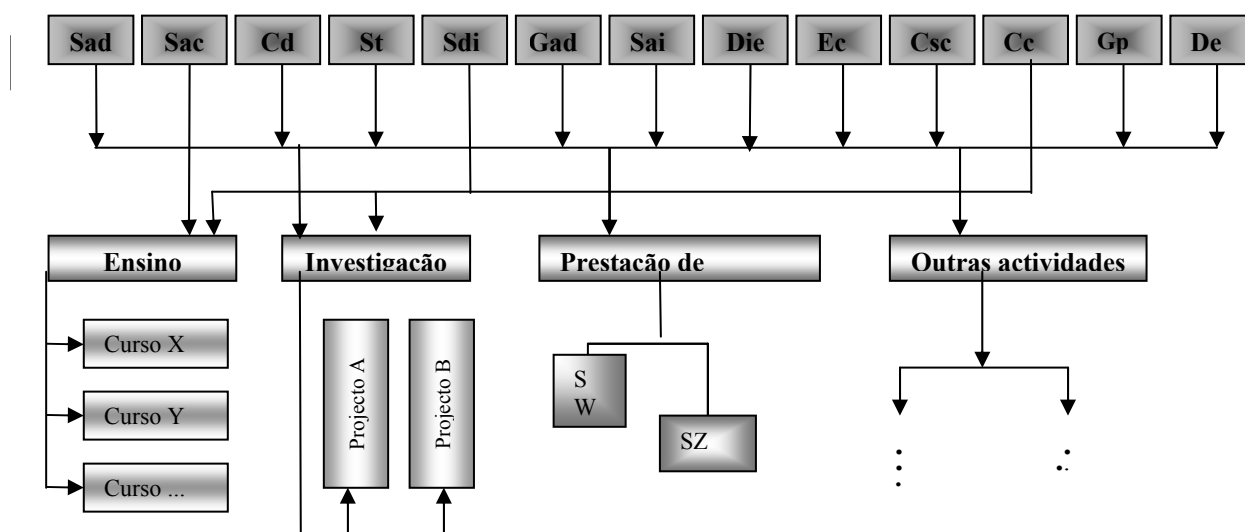
Uma questão levantada foi a identificação das actividades beneficiárias destes serviços internos e quais os indutores (ou bases de imputação):

Unidades de apoio	Bases de imputação (indutores)	Siglas
Direcção (Conselho directivo)	Horas de actividade	Cd
Serviços administrativos	Horas de actividade	Sad
Serviços académicos	Número de alunos	Sac
Serviços técnicos	Horas de actividade	St
Serviços de documentação e informação	Cursos	Sdi
Gabinete de apoio aos departamentos	Curso? Número de alunos?	Gad
Serviços de apoio informático	Horas de actividade	Sai
Divulgação e imagem da ESTG	Horas de actividade	Die
Economato	Valor das requisições	Ec
Custos e serviços comuns	Horas de actividade ESTG	Csc
Conselho científico	Número de cursos	Cc
Gabinete de programas e projectos	Horas de actividade	Gpp
Departamentos	Horas de actividade	Dep

A dificuldade em seleccionar indutores levou-nos à adopção genérica de “horas de actividade”. Há, contudo, algumas excepções, nomeadamente no que diz respeito aos “Serviços Académicos” em que a base seleccionada foi o “número de alunos”. Relativamente aos custos da “Documentação e informação” são considerados custos comuns aos cursos. A definição das bases de imputação é uma das questões que merece avaliação cuidada e potencial redefinição.

Destes serviços há os que pela sua abrangência se incluem nos tradicionais custos de administração e que, por isso, poderiam não ser incorporados no custo do produto final. Acontece que o POC Educaç prevê a utilização do custo completo daí a necessidade de definir base de repartição. – Mapa A12 (Anexo C).

Esquemáticamente:



De notar que se mantém a subdivisão por factores. E isso levantou também algumas questões ainda por resolver, sobretudo com a gestão do pessoal docente. Como refere Cox *et al.* (2000) o corpo docente afecto aos departamentos constitui o recurso mais importante e valioso das escolas de ensino superior e, por isso, há que descobrir o modelo que permita utilizar este recurso da forma mais eficiente. Mas o pessoal docente, tal como acontece na maioria das instituições, não está sujeito a um programa de actividades e a um horário rígido. Deve o horário a considerar ser as 35 horas semanais ou as 12 horas? Se considerarmos as 35 horas, qual é o “peso” de cada hora lectiva? Devem as aulas teóricas ser ponderadas da mesma forma que as práticas? E como contabilizar horas de investigação? Afinal qual é o horário de cada docente? Se a definição da “hora de actividade” como medida é unanimemente aceite, já o mesmo não acontece com a quantificação.

Outra questão não abordada ainda é a afectação do valor das amortizações. Isto deve-se à inexistência da inventariação do património o que não permite o cálculo do valor a amortizar.

Como refere Granof *et al.* (2000) há enormes vantagens na adopção do sistema de custeio ABC nas instituições de Ensino Superior, mas há também grandes dificuldades na sua implementação resultantes das características das actividades desenvolvidas.

Pelo acima exposto, o trabalho prático desenvolvido situa-se na afectação de todos os custos directos e no cálculo do custo do indutor (ou base de imputação) de grande parte dos serviços

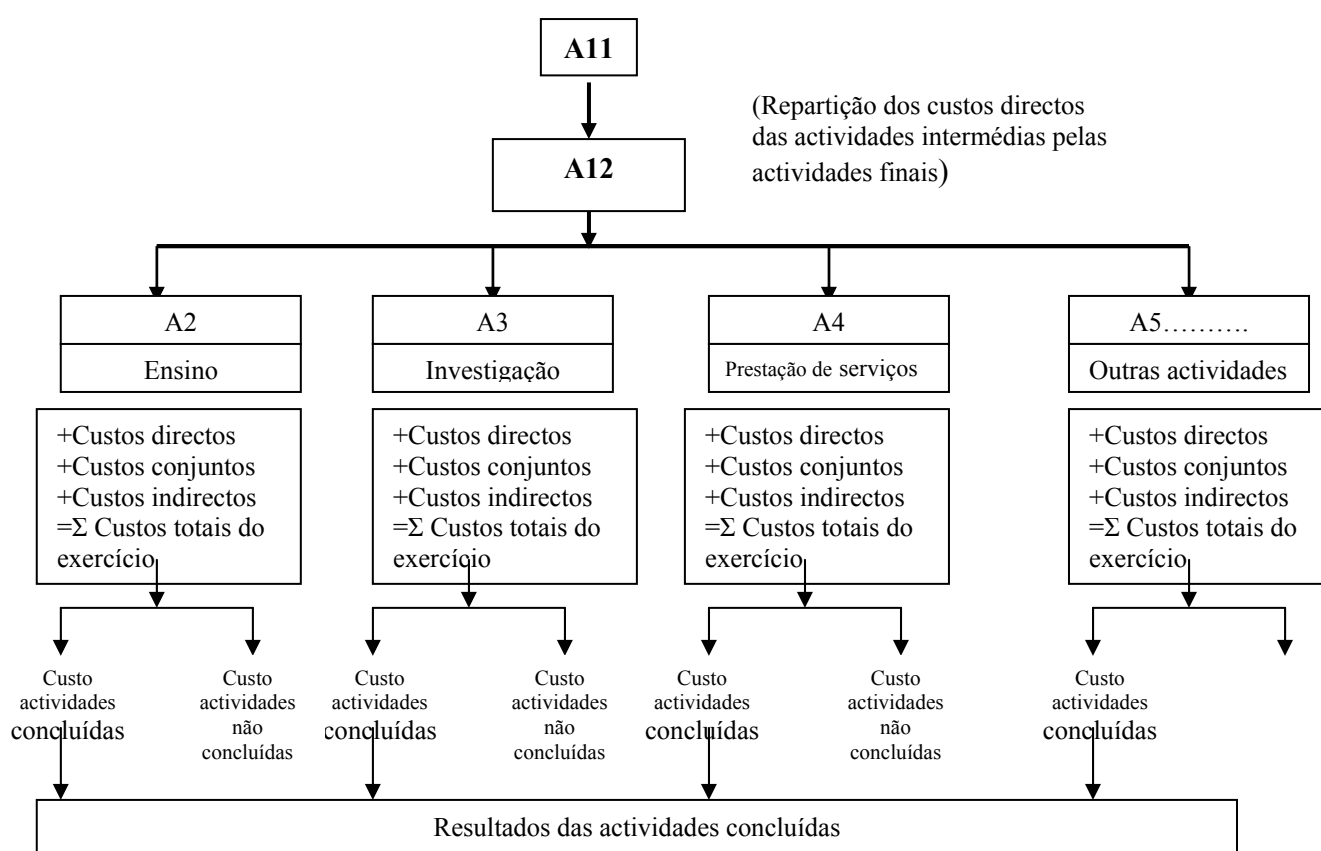
internos de apoio, o que permite definir custos teóricos sempre que surge um novo projecto ou curso.

Resolvidas estas questões, ou seja, identificados e quantificados os indutores, o custo é, então, debitado às actividades finais de acordo com o consumo – Mapa A21 – Ensino (Anexo D).

Este mapa serve para o registo de todos os custos relacionados com a actividade principal Ensino. Como se pode reparar, há manutenção dos custos “de produção”: pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e outros custos. Serão registados todos os custos directos, comuns e das actividades intermédias (indirectos).

Poderemos resumir no quadro abaixo todo o registo a fazer no sentido de conseguir o apuramento da informação que ajude a tomar decisões.

Em resumo:



Relativamente, e a título de exemplo, foram elaborados mapas por curso (Anexo E). É possível, a partir destes mapas, saber o custo por aluno de cada curso e as componentes desse mesmo custo (custo dos docentes, não docentes, laboratórios, outros custos). Os restantes mapas, para as diferentes actividades são muito semelhantes e permitem obter o mesmo tipo de informação.

Estes mapas, ao permitirem o tratamento de toda a informação, possibilitam, em qualquer momento determinar o custo por aluno de um novo curso, o custo de um novo projecto ou de uma prestação de serviço, ou o custo hora de utilização de um determinado espaço. Permitem, ainda, a confrontação com o modelo de financiamento utilizado pela tutela (Portaria nº 1174/2003).

Para se conseguir a implementação completa do sistema há que:

- Investir no sistema de informação contabilístico, já que a informação fornecida não é adequada nem suficiente para levar a cabo a implantação do modelo ABC;
- Resolver, por consenso, o horário semanal standard para os docentes, para viabilizar a determinação do custo hora a imputar a cada actividade;
- Proceder com urgência à inventariação e valorização do património da instituição, de forma a poder calcular o custo do imobilizado que se utiliza.

5. Conclusões

Ao desenvolver, na prática, este modelo percebe-se a importância do Custeio Baseado nas Actividades como ferramenta de gestão, na medida em que evidencia de forma detalhada como os recursos são consumidos, e quais as actividades realizadas que não acrescentam valor.

Relativamente às instituições de Ensino Superior, parece ser o melhor modelo de custeio até hoje utilizado na medida que permite o cálculo de muitos indicadores, nomeadamente a ineficiência económica (ao comparar o custo real com o custo previsional); a eficácia (proveito real comparado com o previsional), a contribuição da instituição para o doutoramento de cada docente (financiamento directo sobre o custo global), contribuição de cada estudante (financiamento) para o custo global do curso (relação entre a propina por aluno e o custo global por aluno).

Porém, para a responsabilização dos diferentes centros de recursos é necessária a planificação prévia, o controlo e a delegação de autoridade que resultará de uma descentralização da gestão. Nos estabelecimentos de ensino superior, como noutras organizações, a planificação e a orçamentação constituem elemento indispensável para uma boa gestão da actividade. É, por isso, necessário planificar a actividade de investigação, de formação e também a gestão dos recursos. (LÓPEZ, 2001).

O ABC surge, assim, como um modelo de custeio capaz de fornecer informação para a gestão na medida em que permite:

- A determinação das actividades mais importantes da instituição, os custos, os *outputs* e respectivos valores;
- A afectação do custo das actividades aos vários objectos de custos (estudantes, cursos, projectos, etc.);
- A avaliação da eficácia e da eficiência das actividades.

E, como refere Granof *et al.* (2000):

- Fornece a adequada estrutura contabilística para o estabelecimento de um verdadeiro sistema orientado à gestão;
- Permite a adopção de um sistema flexível;
- Fornece uma medida de custo completo de programas e actividades e ajuda a identificar situações económicas nas quais não existe concordância entre metas e objectivos. A subactividade pode ser consequência de políticas pouco eficazes e o modelo ABC permite quantificar o custo dessas políticas, mas convém ter presente que subactividade pode não ser sinónimo de ineficiência.

O custeio por actividades facilita a implementação de um processo de mudança de atitudes na organização, pois é uma ferramenta que auxilia os responsáveis a descobrirem rotas do

consumo dos recursos na medida que disponibiliza informação muito importante para as decisões.

O início da identificação dos custos torna-se de grande importância não só para o conhecimento interno da instituição como também para a sua comparação com outras instituições que oferecem os mesmos cursos.

O cálculo do custo por actividade (ensino, investigação, formação) é uma alternativa nova e bem sucedida para apuramento de custos no sentido de mudar as atitudes dos responsáveis e pessoal envolvido (docentes, funcionários não docentes e alunos) para a prática da análise e avaliação, para a mudança contínua, para a eliminação de desperdícios, enfim, uma postura nova e dinâmica de cálculo e gestão de custos.

O ABC, para além de permitir o custo por aluno, fornece informação sobre a formação do próprio custo no sentido de tornar mais claro as diferentes áreas envolvidas em cada actividade e como os centros de apoio contribuem.

Apesar das dificuldades sentidas no processo de implantação do sistema de custeio ABC na instituição, achamos que é um valioso instrumento de decisão, gerando relatórios justificativos, contribuindo para a racionalização dos recursos e, consequentemente, melhoria contínua da qualidade.

Referências

ÁLVAREZ, JESÚS LIZCANO (2002) – LA contabilidad de gestión como instrumenta para la mejora de la eficiencia en los centros universitarios. X Encuentro AECA, Setúbal, Portugal.

BARBOSA DA SILVA, (2002) – Gestão Financeira da Administração Pública Central. Cole

CARVALHO, JOÃO; CRAVO, DOMINGOS; FERNANDES, ORLANDO & SILVA, SUSANA (2002) - POC Educação Explicado”, Edição Rei dos Livros.

CARVALHO, JOÃO; MARTINEZ, VICENTE PINA & PRADAS, LOURDES TORRES (1999) – Temas de contabilidade pública. Editora Reis dos Livros.

COX, K.S., DOWNEY, R. G. & SMITH, L.G. (2000) - ABC y Education Superior – can it Work? .17th annual Conference Association for Institutional Research en Cincinnati

FERNANDES, MARIA JOSÉ (2000) – Os sistemas de informação e controlo de gestão derivados da nova gestão pública. VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro.

FERREIRA DOS SANTOS, ANTÓNIO (2000) – O POC – Educação, a reforma da Administração Financeira e o Controlo Interno. POC – Educação: Que desafios para os Institutos Superiores Politécnicos, Porto, 2000.

GRANOF, M., PLATT, D.E. & VAYSMAN, I (2000) - Using the Activity-Based Costing to Manage More Effectively, Grand Report. The Pricewaterhouse Coopers Endowment for the Business of Government. Janeiro.

LÓPEZ DIAZ, ANTÓNIO ET AL. (2001) – La medición de responsabilidades en las universidades a través de los modelos de coste. Un análisis comparativo. VII Congreso de Costos, León, España.

MARTINS, E.(2000) - Contabilidade de Custos. 72ªed. Editora Atlas, São Paulo

QUEIROZ, ANTÔNIO DIOMÁRIO, et Al. (2001) – O Processo de desenvolvimento de um modelo de custeio baseado em actividades – um caso prático. VII Congreso del Instituto Internacional de Costos, León, España

SANTOS, SÉRGIO MACHADO (2000) – Modelo de imputação de custos e de recursos – o caso da Universidade do Minho, Revista Portuguesa de Educação; Universidade do Minho

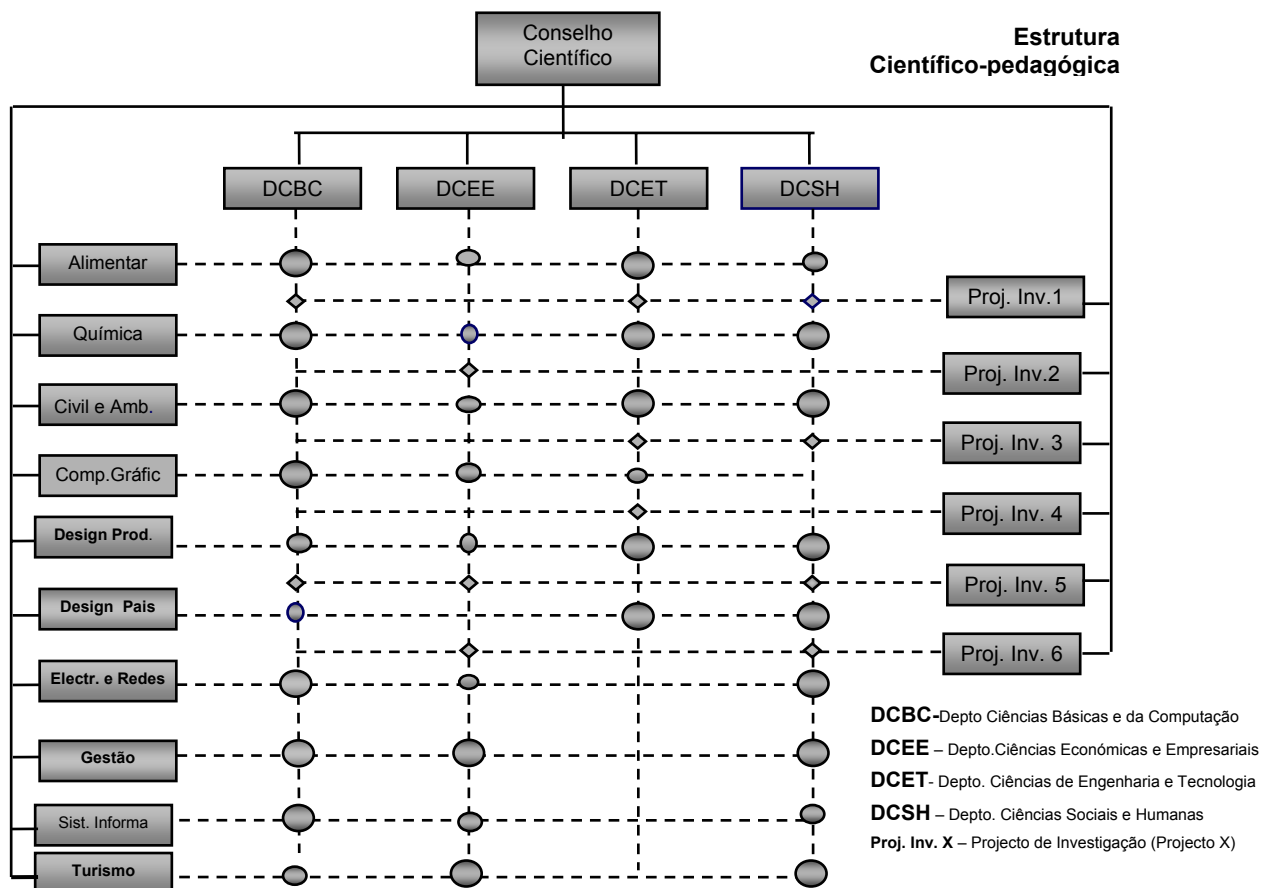
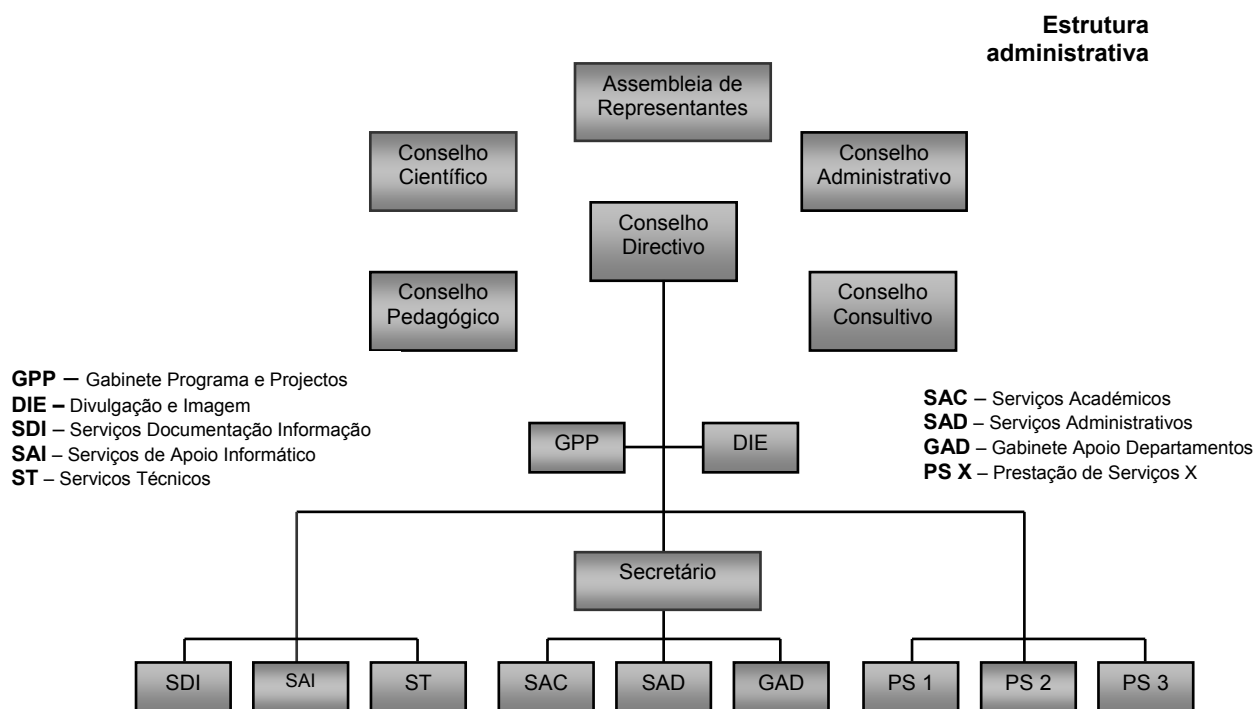
Lei nº 8/90 de 20 de Fevereiro

Portaria 794/2000, de 20 de Setembro

Portaria nº 1174/2003 de 6 de Outubro

Anexo A

Organograma da Instituição



Anexo B
Modelos A11 – Custos de actividades ou serviços internos de apoio

Actividades intermédias																		
Valor debitado (custos directos)																		
Rubrica	Designação	Serviços Internos de Apoio												Departamentos				Valor Total
		Conselho Directivo	Serviços Administrativos	Serviços Académicos	Serviços Técnicos	Serviços de Documentação e Informação	Gabinete de Apoio aos Departamentos	Serviços de Apoio Informático	Divulgação e Imagem da ESTG	Economato	Custos e Serviços Comuns	Conselho Científico	Gabinete Programas e Projectos	DCBC	DCEE	DCET	DCSH	
	Despesas com o pessoal docente																	
	Despesas com o pessoal não docente																	
	Aquisição de Bens e Serviços																	
	Aquisição de serviços																	
	Transferências correntes																	
	Outras despesas correntes																	
	Amortizações																	
Indutor																		

Anexo C**Quadro A12 – Repartição pelas actividades finais dos custos directos de actividades intermédias**

Actividades intermédias																
Valor debitado (custos directos)																
Designação		Serviços Internos de Apoio											Departamentos			
		Conselho Directivo	Serviços Administrativos	Serviços Académicos	Serviços Técnicos	Serviços de Documentação e Informação	Gabinete de Apoio aos Departamentos	Serviços de Apoio Informático	Divulgação e Imagem da ESTG	Economato	Custos e Serviços Comuns	Conselho Científico	Gabinete Programas e Projectos	DCBC	DCEE	DCET
Ensi no *	Pessoal docente															
	Pessoal não doc.															
																
																
																
Investigação																
Prestação de serviços																
Formação																
.....																

Anexo D
Modelos A2 – Custos das Actividades
A21 – Ensino – (custos directos, comuns e indirectos)

Curso (1):	Pessoal docente	Pessoal não docente	Funcionamento	Amortizações	Outros			Total
Custos directos (2)								
Custos comuns (a)								
Sub total								
Custos indirectos (3)(b)								

Notas Explicativas

1) Poderá ser dividido em anos curriculares de cada curso, turma ou disciplinas.

2) De acordo com as requisições internas

3) Custos das actividades intermédias

a) Os “custos comuns” referem-se a custos totalmente identificados com a actividade de **ensino**, mas comuns a vários cursos, turmas ou disciplinas. Estes custos serão posteriormente repartidos, obtendo-se o Quadro A22. Deve ser explicado o indutor utilizado para as diferentes actividades de ensino.

b) Os “custos indirectos de actividades ou centros de custos auxiliares de apoio” referem-se aos custos do Quadro A12, imputados à função ensino. Deve ser explicado o critério de repartição pelas diferentes actividades de ensino.

Anexo E**Mapa de apuramento do custo de um curso**

Ano	1º	2º	3º	4º	Total
Nº de Alunos					
Carga horária semanal					
Departamentos	<i>Nº de horas/semestre</i>				Totais
	1º	2º	3º	4º	
DCEE					
Disciplinas					
.....					
.....					
.....					
subtotal					
custo hora médio dos docentes do DCEE					
Custo : docentes(Nºhoras x custo hora)					
DCBC					
Disciplinas					
.....					
subtotal					
Custo hora médio dos docentes do DCBC					
Custo					
.....					
Disciplina					
.....					
Laboratórios					
.....					
Salas					
Serviços acadêmicos.					
.....					
Total de custos					
Número de alunos					
Custo por aluno					