

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ANTÔNIO CARLOS VICTOR AMARAL

**MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO ESTRATÉGICO E
OPERACIONAL COMO FATOR DE EXCELÊNCIA
EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SÃO PAULO/SP

2007

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ANTÔNIO CARLOS VICTOR AMARAL

**MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO ESTRATÉGICO E
OPERACIONAL COMO FATOR DE EXCELÊNCIA
EM INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação da Prof.(a), Doutora Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos.

SÃO PAULO/SP

2007

Banca Examinadora:

A verdadeira sabedoria
consiste em saber
como aumentar o
bem-estar do mundo.
Benjamin Franklin

AGRADECIMENTOS

O resultado deste trabalho tem por objetivo enaltecer todo o apoio recebido durante o trajeto desta jornada, representa um momento especial, tenho a imensa alegria de agradecer a DEUS, acima de tudo.

Ele sempre presente em todos os momentos de minha vida, ao me oferecer sabedoria para discernir o que tenho que ter disposição para mudar e o que eu preciso aceitar que nem tudo se pode mudar, mas fazer a minha parte no processo de transformação.

À minha família, mãe, irmã e irmãos, à Joice, pelo amor e carinho, pela proteção e pela motivação constante, mas principalmente por saberem compreender-me durante as fases de realização deste trabalho.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Atuarias em especial ao prof. Dr. Paulo Roberto da Silva, pelos ensinamentos, pela dedicação na condução das orientações iniciais deste trabalho.

À Prof^a. Dr^a. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, minha orientadora, que uma sabedoria ímpar, conhecimento, dedicação e orientação objetiva e segura ajudou-me a transpor barreiras, superar obstáculos e atingir os objetivos.

Ao Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale, agradeço pelo relacionamento e aprendizagem durante este curso, e pela serenidade do apoio na superação de obstáculos e pelas contribuições sempre muito precisas.

Ao Prof. Dr. Haroldo Clemente Giacometti, pela simplicidade, pelos comentários e recomendações que aquilataram e conseqüentemente enriqueceu este trabalho.

À Fundação Educacional de Caratinga, mantenedora do Centro Universitário de Caratinga, na pessoa do Reitor Prof. Antônio Fonseca da Silva, pela confiança em meu trabalho e pelo incentivo e imprescindível apoio ao meu aperfeiçoamento profissional.

E em especial a minha equipe de trabalho na FUNEC, que foram fundamentais para o sucesso deste trabalho.

RESUMO

No âmbito do contexto dessa dissertação, encontram-se as IES - Instituições de Ensino Superior, uma modalidade específica de entidade dedicada a processos educacionais de ensino e ou pesquisa, para a formação de competências requisitadas pela sociedade e respectivos mercados de produtos e serviços. O tema ensejou uma análise no que se refere a mensuração de desempenho de uma IES, não uma resposta para o seu gerenciamento, mas como uma das ferramentas que pode dar suporte às tomadas de decisões. O estudo de caso, envolvendo uma IES particular, propiciou o levantamento de dados quantitativos, referentes às despesas com mão-de-obra docente, processos internos, entre outros. As decisões se permeiam em função das projeções ou estimativas, porém, com a grande dissipação de demanda, o risco em não observar indicadores, poderia contribuir para o fracasso da organização. A expectativa deste trabalho é poder contribuir para a formação ou inclusão de uma base conceitual, capaz de apresentar de forma prática a aplicação da visão contábil nas IES, portanto, efetivar o desenvolvimento de habilidades baseadas na interpretação de indicadores que retratem o objetivo destas organizações. As conclusões, neste estudo científico, são condicionadas às restrições naturais do método de estudo de casos. No entanto, os seus propósitos não visam a uma generalização da pesquisa para as demais IES, e sim, a uma contribuição para o estudo dos problemas abordados, de forma a acrescentar novas proposições às teorias existentes.

ABSTRACT

To the extent of this dissertation, there can be found the Higher Education Institution (HEI) a specific institution devoted to educational processes as well as research processes and to frame abilities needed by society and associated markets of products and services. The subject required an analysis of what is referred to as the measure of the fulfillment of such an HEI, not as an answer for its management, but as a tool which can support the decision making process, the case study, comprehending a particular HEI, provided the quantitative data referring to the man-power expenses with respect to teaching, internal processes, among others. The decisions are made in function of projections or estimations, however, with the great dissipation of demand, the risk in not observing indicators could contribute to the failure of the institution. This work aims at the contribution to the formation or inclusion of a conceptual basis, which is able of presenting in a functional manner the adaptation of the accountant view in the HEI's, therefore, to effect the development of the skills based on the interpretation of indicators that portray the objectives of these organizations. The conclusions, of this scientific study, are limited to the restrictions inherent to the method of the case study. However, the objectives do not aim at a generalization of research to the other HEI's, but, as a contribution to the study of the problems discussed, in a way to add new propositions to the existing theories.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O ciclo do Controle	11
Figura 2 – Componentes de um Sistema	22
Figura 3 – Sistema de Gestão da Qualidade Baseado em Processo	23
Figura 4 – Sistema Instituição de Ensino Superior	24
Figura 5 – Administração na Instituição de Ensino Superior	29
Figura 6 – Matriz de Processos de Serviços	31
Figura 7 – Relação dos Dados Internos e Externos nas IES	34
Figura 8 – Estrutura Organizacional da IES	45
Figura 9 – Análise estratégica de custos e o ABC	62
Figura 10 – Matriz de benefícios/beneficiários da TI	65
Figura 11 – Os Pilares da Excelência Empresarial	68
Figura 12 – Ambiente Organizacional	73
Figura 13 – Análise S.W.O.T.	78
Figura 14 – Diagrama de Decomposição de Processos	85
Figura 15 – Análise das Atividades	86
Figura 16 – Diagrama de Processos – 01 Financeiro	88
Figura 17 – Diagrama de Processos – 02 Contabilidade	89
Figura 18 – Diagrama de Processos – 03 Recursos Humanos	90
Figura 19 – Diagrama de Processos – 04 Logística	91
Figura 20 – Diagrama de Processos – 05 Ensino Superior	92

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Instituições de Ensino Superior no Brasil (1997-2005)	25
Quadro 2 – Evolução do nº de IES 1997 a 2004: Brasil x Reg. Sudeste x MG	26
Quadro 3 – Práticas Administrativas Fundamentadas no Estudo de Processos	64
Quadro 4 – Análise S.W.O.T. – Fatores Internos	81
Quadro 5 – Análise S.W.O.T. – Fatores Externos	82
Quadro 6 – Aspectos Percebidos pelos Clientes	83
Quadro 7 – Perfil dos Cursos de Graduação	93
Quadro 8 – Aplicação do Conceito de Custeio Por Contribuição	94
Quadro 9 – Custo Docente/Curso – Titulação	95
Quadro 10 – Evolução de Vagas/Ociosidade – Curso 6	95
Quadro 11 – Quantidade Hora Aula x Titulação – Curso 6	96
Quadro 12 – Titulação x Período Letivo – Curso 6	96
Quadro 13 – Demonstração de Resultado do Exercício	97

SUMÁRIO

Resumo	vi
Abstract	vii
Lista de Figuras	viii
Lista de Quadros	ix
1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Relevância do Estudo	1
1.2 Tema e Problema da Pesquisa	4
1.3 Delimitação do Estudo	9
1.4 Objetivos	13
1.5 Justificativa	15
1.6 Metodologia	19
1.7 Estrutura da Dissertação	21
2. ENSINO SUPERIOR NO BRASIL	22
2.1 Estrutura do Ensino Superior no Brasil	24
2.2 Administração na Instituição de Ensino Superior	28
2.3 Gestão de Serviços	29
2.4 Gestão Acadêmica	34
2.4.1 Atividades de Ensino	37
2.4.2 Atividades de Pesquisa	37
2.4.3 Atividades de Extensão	38
2.4.4 Atividades de Assistência Técnica	38
2.5 Gestão Administrativa	39
2.5.1 Atividades Operacionais	39
2.5.2 Atividades Econômicas	40
2.5.3 Atividades Financeiras	41
2.5.4 Atividades Sociais	42
2.6 Estrutura Organizacional	43
3. REFERENCIAL TEÓRICO	47
3.1 Contabilidade de Custos	47
3.1.1 Gasto, Custo e Despesa	49

3.1.2	Custos: Direto, Indireto, Fixo e Variável	49
3.2	Métodos de Custeio	50
3.2.1	Custeio por Absorção	51
3.2.2	Custeio por Contribuição (Direto ou Variável)	53
3.2.3	Custeio Baseado em Atividades	55
3.3	Gestão de Desempenho	63
3.3.1	Mensuração de Desempenho	66
3.3.2	Indicadores de Desempenho	69
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	72
4.1	Análise S.W.O.T.	72
4.2	Processos Identificados e Analisados	80
4.3	Indicadores de Desempenho Físicos e Monetários	98
4.4	Proposta de Aplicação de Indicadores de Desempenho em IES	101
4.5	Avaliação Institucional como mecanismo de mensuração	102
5	CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	103

1 INTRODUÇÃO

1.1 Relevância do Estudo

O fato de a humanidade ter ingressado num acelerado processo de transformação, desencadeado pelo desenvolvimento científico e tecnológico, tem permitido às corporações empresariais se valerem da criatividade como fator de excelência e de consecução de resultados desejados.

Com intenso uso de criatividade, as organizações vêm aliando inovações tecnológicas e gerenciamento de informações, de forma a assegurar a qualidade sustentável de produtos e serviços através de custos competitivos, atualmente considerados intrínsecos e vitais à sua sobrevivência.

No âmbito desse contexto, encontram-se as IES - Instituições de Ensino Superior, uma modalidade específica de entidade dedicada a processos educacionais de ensino e ou pesquisa, para a formação de competências requisitadas pela sociedade e respectivos mercados de produtos e serviços.

Em meio às transformações aceleradas, nota-se uma intensificação da competitividade, tornando a concorrência mais instigante, uma vez motivada, em caráter macro, pela competição globalizada e, em particular, pela estabilização econômica brasileira. Neste cenário econômico, o posicionamento da organização no mercado pode ser medido pelo critério de comparação da sua rentabilidade, verificando-se se está acima ou abaixo da média de seus concorrentes. Esta verificação oferece suporte para aferir se ela detém uma vantagem competitiva sustentável, ou se adota posturas convencionais e genéricas.

Silva (1993) afirma que a constituição de um foco, denominado “controladoria de desempenho”, de conhecimentos multidisciplinares ou multifacetados, que reúne os estudos sobre Mensuração de Desempenho, de tal modo que os indicadores físicos e financeiros sejam integrados entre si e vinculados a fatores considerados “chave” (críticos) de sucesso.

Silva (1993) argumenta que, para apoiar as ações, deveria existir um sistema capaz de fornecer informações sobre a concorrência e sobre os fatores críticos de sucesso que, indicados, avaliados e monitorados, constituiriam elementos essenciais para se atingir às metas estratégicas e para aumentar a eficácia organizacional.

O grande desafio imposto aos gestores das Instituições de Ensino Superior (IES), é o de permitir que os velhos paradigmas sejam abandonados, como a concepção tecnocrática de planejamento, de programas orçamentários e de simples rotina acadêmica, substituindo-os por novos modelos de gestão empresarial.

Modelos desenhados no âmbito da qual o controle de qualidade e dos custos constituem ferramentas diferenciais para a manutenção e desenvolvimento da sua atividade empresarial e, paralelamente, da sua missão social, pois, os indicadores tradicionais de desempenho financeiro funcionaram bem na era industrial, mas estão em descompasso com as habilidades e competências que as empresas tentam dominar hoje (KAPLAN e NORTON, 2001)

Contudo, verificar os custos como mera ferramenta gerencial, pode tornar-se um fator de risco, criando barreiras para o processo produtivo, caso não sejam observados os aspectos como a qualidade e a intangibilidade dos serviços oferecidos, quando não se puder mensurá-los através da análise de custos.

Sendo assim, a criação de novos cursos deve-se submeter aos parâmetros que associem os objetivos definidos pelo Projeto Pedagógico (PPE), o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) e a Avaliação Institucional Permanente (AIP) a uma estrutura de custos (EC), para garantir uma qualidade necessária, cumprindo as normas fixadas pelo Governo, e correspondendo às expectativas dos alunos, dos docentes e da sociedade.

Portanto, para assegurar a sua sobrevivência e o funcionamento de seus processos educacionais, as entidades do tipo IES, também estarão sujeitas ao desempenho de resultados obtidos de suas vantagens competitivas

sustentáveis, em nível igual ou superior ao desempenho médio desse segmento de mercado – característica de excelência de classe mundial.

Motivo pelos quais alguns indicadores de mensuração de desempenho de seus processos poderem ser continuamente necessários para a correspondente comparabilidade entre as várias IES atuantes nesse segmento de mercado e correspondente monitoração gerencial, visando a assegurar o cumprimento de objetivos estrategicamente e periodicamente especificados.

Kaplan e Norton (1997) sugere evitar a definição de muitos objetivos no nível estratégico da organização. Algo em torno de vinte e cinco é mais do que suficiente. Entretanto, os gestores de nível estratégico devem identificar os principais objetivos estratégicos para a IES com base nos seguintes critérios: mensuráveis, abertos a influências, aceitáveis por diferentes grupos de pessoas dentro da IES, em alinhamento ao planejamento de desenvolvimento da organização, com a cultura de negócios e com a disponibilidade de conhecimentos e habilidades para realizá-los.

Os sistemas de mensuração chamam a atenção de todos. No entanto, para que exerçam o maior impacto possível, os sistemas de mensuração devem concentrar-se na estratégia da organização. Assim, ao projetar os *Balanced Scorecards*, a organização deve medir os poucos parâmetros críticos que representam sua estratégia para a criação de valor a longo prazo, relatam Kaplan e Norton (2004).

Neste estudo observa-se, mas, não o aplica em sua concepção, o *Balanced Scorecard* mecanismo desenvolvido por Kaplan e Norton. Mecanismo este com o intuito de se criar uma ferramenta que pudesse refletir o equilíbrio entre objetivos de curto prazo e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências e ocorrências e entre as perspectivas interna e externa de desempenho, como afirma Fahl (2006).

Posto isto, tenciona-se aplicar um conjunto conceitual e instrumental para a Mensuração de Desempenho de Processos em IES, incluindo-se na simulação a respectiva aplicação de indicadores, físicos e ou monetários, de

forma a gerar uma contribuição adicional ao conhecimento existente e disponível para tomada de decisões, para o planejamento e o controle de atividades educacionais em IES.

Segundo Kaplan e Norton (1997), os objetivos e medidas devem focalizar o desempenho organizacional sob quatro perspectivas básicas: financeiras, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.

Portanto, para o sucesso competitivo se torna necessário aprimorar os processos das instituições de ensino superior, desenvolver um programa de capacitação e de treinamento dos colaboradores, melhorar a comunicação interna e implantar um sistema de mensuração de desempenho para esses processos, conforme proposto por Silva (1993).

Segundo Sordi (2006) o processo de negócios, assim como o processo produtivo, é composto por diversas etapas de produção ou atividades a serem executadas. A idéia de dividir o trabalho em atividades seqüenciais surgiu no início do século passado, quando Henri Fayol definiu gerenciamento como uma disciplina e publicou seus 14 princípios gerenciais, entre os quais a divisão do trabalho em tarefas. A divisão do trabalho tem por finalidade produzir mais e melhor, com o mesmo esforço (FAYOL, 1994).

1.2 Tema e Problema da Pesquisa

Como principais conseqüências do cenário paradoxal da educação brasileira, necessidade de instrução *versus* falta de alunos, tem-se a concorrência em crescimento avançado, à pulverização da demanda, os altos índices de evasão, os financiamentos limitados aos alunos e um índice de inadimplência elevado.

Na tentativa de se manter o crescimento demasiado, mas com qualidade, o governo criou a Comissão Nacional de Avaliação da Educação

Superior – CONAES que realiza o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) e define os parâmetros do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES).

A Avaliação Institucional Permanente é um dos componentes do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES) e está relacionada:

- À melhoria da qualidade da educação superior;
- À orientação da expansão de sua oferta;
- Ao aumento permanente da sua eficácia institucional e efetividade acadêmica e social; e
- Ao aprofundamento dos compromissos e responsabilidades sociais das instituições de educação superior, por meio da valorização de sua missão pública, da promoção dos valores democráticos, do respeito à diferença e à diversidade, da afirmação da autonomia e da identidade institucional.

A Avaliação Institucional divide-se em duas modalidades:

- **Auto-avaliação** - Coordenada pela Comissão Própria de Avaliação (CPA) de cada instituição e orientada pelas diretrizes e pelo roteiro da auto-avaliação institucional da CONAES.
- **Avaliação externa** – Realizada por comissões designadas pelo INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, a avaliação externa tem como referência os padrões de qualidade para a educação superior expressos nos instrumentos de avaliação e os relatórios das auto-avaliações. O processo de avaliação externa independente de sua abordagem e se orienta por uma visão multidimensional que busque integrar suas naturezas formativas e de regulação numa perspectiva de globalidade.

Em março de 2006, a Associação Nacional de Normas Técnicas – ABNT, lançou o Projeto 25:000-05-006 – Sistemas de Gestão da Qualidade – Requisitos particulares para aplicação da ABNT NBR ISO 9001:2000 para organizações educacionais (ABNT, 2006).

O propósito desta Norma é facilitar a compreensão dos requisitos estabelecidos na Norma ABNT NBR ISO 9001:2000, a fim de implementar e

manter o sistema de gestão da qualidade em organizações educacionais de todos os tipos e portes (ABNT, 2006).

Esta Norma promove a adoção de uma abordagem de processo para o desenvolvimento, implementação e melhoria da eficácia de um sistema de gestão da qualidade para aumentar a satisfação do cliente pelo atendimento aos requisitos do cliente. (ABNT, 2006).

PAGLIUSO (2006) afirma que a principal vantagem competitiva das organizações do século XXI está sendo e será cada vez mais a Qualidade da Gestão. O conceito de excelência em gestão é simples e claro quando considerado com o devido aprofundamento. Resume-se em um conjunto de princípios e valores que são incorporados e internalizados por uma organização de qualquer nação, setor ou porte, que os pratica em seu dia-a-dia em todos os seus níveis de funcionamento e de atuação e com todos os seus públicos, interna e externamente.

Esses princípios e valores podem ser relacionados como pilares da gestão e são denominados os “fundamentos da excelência”. Estes se constituem nas bases do Modelo de Excelência em Gestão disseminado pela FNQ - Fundação Nacional da Qualidade e adotado por muitas organizações, algumas delas ganhadoras do Prêmio Nacional da Qualidade (PNQ) após uma longa e rigorosa avaliação. Essa análise é feita com base em oito critérios de excelência: liderança, estratégias e planos, clientes, sociedade, informações e conhecimento, pessoas, processos, e resultados (FNQ, 2006).

Em seu conjunto, os processos avaliativos devem constituir um sistema que permita a integração das diversas dimensões da realidade avaliada, assegurando as coerências conceitual, epistemológica e prática, bem como o alcance dos objetivos dos diversos instrumentos e modalidades.

As IES são obrigadas a aumentar a produtividade e a qualidade do serviço, mas sem contrapartida orçamentária. Diante da insuficiência de mecanismos de financiamento ao aluno, aliado ao baixo poder aquisitivo da

população em geral, o controle e a gestão das finanças surgem como fundamento primordial para a manutenção de uma Instituição de Ensino Superior.

Mesmo num cenário competitivo, as IES parecem apresentar regra geral, um resultado financeiro satisfatório representado pelas estruturas físicas e demais equipamentos. Em contrapartida, os resultados acadêmicos revelam-se incompatíveis com a qualidade de ensino exigida pelo governo.

Isto se justifica no fato de que a Universidade, como instituição pensante exclusivamente dedicada a seres humanos, e, por isto, em eterno desenvolvimento, ainda se apresenta extremamente complexa e lenta em relação à necessidade de resposta aos estímulos ambientais, rápidos por natureza. Gama Filho e Carvalho (1998) reconhecem que a Universidade é fortemente dependente dos insumos a ela inerentes, pois responde a estímulos provenientes da clientela, dos concorrentes diretos e/ou indiretos, do avanço tecnológico, das linhas de ação impostas pelo Estado, da força sindical, dos contextos da sociedade, e assim por diante.

A concorrência acirrada associada às novas exigências legais impõe à administração da IES a necessidade de rever os procedimentos operacionais em todos os setores envolvidos no seu funcionamento. Dentre eles, destacam-se os departamentos financeiro e contábil, pois nestes, é possível identificar a efetiva viabilidade econômica das atividades realizadas pela instituição, pelo delineamento de projetos e/ou estratégias de financiamentos e investimentos, com o objetivo de garantir a sua dinamização no cenário nacional.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que, independente dos temas de aumento de receita, produtividade e uso dos ativos, os objetivos financeiros oferecem os elos de ligação necessários entre as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*.

A organização das informações, isto é, a ordenação e o agrupamento de atividades e recursos, visando ao alcance de objetivos e resultados estabelecidos para a gestão financeira na IES, tornam-se condição de sobrevivência. Segundo Gama Filho e Carvalho (1998), ao longo de toda a sua

existência, as universidades têm buscado a otimização de seus recursos, de modo a garantir o seu crescimento e a sua perenidade.

Neste início de milênio, a eficácia da atividade empresarial a garantia da competitividade está no controle eficaz dos custos de qualquer organização, seja ela micro, média ou de grande porte, monopolista, ou mesmo com uma única linha de produto.

Contudo, a tomada de decisões nesse ambiente competitivo é complexa e variável, por isso não deve ser atribuída somente aos resultados obtidos pelo controle de custos, mas por um planejamento empresarial de médio e longo prazo, baseado em decisões estratégicas sobre rentabilidade do produto, tática e estratégia. Tal rentabilidade é baseada na avaliação de investimentos e análise de desempenho. Portanto, “as Instituições Privadas de Ensino Superior que não utilizarem os modernos princípios gerenciais tenderão a operar com déficit” (ROCHA, 2003).

Incluem-se nesse rol as IES comunitárias, confessionais ou filantrópicas, que, entre outras condições de funcionamento, não exigem retorno financeiro acima do custo de capital, mas permanecem com a obrigação de entregar caixa para financiar projetos de investimento, prevenir-se das contingências e, principalmente, financiar projetos de cunho social.

É reconhecido que a habilidade de se entender as técnicas de gerenciamento moderno é imprescindível para a eficácia de qualquer organização, aceitando-se que, apenas, quando as estratégias e as finanças estão integradas, é possível evitar as armadilhas de ambas, e tomar decisões efetivas para o alcance dos objetivos. Sendo assim, aconselha-se, com ênfase, o uso de metodologias apropriadas para a quantificação das estratégias e finanças (ROCHA, 2003).

Pretende-se, pois, com esta pesquisa responder o seguinte problema: Formular e simular a aplicação de um conjunto conceitual e instrumental com indicadores - físicos e/ou monetários para a Mensuração de Desempenho de Processos em IES, geraria uma contribuição adicional ao conhecimento existente

e disponível para tomada de decisões, para o planejamento e o controle de atividades educacionais em IES?

Neste sentido, este estudo científico poderá contribuir para um melhor desempenho do gerenciamento nas IES e, conseqüentemente, para a expansão de benefícios para os gestores das escolas particulares, dentro das limitações da simulação proposta neste estudo.

Além disso, outra contribuição esperada ao término deste estudo é demonstrar o uso de ferramentas gerenciais, com o propósito de aperfeiçoar a aplicação dos recursos financeiros disponíveis, previstos em orçamentos anuais ou semestrais, possibilitando para as IES novas oportunidades de negócios, expansão dos setores promissores e a extinção ou a possibilidade de revitalização das atividades reconhecidamente deficitárias.

1.3 Delimitação do Estudo

O objetivo central do presente estudo, consiste em desenvolver uma aplicação simulada de indicadores de desempenho para mensuração de alguns processos que afetam o desempenho de uma IES, através destes indicadores de desempenho com características de rápida implantação e de fácil compreensão pelos gestores, representados por formas bem simples, atributo comum às organizações inovadoras e de alto padrão.

Conforme Oliveira (2004) afirma, a combinação de aspectos como simplicidade, economicidade, flexibilidade, produtividade, aceitabilidade e racionalidade tornam os sistemas administrativos mais eficientes e eficazes, e Peters e Waterman Jr. (1986) reforça ao afirmar que “As formas e sistemas estruturais que se encontram na base das empresas de alto padrão são de uma elegante simplicidade”.

O modelo se desenvolve no contexto das instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, no que se refere à Mensuração de Desempenho de

Processos administrativos e financeiros, visando identificar oportunidades para eliminação de desperdícios e melhoria contínua.

Segundo Horngren (2000) os sistemas de controle de organizações sem fins lucrativos nunca serão tão altamente desenvolvidos quanto os das organizações que visam ao lucro, por várias razões, entre as quais se podem citar as seguintes:

- As metas ou objetivos organizacionais são menos claros. Além disso, quase sempre são múltiplos, exigindo opções entre eles.
- Os profissionais (professores, advogados, médicos, cientistas, economistas, entre outros) tendem a dominar as organizações sem fins lucrativos. Eles são geralmente, menos receptivos à implantação ou ao aperfeiçoamento dos sistemas de controle formal.
- As medidas são mais difíceis: a) não há medida de lucro; b) há grandes custos fixos discricionários; e c) as relações entre insumos e produtos são de difícil especificação e mensuração. Quase sempre há resistência às tentativas de se relacionar insumos a produtos via mensuração do trabalho.

Surgem outras dificuldades por causa do papel menor do mercado, do maior papel da política e do sentido vago de responsabilidade porque a “propriedade” das organizações sem fins lucrativos é, quase sempre, mal definida (HORNGREN, 2000).

Segundo Atkinson, Kaplan e Young (2004) para o processo de controle ter significado e credibilidade, a organização precisa ter o conhecimento e habilidade para corrigir situações que se identifiquem como fora de controle, fora isso o controle não atinge seu propósito. O processo de manter uma organização sob controle consiste em cinco estágios, a saber:

- 1 – Planejamento: consiste no desenvolvimento dos objetivos organizacionais, mudando atividades para acoplar os objetivos, e selecionando indicadores para determinar como quão são encontrados os objetivos;

2 – Execução: é a implementação do plano;

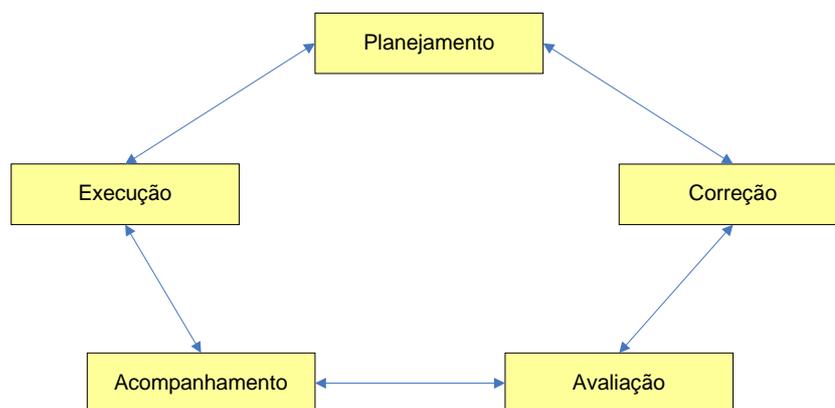
3 – Monitoramento: é o processo de mensuração dos níveis correntes de sistemas de desempenho;

4 – Avaliação: ocorre quando o feedback sobre os níveis correntes de sistemas de desempenho é comparado ao nível planejado sendo qualquer discrepância pode ser identificada e ação corretiva prescrita;

5 – Correção: consiste utilizar ações apropriadas para o retorno do sistema no estágio de sob controle.

Atkinson, Kaplan e Young (2004) demonstram através da figura 1 interação dos estágios apresentados.

Figura 1 – O ciclo do Controle



Fonte: Adaptado pelo autor, Atkinson, Kaplan e Young (2004).

A realização deste estudo tem como premissa básica a necessidade de os gestores decidirem sobre os múltiplos fatores que afetam o resultado da organização e, por isso, precisarem acompanhar e entender seu comportamento e desempenho, para melhor administrá-los.

Com este propósito, o estudo está voltado para o processo de gestão de uma IES, no que se refere à Mensuração de Desempenho de Processos, por meio do qual a excelência de classe mundial regularmente é obtida, excedendo a expectativa de clientes, em atributos e ou custos – despesas.

Horngren (2000) apresenta três convenções amplas (princípios) de medida, mensuração ou avaliação servem de base para implantação do regime de competência: a realização (quando reconhecer a receita), a comparação (quando reconhecer a despesa) e uma unidade monetária estável (a unidade de medida a ser usada).

Nesse sentido, este estudo ficará restrito ao conhecimento e às habilidades necessárias para gestão das atividades de uma IES, classificada como Centro Universitário, sem fins lucrativos, de direito privado, e sob a responsabilidade de fiscalização do Conselho Estadual de Educação de Minas Gerais - CEE/MG e à mensuração, análise e gestão estratégica de alguns processos integrantes do sistema de apoio acadêmico.

Não se trata, pois, de um estudo para gestão de uma IES em sua totalidade, uma vez que não se pretende aprofundar o conhecimento a respeito dos processos produtivos, substancialmente voltados para o processo ensino-aprendizagem.

Também não se pretende ser um manual para implantação de um sistema infalível, e sim pelo contrário, permitir o exame de vários passos gerenciais que poderão ser gradativamente utilizados ou adaptados por qualquer instituição de ensino superior.

1.4 Objetivos

Na busca da resposta ao problema da pesquisa e de uma maior abrangência possível, o objetivo geral deste estudo científico foi associado a alguns objetivos específicos. Porém, num sentido generalizado, este estudo busca formular um conjunto conceitual e instrumental para a Mensuração de Desempenho de Processos em IES, incluindo-se uma simulação de respectiva aplicação de indicadores, físicos e/ou monetários, de forma a gerar uma contribuição adicional ao conhecimento existente e disponível para tomada de decisões, para o planejamento e o controle de atividades em IES.

Os custos, na maioria das IES, eram calculados pelos gastos totais, sem considerar o gasto por aluno, por sala de aula e por curso. Atualmente, o cálculo de custo e a margem de *superavit* obrigam as IES, não só a se reestruturarem, como também, a terem, como nas empresas modernas, um eficaz sistema de informações de custo que atenda à demanda de preço na concorrência à sua margem de *superavit*.

Outro fator de preocupação atual para as IES é o custo decorrente da mudança na política econômica, ocorrida em 1994, a partir do Plano Real. Inicialmente, as IES particulares aumentavam suas mensalidades, não em função do custo, e sim pelo índice da inflação, fazendo com que o ganho financeiro de muitas instituições fosse maior que o ganho sobre a operação realizada.

Com a mudança da política econômica e a queda e estabilidade da inflação, o preço da mensalidade passou a ser fixo durante o ano. Neste novo contexto, o ganho sobre aplicações financeiras acabou, e em função disto, as instituições tiveram que reestruturar seus cálculos de custos e encontrar um ponto de equilíbrio entre custo, volume e lucro, para poder se manter no mercado, devido à concorrência de preço, à pulverização da demanda, inadimplência e evasão de alunos.

Hornigren (2000) afirma que as organizações religiosas, educacionais, de saúde, governamentais e outras organizações sem fins lucrativos têm que

tomar diversos tipos de decisão de orçamento de capital. Exemplos como, os investimentos em prédios, equipamentos e programas de pesquisa. Assim, mesmo que não haja receita, as organizações procuram escolher projetos com o menor custo para qualquer conjunto de objetivos.

Portanto, a área decisória de custos e investimentos, em seu mais amplo conceito, passou a desempenhar um papel fundamental para uma transformação auto-sustentada das IES, em virtude do potencial de crescimento do setor. Estas instituições têm um papel relevante (oportunidades) na oferta de serviços e produtos básicos de educação e formação de recursos humanos (PAGNANI, 2001).

O atendimento ao objetivo geral poderá estar associado a alguns objetivos específicos, conforme descritos a seguir.

- Formular indicadores de mensuração de resultados parciais de alguns processos, estritamente com base apenas em mensuração de custos – despesas de insumos utilizados e facilmente e diretamente identificáveis, sem qualquer atribuição, alocação e ou rateio;
- Identificar custos - despesas de insumos diretamente utilizados em algumas atividades consumidas por alguns processos e ou algumas operações, com visibilidade para potencial identificação e classificação em itens que agreguem e que não agreguem valor, a critério de clientes internos e ou externos da entidade;
- Analisar a natureza e intensidade de uso de insumos consumidos por algumas atividades, com rastreamento e estabelecimento de causa e efeito em respectivos custos – despesas;
- Formular alguns indicadores de mensuração de resultados complementares de alguns processos, com base em custos – despesas totais consumidos;
- Formular alguns indicadores físicos de mensuração de produtividade e ou eficiência;

- Identificar alguns Fatores Críticos de Sucesso da IES utilizando-se da matriz SWOT;

1.5 Justificativa

A adoção de princípios de excelência pode ser considerada essencial em ambientes com intensa atuação competitiva, uma vez que os clientes e ou consumidores de produtos e serviços tendem a alterar as suas preferências conforme as alterações freqüentes de atributos neles inseridos pelas entidades atuantes.

As organizações atuantes cada vez mais freqüentemente introduzem atributos diferentes e ou adicionais aos seus produtos e ou serviços, com a motivação de sobrevivência empreendedora, tentando formular e conquistar vantagens competitivas sustentáveis em relação a suas concorrentes.

Vantagens obtidas, através de superação de conhecidas expectativas de seus clientes, compradores, consumidores etc., os quais são extremamente susceptíveis a mudanças de produtos e ou serviços alternativos, na medida em que sintam que suas expectativas não apenas sejam satisfeitas, mas também excedidas (provável origem de conceito de excelência) superadas, impulsionando-os à substituição de produtos e ou serviços.

A excelência tende a ocorrer ao nível de categoria ou classe mundial na medida em que a globalização de mercados tem viabilizado com relativa facilidade e agilidade o acesso de clientes, compradores, consumidores, usuários etc. de produtos e ou serviços a alternativas originadas em vários locais geográficos do mundo, através das transformações científicas e tecnológicas.

Nesse contexto, os riscos de constantes modificações em produtos e ou serviços não intensos, face à tentativa de conquista de vantagens competitivas capazes de atrair os clientes, consumidores, compradores, usuários etc. aos produtos e ou serviços específicos de cada organização atuante contexto exacerbadamente competitivo.

Conseqüentemente, a excelência é geralmente alcançada através de dois princípios fundamentais: (a) melhoria contínua e (b) eliminação de desperdícios, concomitantemente em processos e ou produtos e serviços das

entidades, com distribuição de respectivos benefícios convenientemente entre clientes e fornecedores envolvidos.

Conforme acontecem as melhorias contínuas e as eliminações de desperdícios, as alterações de produtos ocorrem subseqüentemente, podendo também ser alterados os “fatores críticos de sucessos” (denominação originária de Inteligência Estratégica), os quais normalmente são monitorados assiduamente e freqüentemente pelas pessoas com autonomia para decisões e transformações em produtos e processos de uma entidade.

As transformações implantadas constantemente ocorrem em processos, produtos/serviços e, interativamente e concomitantemente em várias situações, motivo pelos quais as se tornaram insuficientes e impotentes mensurações convencionais de resultados, anteriormente existentes e aplicadas nas décadas de 1970 – 1980, para a organização como um todo e, às vezes, em algumas situações, para unidades de negócios, unidades operacionais, famílias e ou linhas de produtos.

Tornou-se então indispensável e essencial o imediato e conseqüente desenvolvimento de indicadores de mensuração de desempenho de processos e subseqüentemente de produtos e ou serviços gerados pelos processos da entidade.

Devido às inerentes características limitantes de mensurações contábeis, envolvendo principalmente cifras monetárias, em relação a prazo de sua disponibilidade para usuários, surgiram alternativamente e complementarmente os indicadores físicos proporcionados também pelo desenvolvimento e ampliação de mensuração de desempenho de processos, com condição de alguma conexão com as cifras monetárias originadas em sistemas contábeis.

Assim, a partir da década de 1990, com a adoção internacional e local de conceitos e princípios de excelência de classe mundial, a mensuração de desempenho de processos passou a constituir um instrumento imprescindível para a viabilização de implantação contínua de aprimoramentos e eliminação de desperdícios.

Desperdícios de insumos, recursos e respectivos custos - despesas e ou ainda produtos e ou serviços e respectivas receitas - que não agreguem valor

aos interesses de quem se dispõe a por eles pagar – clientes, compradores, consumidores, usuários, etc.

Sem a utilização de indicadores de mensuração de desempenho de processos, as IES poderão não dispor de oportuno conhecimento de dimensão de impacto de mudanças e respectiva localização em fases de seus processos, produtos e serviços.

Com tendência de riscos crescentes de incertezas e ausência de objetividade em seus processos de tomada de decisões, planejamento e controle de resultados de suas atividades e ou operações ou ainda o imobilismo, os quais poderão impedir a sua sobrevivência em segmento de mercado em que atuem.

Nas IES, a gestão financeira é uma atividade complexa e desafiadora, principalmente, considerando-se um quadro mercadológico marcado por acirrada concorrência e as diversas transformações ocorridas no setor.

Uma organização pode programar investimento para ampliar a quantidade de tipos de produto ou serviço de seu *portfólio* (BRASIL, 2002), em atendimento às demandas do mercado. Em função da necessidade permanente de investimentos no desenvolvimento profissional, em todos os setores do mercado, as instituições de ensino superior têm aumentado, sistematicamente, o número de cursos de graduação e pós-graduação no país.

Este movimento de expansão gera aumento de investimentos, e, neste contexto, faz-se importante lembrar, que, “quando um investimento está em fase de execução, o fluxo de caixa passam a ser reais, e são levantados enquanto as diversas decisões estratégicas e operacionais são tomadas durante sua vida útil” (BRASIL, 2002).

Sendo assim, entre as estratégias administrativas a serem adotadas pela IES, devem constar as Novas Tecnologias de Informação. Escolas e universidades, paradoxalmente, são as instituições menos afetadas pela lógica virtual embutida na Tecnologia da Informação, apesar do uso previsível quase universal de computadores nas salas de aula dos países desenvolvidos (CASTELLS, 2000).

Mas elas não desaparecerão no espaço virtual, porque, sobretudo, no caso de universidades, a qualidade da educação ainda está e estará, por um longo tempo, associada à intensidade da interação pessoal. Por conseguinte, as experiências em larga escala de “universidades à distância”, independentemente de sua qualidade (má na Espanha, boa na Grã-Bretanha), parecem posicioná-las como uma segunda opção em formas de educação, desempenhando papel significativo em um futuro sistema de aperfeiçoamento de educação de adultos, mas não como substitutas das atuais instituições de ensino superior (CASTELLS, 2000).

Adotar uma política para o gerenciamento financeiro torna-se cada vez mais necessário, constituindo-se em uma questão de sobrevivência. Os recursos devem ser aplicados de forma eficiente, com o objetivo de reduzir despesas, porém, garantindo a eficiência e a eficácia dos serviços prestados pela instituição. Contudo, em vista da necessidade de uma demanda cada vez maior por informações em tempo real, as necessidades informacionais das organizações passam a ter mais destaque, pois passam a compor, em alguns casos, o diferencial competitivo e estratégico no plano externo.

Internamente, além da necessidade de conseguir informações mais precisas em relação ao fluxo financeiro, as IES têm necessidade de planejamento, avaliação e atualização de um sistema de informações gerenciais, que se define como o processo de transformação de dados em informações, pois elas serão utilizadas no seu processo decisório, sobretudo, por vislumbrar a possibilidade de se tornar referência em ensino superior.

Segundo Atkinson, Kaplan e Young (2004) a relevância da informação é mensurada por quatro características: a) – Acurácia: necessita de precisão; b) – tempo real: atual; c) – Consistente: não conflitante com as várias partes da organização; e d) – Flexível: adaptada próxima da ação.

Nessa “economia de informação” ou “sociedade da informação”, a competitividade imposta pelo mercado na busca da maximização de riquezas, a tomada de decisão entre o eficaz e o ineficaz, a melhor ou pior estratégia, têm

levado as organizações a realizarem investimentos significativos em sistemas de informações e tecnologia.

Entretanto, estes investimentos requerem tempo para o treinamento e aperfeiçoamento de pessoal, e também, em relação ao diagnóstico da situação inicial, para o desenvolvimento de suas etapas, e, por conseguinte, para a geração dos resultados esperados.

1.6 Metodologia

A metodologia orienta o processo investigativo e exploratório, propondo métodos e formas de abordagem para a efetivação da pesquisa.

Segundo Fachin (2001), o método é um instrumento do conhecimento que proporciona aos pesquisadores, em qualquer área científica, uma orientação geral sobre como planejar, formular hipóteses, coordenar investigações, realizar experiências e interpretar resultados de uma pesquisa. Em sentido mais genérico, método em pesquisas, seja qual for o seu tipo, é a escolha de procedimentos sistemáticos para descrição e explicação do estudo.

Ao evidenciar a busca de uma adequação ao tipo de pesquisa desenvolvida neste estudo, foram resumidas taxionomias de diferentes tipos de pesquisa, “quanto aos meios” e “quanto aos fins”, de acordo com Vergara (2000), quais sejam:

- Quanto aos meios: pesquisa de campo, pesquisa de laboratório, documental, bibliográfica, experimental, *ex post facto*, participante, pesquisa-ação e estudo caso; e
- Quanto aos fins: exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada e intervencionista.

A pesquisa que resultou nesta dissertação não teve a pretensão de esgotar o assunto pesquisado tampouco expor uma visão impassível a críticas e livre das incorreções pessoais decorrentes das interpretações pessoais do autor

sobre o tema em questão. Mesmo porque, trata-se de uma dissertação: (I) "estudo teórico, de natureza reflexiva, que consiste na ordenação de idéias sobre determinado tema" (LAKATOS e MARCONI, 2000), (II) "aplicação de uma teoria já existente para analisar determinado problema" (LAKATOS e MARCONI, 2000).

O estudo em questão classifica-se quanto aos meios como estudo de caso, e quanto aos fins exploratório, nos termos definidos por VERGARA (2000). Yin (2005) afirma que um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Este trabalho procura-se aprofundar em uma realidade específica, com a finalidade de buscar mecanismos e maiores conhecimentos para, em seguida, planejar a pesquisa e finalizar com a proposta de um modelo básico, conforme afirma Yin (2005).

Entretanto, esta pesquisa se caracteriza com um estudo de caso por se tratar de um circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como um produto, uma empresa. Tem caráter de profundidade e detalhamento (Vergara, 2000).

Todavia, o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – tratando da lógica de planejamento, das técnicas de coleta de dados e das abordagens específicas à análise dos mesmos.

Foram examinados documentos internos de uma IES, que continham informações relevantes para o seu desenvolvimento, com o intuito de reunir maiores informações sobre a gestão das IES.

E quanto aos fins compreende-se, como um estudo exploratório, visto que teve a finalidade de permitir familiarização, o aprimoramento de uma idéia ainda pouco explorada, notadamente a utilização de mensuração de desempenho de processos como ferramentas de gestão das instituições de ensino superior.

Pela natureza do estudo, a partir da pesquisa bibliográfica e documental, foi desenvolvida uma análise qualitativa das informações obtidas, utilizando-se para tanto comparações e analogias de conceitos para formar uma base de conhecimento sobre a Mensuração de Desempenho de Processos, aplicável a uma IES, sem fins lucrativos.

Em função do método de pesquisa escolhido, bem como a forma de tratamento dos dados, as limitações relacionam-se basicamente com a análise qualitativa e interpretação dos dados coletados, por se tratar de um procedimento pessoal e sujeito à visão particular deste autor.

1.7 Estrutura da Dissertação

Com o propósito de atender aos objetivos, o presente trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo – *Introdução* – corresponde à apresentação das considerações iniciais, do tema estudado, da justificativa, dos objetivos, da relevância, limitações do estudo e da organização desta dissertação.

O capítulo 2 aborda a evolução do ensino superior no Brasil e a gestão nas IES nos âmbitos administrativo e acadêmico e a relação direta com a estrutura organizacional e o setor de serviços.

O capítulo 3 apresenta o referencial teórico em que se fundamentam a Contabilidade de Custos, Métodos de Custeio, a Gestão por Processos e a Gestão de Desempenhos.

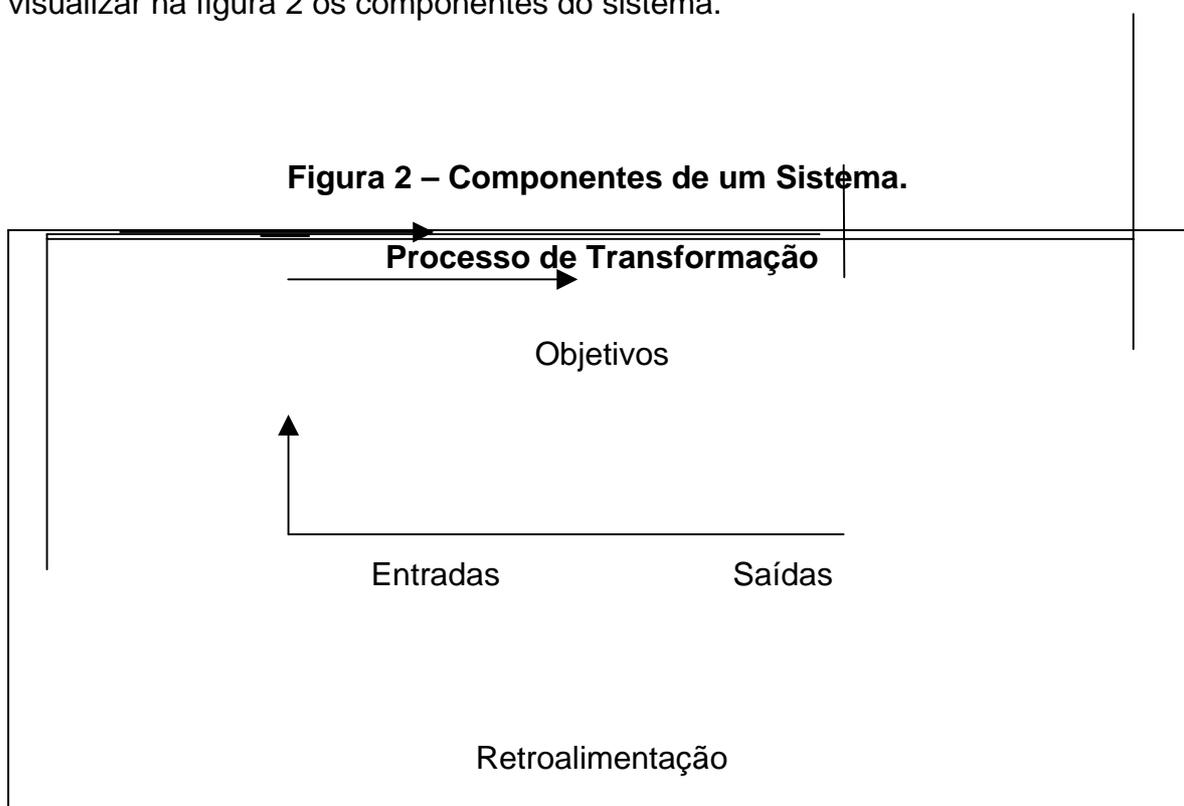
O capítulo 4 demonstra a aplicação do modelo sugerido e faz-se a análise dos resultados obtidos, através do modelo para planejamento e controle de processos selecionados para estudo, demonstrando potencial para eliminação de desperdícios e melhoria contínua.

As conclusões e considerações finais ao estudo proposto são apresentadas no capítulo 5, indicando pontos iniciais para futuras investigações e novos estudos similares ao que foi desenvolvido ao longo deste.

2 ENSINO SUPERIOR NO BRASIL

Inicialmente, deve-se estabelecer o ambiente do sistema ensino superior no Brasil, ou segundo Oliveira (2004) o conjunto de todos os fatores que, dentro de um limite específico, se consiga conceberem como tendo alguma influência sobre a operação do sistema considerado, neste caso as IES.

Por definição, sistema é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, forma um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função, como afirma Oliveira (2004), podem-se visualizar na figura 2 os componentes do sistema.



Fonte: Oliveira (2004)

Percebem-se quantidades crescentes de empreendedores que passaram a dedicar-se a esse segmento de mercado de processos educacionais, motivados por expectativas de atrativas margens de lucratividade e rentabilidade, em função de então ainda relativamente poucos concorrentes atuantes até a década de 1990.

Em decorrência de algumas características constatadas no Brasil – expressiva dimensão populacional, integrante de mercados denominados emergentes, carência tecnológica, contingente demográfico ainda com sua maioria de jovens, com necessidades intensas de acesso a ensino e pesquisa e incapazes de serem atendidas apenas e ou preponderantemente pelas instituições públicas de ensino e pesquisa.

O modelo de um sistema de gestão da qualidade, baseado em processo mostrado na figura 3 ilustra as ligações dos processos, que os clientes desempenham um papel significativo na definição dos requisitos como entradas.

Figura 3 – Sistema de Gestão da Qualidade Baseado em Processo

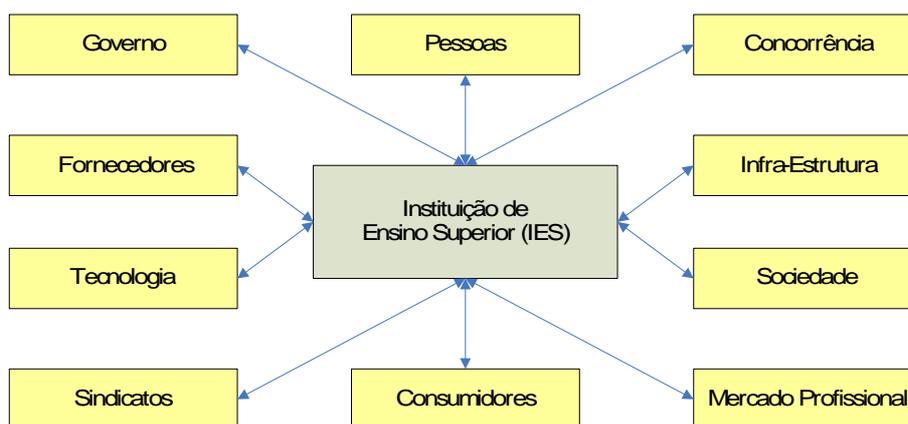


Conforme leciona Mendes (1998), a globalização das economias e a abertura dos mercados geraram incertezas e eventualidades, criando um ambiente de intensa competitividade, impondo um cenário de mudanças induzido por um desenvolvimento tecnológico permanente e acelerado.

Com isso, exige-se uma nova abordagem administrativa que não contemple, apenas, um modelo organizacional, e sim, uma combinação de modelos capaz de identificar variáveis que produzam respostas adequadas aos novos desafios.

No sistema Instituição de Ensino Superior pode-se identificar os seguintes fatores: pessoas, governo, mercado profissional, infra-estrutura, fornecedores, tecnologia, concorrência, sociedade, sindicatos e consumidores, ou seja, a composição do ambiente como apresentado na figura 4. Todo sistema é constituído por um conjunto de processos, da qual será apresentado em capítulo específico.

Figura 4 – Elementos do Sistema Instituição de Ensino Superior.



Fonte: Adaptado pelo autor, Oliveira (2004).

2.1 Estrutura do Ensino Superior no Brasil

O sistema de ensino superior brasileiro compreende, conforme o Art. 16, da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996, as instituições de ensino mantidas pela União, as IES criadas e mantidas pela iniciativa privada e os órgãos federais e estaduais de educação. Segundo o Art. 45, são elas:

(...) instituições de ensino superior, públicas e privadas, com variados graus de abrangência ou especialização e quanto à organização acadêmica, passam a ser classificadas em Universidades, Centros Universitários, Faculdades Integradas, Faculdades e Institutos Superiores ou Escolas Superiores.

As instituições de Direto Público, sob as quais se organizam as Instituições de Ensino Superior oficial, são as Autarquias; e as de Direito Privado, aplicáveis às instituições privadas de ensino superior, são as Fundações e as Associações.

Conforme o Art. 20 da Lei 9.394/96, as instituições privadas se enquadram como particulares em sentido estrito, sendo classificadas como comunitárias, confessionais, e filantrópicas. A IES pesquisada enquadra-se como Fundação de Direito Privado, de caráter filantrópico.

As Fundações são patrimônios destinados a servir, sem intuito de *superavit*, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seus instituidores. O parágrafo único do artigo 62 do Novo Código Civil (Lei 10.406, de 10/01/2002) estabelece que elas “somente poderão constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência”, o que exclui as fundações de fins educacionais.

Este dispositivo, assim como vários outros do código, tem causado divergência entre especialistas. A maior dúvida é quanto à sua abrangência: se ele deve ser obedecido apenas pelas fundações que se formarão a partir de agora, ou também, pelas já existentes.

Na última década, o surgimento de novas instituições de ensino superior tem aumentado substancialmente em relação às décadas anteriores, em conseqüência da aprovação da Lei 9.394/96, Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB, que regulamenta as relações da educação no Brasil.

Quadro 1: Instituições de Ensino Superior no Brasil (1997-2005)

Ano	Total Geral	Universidades			Faculdades Integradas e Centros Universitários			Faculdades, Escolas e Institutos, Centros de Educação Tecnológica.		
		Total	Pública	Privada	Total	Pública	Privada	Total	Pública	Privada
1997	900	150	77	73	91	1	90	659	133	526
1998	973	153	77	76	93	-	93	727	132	595
1999	1.097	155	72	83	113	2	111	829	192	637
2000	1.180	156	71	85	140	3	137	884	176	708
2001	1.391	156	71	85	165	4	161	1.070	183	887
2002	1.637	162	78	84	182	6	176	1.293	195	1.098
2003	1.859	163	79	84	200	7	193	1.496	121	1.375
2004	2.013	169	83	86	226	6	220	1.618	135	1.483
2005	2.165	176	90	86	231	7	224	1.758	134	1.624

Fonte: MEC/INEP/SEEC 1980-2005 (2006)

Entre os anos de 1980 e 1996, a ampliação do número de IES foi de apenas 4,54%, mantendo-se praticamente estável a criação de novas instituições. As privadas correspondiam, então, a 77,32% (INEP, 2006).

A tendência de aumento significativo no surgimento de IES se expressa nas estatísticas mostradas no Quadro 1. De 1997 a 2005, as IES no país elevam-se em 140,56%, sendo que 89,33% dessas IES são privadas (INEP, 2006).

No Quadro 2, pode-se observar a comparação apresentada o Censo da Educação (INEP, 2006), no que se refere à evolução no número de IES no país, e em relação à Região Sudeste e ao Estado de Minas Gerais, área de maior concentração de IES, e o segundo Estado brasileiro em número de IES.

Quadro 2: Evolução do nº de IES 1997 a 2005: Brasil x Região Sudeste x MG

Ano	INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR									
	BRASIL		SUDESTE				MINAS GERAIS			
	Total	%Priv	Total	Pública	Privada	%Priv	Total	Pública	Privada	%Priv
1997	900	76,56%	553	85	468	84,63%	121	23	98	80,99%
1998	973	78,52%	570	83	487	85,44%	123	22	101	82,11%
1999	1.097	82,50%	634	76	558	88,01%	135	21	114	84,44%
2000	1.180	85,08%	667	72	595	89,21%	135	17	118	87,41%
2001	1.391	86,84%	742	75	667	89,89%	160	18	142	88,75%
2002	1.637	88,09%	840	77	763	90,83%	202	17	185	91,58%

2003	1.859	88,86%	938	81	857	91,36%	265	23	242	91,32%
2004	2.013	88,87%	1.001	90	911	91,01%	289	25	264	91,35%
2005	2.165	89,33%	1.051	98	953	90,68%	311	30	281	90,35%

Fonte: INEP/MEC (2006)

Destaca-se que tanto a Região Sudeste como o Estado de Minas Gerais, criaram IES acima do apurado no Brasil como um todo. A definição do Estado de Minas Gerais para apresentação se deve pela simulação deste estudo se aplicar a uma IES, localizada neste estado, sob a responsabilidade do Conselho Estadual de Educação de Minas Gerais, que avalia e acompanha as atividades de 36 mantenedoras de Instituições de Ensino Superior em Minas Gerais.

A evolução das matrículas em IES (INEP, 2006) registra 4.163.733 alunos de graduação, em cursos presenciais, sendo que destes, 82,29% pertencem à rede particular de ensino, e os demais 17,71% à rede pública.

Mesmo com as exigências estabelecidas pela Lei em vigor quanto aos indicadores de qualidade, a educação passou a ser foco de investidores como um negócio rentável, inclusive, em cidades do interior, já que, das 2.165 IES existentes no País, 1.294 localizam-se no interior, sendo 1.150 IES particulares. Dessa forma, este mercado tornou-se mais competitivo, chegando, por vezes, a práticas que contrariam uma concorrência monopolística.

Há que se esclarecer, que concorrência monopolística é uma combinação de duas estruturas referenciais – o monopólio e a concorrência perfeita. Esta estrutura contém características que se encontram nas definições usuais de mercados perfeitamente competitivos e monopolizados. Nela, o número de concorrentes é grande e cada concorrente diferencia de tal forma seus produtos/serviços, que passa a criar um segmento próprio de mercado, que então dominará e procurará manter. O consumidor, entretanto, encontra substituto, facilmente, não ocorrendo, dessa forma, a caracterização essencial do monopólio puro (ROSSETTI, 1997), porque, neste caso, ocorre abertura de mercado.

Segundo Castro (1999), neste contexto de globalização das relações econômicas, políticas e culturais e de acelerada mudança da base tecnológica e do processo produtivo, a educação tornou-se um vetor estratégico para o desenvolvimento sustentável e equitativo. De fato, hoje, já é amplamente aceita a idéia de que a educação se transformou em vantagem comparativa para países e empresas, no plano da competitividade internacional. Além disso, o grau de escolaridade constitui um dos principais fatores que determinam o nível de empregabilidade dos indivíduos.

No Brasil, atualmente, persistem problemas originados na formação histórica e cultural, como pobreza endêmica, condições precárias no âmbito da saúde, do saneamento, da educação e da segurança pública, que testemunham a persistência do subdesenvolvimento. De outro modo, pressões econômicas concretas, originadas da inserção do país no mercado internacional, provocam movimentações significativas em toda a economia (CALDAS, 1999).

2.2 Administração na Instituição de Ensino Superior

O constante aperfeiçoamento dos conceitos integrantes do processo de planejamento e administração estratégica, advindos das pesquisas acadêmicas e do desempenho do resultado de sua aplicação, evidencia que a organização precisa capacitar e aprimorar, constantemente, seus recursos humanos. Sendo que estes deverão conhecer a visão de futuro da empresa, e participar da construção de alternativas estratégicas para sua viabilização (PIOVESANA, 1999).

Ao se definir pela implantação de tais técnicas administrativas, a alta gerência organizacional deve fazer uma leitura interna prévia da instituição, procurando, identificar os possíveis focos de resistência ao processo de mudanças, que promoverá a reestruturação organizacional, aplicação de novas tecnologias de produção, e gestão e alteração do *status quo* das pessoas dentro da organização (PIOVESANA, 1999).

As instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, são geridas por outra instituição, conhecidas como Mantenedora. A Mantenedora cumpre um papel de ordem legal, burocrática e rotineira, porém, indispensável ao atendimento dos objetivos da instituição que ela mesma constituiu e mantém.

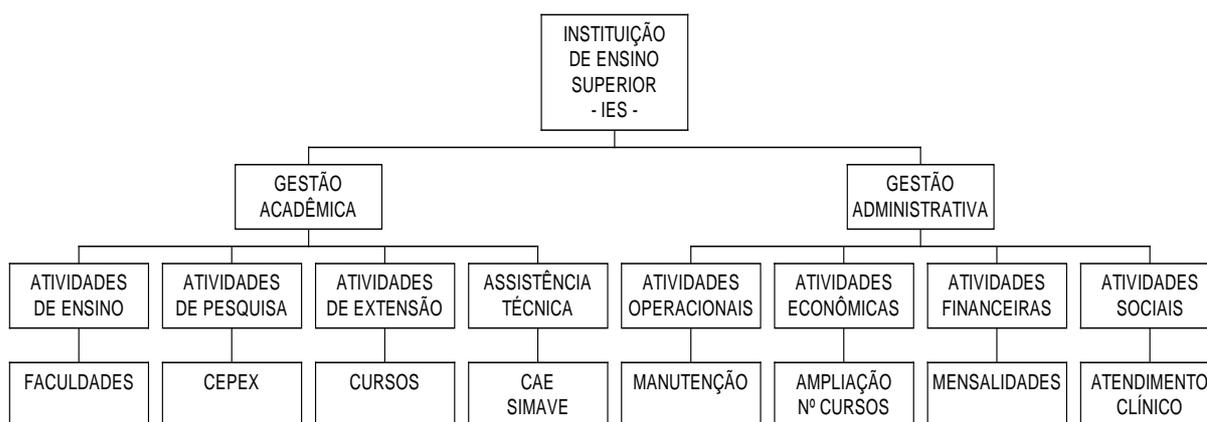
Esta mantenedora tem as mais variadas estruturas, e sempre responsável pela administração organizacional, financeira, pessoal e econômica da instituição de ensino superior.

A caracterização das funções e atividades básicas das IES quanto à atividade fim, classifica-se em: departamentos didáticos e científicos, institutos, faculdades, centros, núcleos, órgão de registro e controle acadêmico; e quanto à atividade meio: nos departamentos administrativos, assessorias especializadas, secretarias, diretorias, assembleia geral, conselho de administração e comissões administrativas auxiliares.

Uma instituição de ensino superior, para atingir plenamente seus objetivos institucionais, necessita apoiar sua gestão em duas ferramentas essenciais, ao redor das quais acontecerão todas as suas atividades, quais sejam: gestão acadêmica e gestão administrativa.

A gestão acadêmica é a própria razão de ser da instituição, enquanto a gestão administrativa responde pela função de apoiar e facilitar a gestão acadêmica, por ser a atividade fim da Instituição, conforme demonstra a Figura 5.

Figura 5 – Administração na Instituição de Ensino Superior



Fonte: SANCHES (2000) - Adaptado pelo autor.

2.3 GESTÃO DE SERVIÇOS

No âmbito da teoria, importante se faz o estudo de alguns aspectos relevantes de serviços, em função do alto grau de contratação de mão-de-obra qualificada nas Instituições de Ensino Superior. E, nesse contexto, a estrutura organizacional será enfocada como ferramenta básica para se alcançar situações almejadas, definidas através dos objetivos e estratégias da IES, incorporando, conseqüentemente, os conceitos de custos e métodos de custeio, para o atendimento pleno dos fins a que se propõe este estudo.

Segundo o IBGE (2004) o segmento das empresas que prestam serviços de alojamento, de alimentação, de atividades recreativas e culturais, pessoais e de atividades de ensino continuado, em 2004, foi o segundo maior em

termos de pessoal ocupado, sendo responsável por 22,9% das pessoas ocupadas nos segmentos pertencentes ao âmbito de atividades da Pesquisa Anual de Serviços.

Em conjunto, as empresas que prestaram serviços às famílias, no ano de 2004, gastaram R\$ 8,8 bilhões em salários e outras remunerações, o que representou 12,3% no total de remunerações pagas por todas as empresas do segmento de serviços não-financeiros.

As atividades que fazem parte deste grupo são: serviços de alojamento, de alimentação, as atividades recreativas e culturais, os serviços pessoais e as atividades de ensino continuado.

Horngren (2000) afirma que as características das organizações prestadoras de serviços são as seguintes: a) a mão-de-obra é intensiva. b) O produto é, em geral, de difícil definição e c) Não se pode armazenar os principais insumos e produtos.

Ao detalhar essas características Horngren (2000) relata que os maiores custos das escolas são os salários e não custos relacionados com o uso de máquinas, equipamentos e grandes instalações físicas; o produto de uma universidade poderia ser definido como o número de diplomas concedidos, portanto, as tentativas de medi-lo são, com freqüência, consideradas contrárias à ética; a mão-de-obra de quem trabalha na universidade são usados ou não no período de seu funcionamento.

Os serviços estão no centro da atividade econômica de qualquer sociedade. Porém, no contexto da globalização da economia, sua importância tem gerado significativas mudanças no padrão de empregos.

Essa influência vem afetando o estilo de vida das pessoas, atuando, em especial, sobre suas necessidades educacionais, e conseqüentemente, sobre determinados tipos de organizações mais atuantes no processo de formação e desenvolvimento da sociedade.

KOTLER (1998) diz que além de diferenciar seus produtos físicos, a organização tem que diferenciar os serviços que os acompanham. Portanto, devem-se ampliar os serviços que agregam valor e a melhoria da qualidade.

A classificação dos serviços é proposta por Schemenner¹, citado por Fitzsimmons (2002), através de uma matriz de processos de serviços (Figura 6), em dois sentidos: pelo eixo horizontal, através do grau de intensidade, e pelo eixo vertical, através do grau de interação do cliente e de personalização.

Na Figura 6, a matriz demonstrativa revela o alto grau de intensidade da utilização de mão-de-obra nos serviços de massa, incluindo escolas, faculdades, universidade etc., mas o baixo grau de interação e personalização, ou seja, a ausência do serviço personalizado no ambiente de trabalho intenso, em função do número de clientes atendidos simultaneamente, um quadro inverso ao observado num escritório profissional.

Figura 6 – Matriz de Processos de Serviços

		Grau de Interação e Personalização	
		Baixo	Alto
Grau de Intensidade de Mão-de-Obra	Baixo	<p>INDÚSTRIA DE SERVIÇOS</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Empresas Aéreas ▪ Transporte de Cargas ▪ Hotéis ▪ Balneários, estações de recreação e lazer 	<p>LOJAS DE SERVIÇOS</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Hospitais ▪ Oficinas de Veículos ▪ Outros serviços de manutenção
	Alto		

¹ SHEMENNER, Roger W. How Can Service Businesses Survive and Prosper? *Sloan Management Review*. V. 27, n° 3, 1986, p. 25.

Alto	SERVIÇOS DE MASSA	SERVIÇOS PROFISSIONAIS
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Varejistas ▪ Vendas em atacado ▪ Escolas ▪ Aspectos varejistas de um banco comercial 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Médicos ▪ Advogados ▪ Contadores ▪ Arquitetos

Fonte: Schmenner, 1986, citado por Fitzsimmons (2002)

Outro aspecto a ser analisado é a natureza intangível dos serviços. O cliente não tem como testar o desempenho do produto antes da compra. Para isto, precisa basear-se na reputação ou imagem do propenso fornecedor. No caso da área da educação, o governo tem adotado diretrizes para garantir níveis aceitáveis de resultados, por meio de avaliações de desempenho das instituições de ensino. Através de registros, licenciamentos e regulamentações (portarias, decretos, leis), além de verificações *in loco* e do Enade, antigo Provão, o governo tem acompanhado o desempenho das mesmas.

Contudo, avaliações de desempenho podem ser contraditórias, uma vez que os índices podem apresentar pontos fortes, dependendo da forma avaliativa, mas estes serem insatisfatórios.

No caso de uma IES, por exemplo, pode suceder que os alunos não obtenham o desempenho esperado no exame nacional de cursos, mesmo que o padrão da infra-estrutura oferecida pela escola seja A, quando o corpo discente é C ou D.

Assim, para se obter um resultado avaliativo confiável, faz-se necessário estabelecer um critério que considere todos os fatores que perfazem o trabalho realizado por uma instituição educacional.

É preciso situar os serviços educacionais no âmbito do atual cenário mundial, caracterizado pela globalização, e mercado, no plano econômico, por diversas mudanças, como as variações nos mercados financeiros, interno e externo, os novos concorrentes e a interferência de fatores ambientais.

As empresas tradicionais que ocupam mercados de menor competitividade, muitas vezes não julgam necessários os aprimoramentos contínuos de eficiência. O contexto destas empresas parece absorver as ineficiências e suportar preços razoavelmente altos. Porém, com o surgimento da necessidade de modernização, mesmo no contexto tradicional, a ineficiência da produtividade torna-se “incontornável”, considerando-se, principalmente, a sobrevivência da empresa.

Ao considerar que o objetivo econômico da organização (seja ela de serviços ou de outros fins) é a maximização de seu valor de mercado em longo prazo, o objetivo financeiro básico dos administradores será a maximização da riqueza da empresa (ROSS, 2002).

A geração permanente de lucros e caixa contribui para que uma empresa moderna cumpra suas funções sociais (HOJI, 2001). No caso da IES, por se tratar de uma organização sem fins lucrativos, o *superavit* é totalmente reinvestido na própria instituição, e por extensão, no financiamento de várias atividades assistenciais. Essas organizações precisam ter comportamento de empresa (organização competitiva no seu mercado de atuação) e responsabilidade de Estado, em razão da necessidade de serem auto-sustentáveis, e de atuarem, normalmente, em setores ditos sociais, como os de educação e saúde (OLIVEIRA e SANCHES, 2003).

Contudo, não se deve desconsiderar que a administração financeira é importante para todos os tipos de negócios: bancos, governos, escolas e hospitais (BRIGHAM, 2001). Se há implicações financeiras em todas as decisões de negócios, todo profissional, independente de sua especialização, deve preocupar-se com a administração financeira.

Um fator que também tem influenciado as decisões empresariais, no campo das finanças, são os avanços tecnológicos, especialmente, o apoio dos computadores e da tecnologia de comunicação. A habilidade de acessar e analisar informações em tempo real também significa que a análise quantitativa está se tornando mais importante, e que a “intuitividade” não é mais suficiente para apoiar as decisões de negócios (BRIGHAM, 2001). Isto, considerando que

tais decisões financeiras, tomadas pelo impulso da intuição, podem ser classificadas como extemporâneas, pois com a competitividade acirrada dos mercados atuais torna-se cada vez mais arriscada uma atitude desta natureza, já que sujeita a comprometer a estrutura da instituição.

Na busca de tornar as IES mais competitivas na prestação dos seus serviços de ensino, pesquisa e extensão, diante das mudanças e desafios atuais impostos pelas economias brasileira e mundial (QUEIROZ, 2001), se faz necessário um delineamento conceitual de um sistema de custeio para as universidades. Este delineamento se daria fundamentado nos princípios norteadores da contabilidade por atividades, ou outro que resulte a geração de informações gerenciais como instrumento de auxílio ao tomador de decisões.

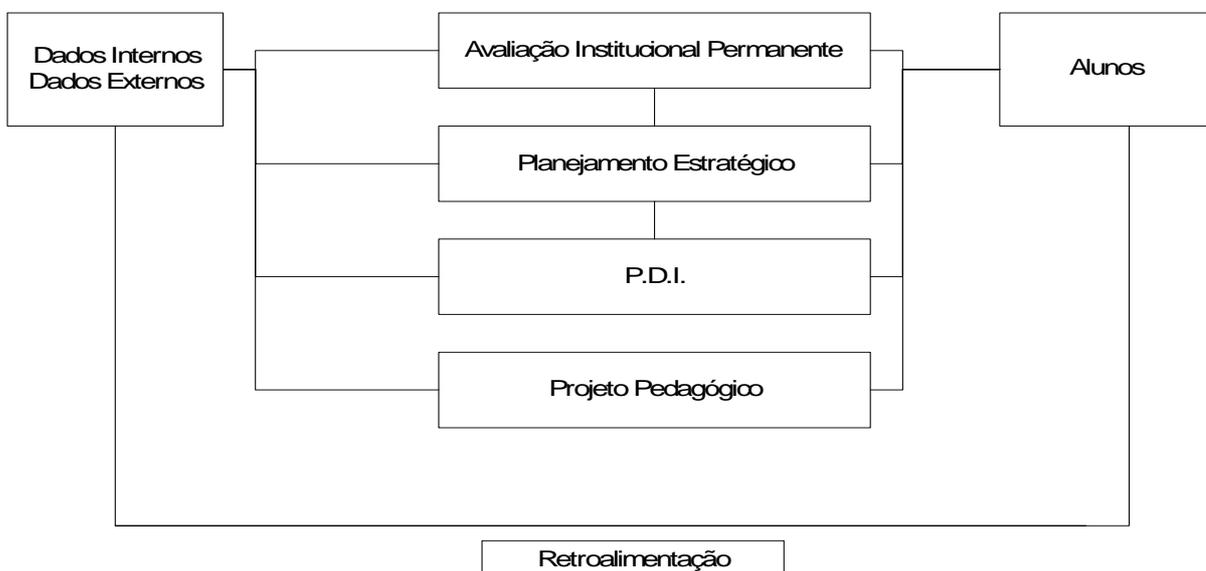
2.4 GESTÃO ACADÊMICA

A gestão acadêmica compreende a atividade fim da instituição. Faz-se necessário, inicialmente, considerar que as funções da IES devem caracterizar seus esforços na formação de capital humano de alto nível de qualificação. Estes esforços devem ser capazes de contribuir diretamente na transformação das condições da produção de bens ou serviços, assim como, na melhoria das condições existenciais e sociais dos indivíduos.

A Instituição de Ensino Superior deve estar preparada para essa transformação, caso queira acompanhar uma sociedade complexa e competitiva, e com expectativas de realização cada vez maiores.

Conforme apresentado na figura 7 o Projeto Pedagógico se insere dentro do Planejamento Estratégico da IES. Cabe salientar, no modelo proposto nesta figura, os direcionamentos dos fluxos de dados em direção ao planejamento, tendo o PDI como intermediador entre o planejamento estratégico e o projeto pedagógico.

Figura 7 – Relação dos Dados Internos e Externos nas IES



Fonte: adaptado pelo autor, SANCHES (2000)

O projeto pedagógico deve ser desenvolvido com base nos dados provenientes do planejamento estratégico da IES, conhecido como Plano de Desenvolvimento Institucional - PDI. Trata-se do subconjunto mais importante do planejamento estratégico, na medida em que consolida a programação das atividades acadêmicas de ensino, pesquisa e extensão.

A primeira noção conceitual que ocorre na formulação de um currículo é o seu compromisso com a cultura da comunidade (mercado), para a qual deverão se orientar os alunos que, através dele, serão formados. As instituições e estruturas sociais tornam-se presentes nas instituições de ensino através do

currículo, mediante o qual, por sua vez, a IES vai ao encontro dessas estruturas, para que possa exercer suas funções com mais eficácia e autenticidade.

Os serviços apresentados, a seguir, são aqueles que a Instituição de Ensino Superior pode prestar, respeitando a sua estrutura acadêmica: ensino, pesquisa, extensão, e assistência técnica.

O ensino, pesquisa e extensão fazem parte da própria concepção de Instituição de Ensino Superior, enquanto a assistência técnica é decorrente da sua evolução e de sua aproximação com a sociedade, tendo em vista a capacitação inerente aos quadros funcionais da instituição.

Entretanto, a IES deve estar atenta às mudanças ocorridas em seu ambiente, buscando informações internas e externas desse ambiente, para elaborar seu planejamento pedagógico, definindo as metas através do PDI, e ainda, mantendo a harmonia com o projeto pedagógico de cada curso, visando, ao final, atender às exigências legais e de seus alunos.

Sob o ponto de vista comparativo, vê-se o Projeto Pedagógico como um ciclo composto pelo planejamento estratégico e, conseqüentemente, pelo planejamento curricular, ou seja, o compromisso da IES ancorado nessas premissas, para garantir aos alunos a qualidade de ensino exigida pelo MEC.

Sob o ponto de vista legal, o planejamento pedagógico de cada curso da instituição de ensino deve conter alguns elementos, conforme disposto no o art. 26, inciso II, da Resolução 450 (CEE/MG, 2003).

Sobre o curso proposto, reza tal dispositivo:

Projeto do curso com as seguintes informações e/ou documentos:

- a) concepção, finalidades e objetivos;
- b) regimento escolar, aprovado na instância colegiada superior da instituição;
- c) organização curricular, com indicação da carga horária total, limites mínimo e máximo de integralização do curso, número de turmas e turnos, dias letivos anuais, semanas letivas e dias letivos semanais;
- d) ementário das disciplinas e indicação da bibliografia básica;
- e) perfil do profissional que se pretende formar;

f) relação do corpo docente das duas primeiras séries ou equivalente, por disciplina, acompanhada das fichas cadastrais e curriculum vitae com a documentação comprobatória da qualificação e experiência profissional;

g) indicação do responsável pela implantação e coordenação do curso, com a respectiva qualificação profissional e acadêmica, bem como seu regime de trabalho;

h) previsão da remuneração do corpo docente;

i) descrição dos seguintes itens:

1 - biblioteca, sua organização, acervo de livros, periódicos especializados, assinaturas correntes, recursos e meios informatizados, área física, plano de expansão, formas de utilização;

2 - edificações e instalações a serem utilizadas para o funcionamento do curso proposto, incluindo conjunto de plantas, plano de expansão física e descrição das serventias;

3 - laboratórios, demais equipamentos e materiais permanentes a serem utilizados, à disposição do curso e as formas de acesso a redes de informação.

j) justificativa do curso proposto, contendo:

1 - número de concluintes do ensino médio na região, área de atuação da instituição, referente ao ano anterior à solicitação;

2 - informações sobre o mercado de trabalho atual e futuro para a categoria profissional do curso;

3 - relação das instituições públicas e privadas que oferecem o curso pretendido na região de sua influência;

4 - grau de interesse pelo curso na região, demonstrado, se for o caso, pela relação candidato-vaga nos processos seletivos dos três (3) anos que antecedem o pedido.

Por meio da análise dos aspectos legais, pode-se elaborar um cenário de obrigações a que as instituições estão submetidas, e, de certa forma, visualizar as conseqüências financeiras e administrativas decorrentes.

2.4.1 Atividades de Ensino

Numa visão geral, encontram-se os sistemas nacional e estadual de educação estão unidos numa mesma missão institucional. Nele, é possível visualizar as IES públicas e particulares. Estas, por sua vez, são formadas por universidades, centros universitários, faculdades, centros de ensino, cursos e turmas de alunos. Os “processos menores” dentro de cada segmento são as atividades (BENEDICTO, 1997).

Na IES, o ensino é uma atividade produtiva e, ao mesmo tempo, o seu principal produto. A transmissão do conhecimento ocorre através de aulas, palestras, seminários e conferências. Por meio de um processo interativo entre professores e alunos, somado ao uso de recursos humanos e materiais, busca-se a eficiência e a eficácia na instituição.

Basicamente formadora da força de trabalho, a IES é responsável pela preparação de estudantes para várias carreiras profissionais, capacitando-os com conhecimentos, métodos e procedimentos específicos. Fornecer conhecimentos e desenvolver habilidades é a função que mais a caracteriza.

2.4.2 Atividades de Pesquisa

Segundo Houaiss (2003) pesquisa é um conjunto de atividades que têm por finalidade a descoberta de novos conhecimentos no domínio científico, literário, artístico etc. A pesquisa é o caminho natural do aprofundamento científico, constituindo-se no meio mais eficaz para o aluno desenvolver uma postura crítica perante a ciência.

A principal missão da atividade de pesquisa é a produção do conhecimento. Essa atividade faz parte do processo produtivo e da venda do produto de uma organização, principalmente, quando se trata de uma instituição de ensino superior (BENEDICTO, 1997).

Por enquanto, são as próprias IES que mantêm as pesquisas e seus pesquisadores com recursos próprios, por estar ainda se desenvolvendo, gradativamente, nesta atividade. Em geral, suas pesquisas estão voltadas para áreas social, ambiental e econômica.

2.4.3 Atividades de Extensão

A extensão é um tipo de prestação de serviço que a Instituição de Ensino Superior coloca à disposição da comunidade, visando um retorno em aprendizagem e mudança de comportamento/atitude, tendo, portanto, finalidade educativa.

É uma atividade direcionada, normalmente, ao aperfeiçoamento profissional ou científico. Sua característica principal é ser imprevisível (não rotineira), e possuir carga horária indefinida.

Pode ser realizada através de cursos, palestras e seminários, e outros métodos didáticos abertos à população, ou em cursos fechados ou *in company*, direcionados à clientela específica. Sua realização pode gerar receita extra para a Instituição.

2.4.4 Atividades de Assistência Técnica

São serviços que, no âmbito da especialização de algumas áreas da IES, podem atender necessidades empresariais ou governamentais, em diversos setores, podendo ser realizados no próprio campus universitário ou na instituição contratante.

Dentre os serviços, pode-se citar: apoio técnico, trabalhos de investigação e desenvolvimento, serviços de controle e processamento de informações. Geralmente, esta atividade gera retorno financeiro para a IES, que, não visa, com a sua prática, aprendizagem reflexiva ou finalidade educativa.

2.5 GESTÃO ADMINISTRATIVA

Este estudo está direcionado para as instituições de ensino superior, classificadas como centro universitário e de direito privado. A gestão administrativa realiza-se através da entidade mantenedora.

As atividades administrativas da Mantenedora são reguladas pela Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1.996, que estabelece as diretrizes da educação nacional, fixando normas de organização e funcionamento do ensino superior, revogando a Lei nº. 5.540, de 28 de novembro de 1968.

Considerando a legislação anteriormente descrita (9.394/96), a Mantenedora deve-se organizar, de tal modo, a produzir regras próprias de atuação e funcionamento; deve estabelecer um conjunto equilibrado de ações passivas e ativas, de maneira a resguardar o patrimônio institucional.

Assim a Mantenedora, legalmente, é responsável pela gestão econômica e financeira da IES, assegurando sua continuidade, para que possa cumprir sua missão institucional.

2.5.1 Atividades Operacionais

As atividades operacionais são aquelas que permitem à Instituição, no dia-a-dia, desenvolver seus trabalhos normalmente, sendo executadas com a finalidade de proporcionar um retorno adequado para os investimentos (HOJI, 2001).

As unidades onde estas atividades se desenvolvem (*campi*) atendem um volume grande e variado de usuários à procura de assistência educacional, cultural, pesquisa e outros serviços.

A existência de uma clientela que permanece algumas horas por dia no campus, ou vive por algum tempo na cidade, bem como, naquelas adjacências, e mesmo advinda de outras origens, transforma as IES em pontos privilegiados de ofertas de serviços e produtos.

Neste contexto diversificado, situam-se as clientelas dos restaurantes, estacionamento, lanchonetes, quadras esportivas, livrarias, postos de serviços bancários, serviços gráficos, imobiliárias, e outros tantos *campi*, que se instalam formal e informalmente no espaço interno da IES.

2.5.2 Atividades Econômicas

A atividade econômica desenvolvida pela IES não se distancia do entendimento generalizado que se tem sobre o assunto, ou seja, a geração de *superavit* e caixa são importantes também, pois, com o reinvestimento desses resultados, é possível executar a melhoria e a expansão dos serviços oferecidos à comunidade (HOJI, 2001).

Os *superavits*, dentro dos conceitos empresariais, são as principais medidas do sucesso da empresa e determinarão quem terá direito a receber mais recursos. Segundo Drucker (1995), uma organização sem fins lucrativos requer quatro coisas para funcionar: um plano, marketing, pessoas e dinheiro.

De acordo com Kaplan e Norton (2004), o objetivo financeiro maior é (e deve ser) sustentar o crescimento do valor para os acionistas. Dessa forma, os fatores-chave de sucesso, na perspectiva financeira, abrangem dimensões tanto de longo prazo representada pelo crescimento da instituição, quanto de curto prazo representada pela produtividade. O equilíbrio desses fatores estabelece a estrutura dos objetivos estratégicos nas outras perspectivas.

Dentro de um quadro geral de IES, onde normalmente os recursos são limitados, a opção por uma alternativa nem sempre equivale, necessariamente, na desistência de outra. Isto reflete no custo de oportunidade, pois ao realizar o projeto, a Instituição pode renunciar a outras oportunidades (ROSS, 2002). Neste caso, um método muito utilizado para avaliar a lucratividade é aquele decorrente da relação lucro/investimento, denominado de retorno sobre o investimento.

De forma geral, o planejamento universitário, sob o enfoque da autonomia, cuida dos eventuais déficits de algumas das suas unidades (cursos e/ou departamentos), contornados no âmbito da própria IES, por meio de compensações ou transferências de *superavits* de outras unidades (cursos e/ou departamentos). Um exemplo adequado a esta compensação seria o déficit de um curso no início de suas atividades, ou também, daquele que a Instituição mantém por trazer algum diferencial competitivo, ou mesmo, estratégica.

2.5.3 Atividades Financeiras

Da mesma maneira que a atividade econômica assegura a continuidade de qualquer instituição, a gestão financeira de uma IES tem muitos pontos em comum com a de qualquer empresa.

Este aspecto é confirmado no fato de que as fontes para cobertura das saídas de caixa são poucas, pois se resumem quase que, exclusivamente, nas mensalidades escolares, complementadas por algumas taxas de serviços eventuais realizados pela IES e pelos *superavits* na promoção de seminários e congressos e contratos de assistência técnica ou consultorias.

À medida que a IES se preocupa com a melhoria da qualidade do ensino, em desenvolver sistematicamente a pesquisa e a extensão, mais recursos se tornam necessários e mais dificuldades surgem no processo de sua obtenção.

A continuidade das IES é apresentada através das demonstrações financeiras exigidas por lei, e ainda, se faz necessário a sua publicação, e fazer constar o Balanço Social de suas atividades no período de um exercício fiscal. Pois é mecanismo de fiscalização e manutenção de benefícios concedidos em forma de leis.

2.5.4 Atividades Sociais

Ao contrário do que ocorre com outras atividades, a parte social gera mais despesas do que receitas para a IES, ou seja, o investimento aplicado nem sempre é percebido e compensado pela comunidade na qual ela se encontra inserida, pois, pela legislação em vigor a atividade social desenvolvida não pode ser incluída como fator de custo das IES.

Portanto, os *campi* se tornam um referencial comunitário, onde ocorrem pesquisas de lançamentos de novos produtos e serviços, treinamentos

empresariais, atendimento a convênios e projetos desenvolvidos pela própria instituição ou através de parcerias de cunho empresarial ou social, atendimento em clínicas, cessões de salas e áreas para empresas, entidades religiosas ou sociais, e outras atividades e serviços equivalentes.

Como exemplo deste fato, dados de uma IES mostram que os gastos com a manutenção dos estágios na área da saúde chegam a 12% das despesas totais, isto, ignorando os gastos com a folha dos supervisores, que são profissionais que orientam os alunos nos períodos finais dos cursos.

E ainda, as gratuidades que devem ultrapassar o mínimo de 20%, como bolsa de estudos, atendimentos na área de saúde entre outros, como é exigida pela legislação, em função de sua isenção na cota patronal do INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social.

No Brasil, o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à fome, através do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS, é o órgão responsável por mensurar as atividades sociais desenvolvidas pelas organizações por ele credenciadas através do CEAS – Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social.

No entanto, há um equívoco quando se levanta a questão do Certificado de Utilidade Pública Federal, de competência do Ministério da Justiça, uma vez que o certificado só é concedido a organizações que possuem o CEAS, e para se ter o CEAS é necessário que se tenha o título de UPF.

2.6 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional retrata a organização como um conjunto de funções que podem, ou não, estar inter-relacionadas através das atividades que compõem um processo (CRUZ, 2002). Ela permite a obtenção de uma visão geral da IES, propiciando a identificação dos custos.

Pelo histórico, observa-se que na descrição de uma IES como uma organização de estrutura pluralista de referência. Isto, porque ela enfatiza a natureza pluralista de interesses, conflitos e fontes de poder que retratam a vida organizacional. O termo pluralismo é usado em ciência política para caracterizar tipos idealizados de democracias liberais, em que, potencialmente, as tendências autoritárias são mantidas sob controle pelo livre jogo de grupos de interesses que têm alguma semelhança com o governo político.

A visão pluralista é aquela de uma sociedade em que diferentes grupos negociam e competem por uma participação no equilíbrio de poder, e usam a sua influência para realizar o ideal aristotélico da política: uma ordem negociada que cria a unidade a partir da diversidade (MORGAN, 1996).

Sendo assim, a estrutura organizacional deve ser delineada de acordo com as estratégias e os objetivos estabelecidos, ou seja, é uma ferramenta básica para alcançar as situações almejadas pela organização (OLIVEIRA, 2004).

Segundo Hall (2004), a estrutura organizacional atende a três funções básicas.

- Realizar produtos organizacionais e atingir metas organizacionais;
- Minimizar ou pelo menos regulamentar a influência das variações individuais sobre a organização.
- Desempenhar o papel do contexto em que o poder é exercido (as estruturas também estabelecem ou determinam quais posições têm poder sobre quais outras), em que as decisões são tomadas (o fluxo de informação que entra numa decisão é basicamente determinado pela estrutura) e onde são executadas as atividades das organizações.

Quanto aos estabelecimentos de ensino isolado, sua estrutura é totalmente diferente da universidade, mas sua organização acadêmica é classificada, conforme o Decreto nº. 5.773, de 09 de maio de 2006 (BRASIL, 2006), em universidades, centros universitários e faculdades integradas, faculdades, institutos ou escolas superiores.

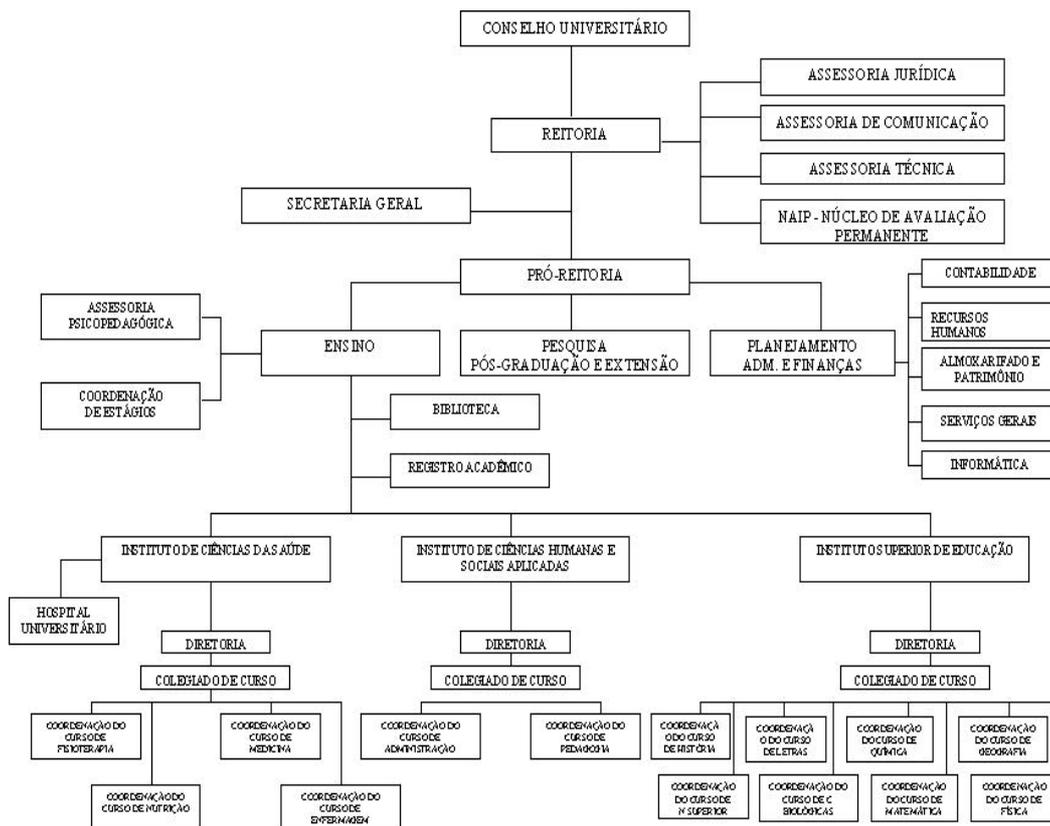
No caso da IES, existe, por força legal, o regimento, com normas e regulamentos específicos; os órgãos da instituição; e as tarefas a serem executadas dentro de processos pré-estabelecidos.

Os objetivos e as metas institucionais são perseguidos por meio da tomada de decisões, a partir de políticas pré-fixadas conhecidas como Plano de Desenvolvimento Institucional, ou simplesmente PDI, conforme descreve o art. 17, inciso II, alínea b, da Resolução nº. 450/2003, CEE/MG.

De um modo geral, os objetivos e metas são definidos em órgãos deliberativos da administração superior, os de caráter obrigatório, como o Conselho Universitário e o Conselho Coordenador de Ensino, Pesquisa e Extensão, e ainda, outros órgãos não obrigatórios, como o Conselho de Administração, o Conselho de Curadores, a Assembléia Universitária, assessorias, etc.

Na Figura 8, que apresenta a estrutura organizacional, de um Centro Universitário, ou seja, sua administração superior observa-se que a constituição da mesma se dá por uma reitoria (com funções executivas) e órgãos colegiados (com funções deliberativas), e que, abaixo do reitor, encontram-se os pró-reitores (com funções específicas na área acadêmica, administrativa, comunitária, de expansão e convênios institucionais, etc.).

Figura 8 – Estrutura Organizacional da IES



Na área acadêmica, ainda poderão ser constituídos, em caráter facultativo, os Núcleos e as Diretorias. Os Núcleos coordenam departamentos e têm funções executivas, deliberativas e consultivas, e o seu número depende das áreas de ensino e pesquisa abrangidas pela IES. As diretorias são órgãos executivos que dirigem, coordenam, fiscalizam e superintendem as atividades das unidades acadêmicas e administrativas.

A instituição de ensino superior deverá manter uma Coordenação Didática de cada curso, que será exercida por um colegiado, constituído de representantes dos cursos e representantes do corpo docente.

Como modelo de gestão, procura-se estabelecer uma compreensão dos processos sistêmicos como um todo, através do instrumento analítico de fluxo básico da instituição, com base no qual é estabelecida a configuração organizacional por processos das instituições de ensino. Essa configuração por processos pode coexistir com a estrutura funcional ou organograma.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo deste capítulo é apresentar e discutir os conceitos e contribuições acadêmicas que nortearam estudos recentes nas áreas de interesse deste estudo e será utilizada com suporte conceitual para solução do problema exposto na presente pesquisa.

3.1 Contabilidade de Custos

Um sistema de custos tem por objetivo, além de finalidades fiscais, propiciarem condições para que seus usuários estejam devidamente respaldados com informações fidedignas, pertinentes e oportunas, para o exercício racional das funções de planejamento, controle e tomada de decisões, qualquer que seja a área de atuação da empresa ou instituição.

Num senso comum, planejar é decidir antecipadamente o que deve ser feito, é optar por uma linha de ação preestabelecida, em face de incertezas ou de várias alternativas possíveis.

Nesta visão, a apuração dos custos serve como suporte-processo permanente de identificação, medida e avaliação das alternativas que se apresentam, promovendo paralelamente as bases necessárias para monitorar o direcionamento estratégico da organização.

A contabilidade de custos, para tanto, deve apoiar a administração pela apuração e medição do custo, pelo seu controle através de orçamentos-padrão, assim como, pelo desenvolvimento de análise do custo incorrido para fins de avaliação e tomada de decisão.

É necessário o uso de racionalidade na análise do orçamento acadêmico, pois, dependendo da opção adotada, dos estudos das vantagens e

desvantagens, a instituição poderá perder qualidade, o que, fatalmente, prejudicará sua continuidade no cenário educacional (LINGUITTE, 1995).

Como cada empresa representa um agregado de processos inter-relacionados dentro de sua soberania individual, ela deverá ser administrada em seu próprio contexto regional, humano, material e tecnológico, e a determinação do tipo de sistema de custeamento deverão atender essas especificações (OSTRENGA, 1997).

As IES particulares com fins lucrativos têm o mesmo perfil das indústrias que, normalmente, usam o sistema de custos incorridos. Enquanto a indústria vai auferindo lucro no seu processo produtivo, a IES, como empresa que é, vai, também, maximizando seu lucro no dia-a-dia, embora seja difícil a sua mensuração.

Com relação à acumulação dos custos, a mesma pode estar centrada nos produtos/serviços ou nas pessoas ou gestores que assumem, hierarquicamente, a responsabilidade da gestão, isto é, eles podem ser as causas da acumulação dos custos.

Na ocorrência de redução de verbas orçamentárias e aumento da quantidade de alunos, teríamos um custo por aluno certamente mais baixo, demonstra-se que o custo da atividade de ensino depende da quantidade de alunos usuários, em se tratando de material didático, lanches, ou seja, o que estiver diretamente ligado à quantidade de alunos.

Dentro da organização, o responsável pela tomada de decisões necessita de dados e informações apropriadas a uma variedade de propósitos distintos. Portanto, a estimativa e cálculo de custo são necessários para atender a diferentes objetivos. O objeto a ser custeado será chamado de objeto de custeio, definido como qualquer atividade ou item para o qual se deseja uma avaliação específica de seu custo (FIGUEIREDO, 1997).

O objeto de custeio é um núcleo central do custo gerencial, podendo ser uma operação, uma atividade ou um conjunto de atividades ou operações que consomem recurso.

O tema custo, por si só, não possui nenhum significado, se não fizer referência a algum objeto. O objeto normalmente custeado pelas empresas é o produto.

3.1.1 Gasto, Custo e Despesa

Na contabilidade de custos, verifica-se uma discussão permanente em relação à conceituação das terminologias específicas. A conceituação e a nomenclatura adotadas e mais corretas, do ponto de vista técnico, são segundo Martins (2003):

- Gasto – sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício este, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;
- Custo – gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Custo é também um gasto, só que reconhecido como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço;
- Despesa – bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido, e têm a característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

3.1.2 Custos: Direto, Indireto, Fixo e Variável

Alguns custos podem ser apropriados diretamente a determinados objetos de custeio, bastando haver uma forma objetiva e economicamente viável para isto. Estes custos são chamados Custos Diretos. Quando os custos não podem ser alocados, através de uma medida objetiva, a determinado objeto de custeio, ou podem, mas a alocação é economicamente inviável, são chamados de Custos Indiretos (MARTINS, 2003).

Desta forma, alguns custos podem ser identificados como associados diretamente a determinado objeto de custeio, para serem tratados como Custo Direto. É necessário, também, que sua alocação seja economicamente viável. Para alocar itens de valores desprezíveis, o custo pode ser maior do que o benefício resultante da informação obtida. Se isto ocorrer, estes custos serão tratados como indiretos, apesar de ser possível identificá-los diretamente.

Custos Fixos e Custos Variáveis são dois tipos de custos definidos de acordo com sua variação em relação ao volume de produção, admitindo-se um período de tempo fixo. O custo é determinado como Variável, se o total se alterar em proporção direta com o volume de produção. Um custo é denominado como Custo Fixo, quando seu total não varia como volume de produção.

3.2 Métodos de custeio

Esta abordagem temática tem por objetivo analisar os métodos de custeio por absorção, direto ou variável, e também, o baseado em atividades, por meio da apresentação de suas características, vantagens e desvantagens.

Ao contrário da empresa tradicional, que não necessitava do aprimoramento contínuo da eficiência, pois o mercado, menos competitivo, absorvia as ineficiências e suportava preços razoavelmente altos, uma das principais preocupações da empresa moderna é a busca incessante pela melhoria

da eficiência e da produtividade. Desta forma, a produtividade da empresa moderna deve evitar, ao máximo, a ineficiência decorrente de má qualidade e de trabalho improdutivo (BORNIA, 2002).

Assim, é necessário conhecer profundamente a origem dos custos na empresa, como estes são gerados, quem são os seus responsáveis, porque estes existem e são relevantes. Desta maneira, os administradores podem tomar decisões embasadas em informações consistentes, tornando sua empresa competitiva.

Segundo Nakagawa (2001), a competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas, que lhe permitam enfrentar a concorrência. Essa capacidade competitiva empresarial é condicionada por um amplo conjunto de fatores internos e externos à empresa.

A competitividade exige alta qualidade e preços reduzidos, forçando as empresas a repensarem seus sistemas de custeio, que passam a desempenhar papel fundamental no processo de gestão. A informação de custo, geralmente aplicada no fornecimento do custo do produto, passa a atender outras exigências, por exemplo, a de fornecer custos dos processos e de melhorias, objetivando a otimização para o uso de recursos.

3.2.1 Custeio por Absorção

O referido método, derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, é adotado, no Brasil, pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos da produção aos bens elaborados, e não só os de produção; todos os gastos

relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos (MARTINS, 2003).

Os objetivos deste método são: a avaliação de estoques e o fornecimento de informações para fins de legislação, não se importando com informações relevantes para a vantagem competitiva.

Com as mudanças tecnológicas ocorridas na última metade deste século, mudaram as exigências informacionais das empresas, e neste processo, os métodos de custeio, desenvolvidos no início do século, se apresentavam defasados para a nova realidade.

As principais características deste método de custeio são:

- Tem origem no chão de fábrica;
- É orientado para controle da produção;
- Tem a produção como elemento gerador de riqueza;
- Considera todos os custos passíveis de aglutinar aos produtos;
- Utiliza o lucro unitário com parâmetro de análise;
- Projeta para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.

Os motivos mais relevantes, e ressaltados por alguns autores como as vantagens que o uso deste sistema de custeio apresenta, são: atender às exigências da legislação comercial e legislação fiscal. É válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também para o Imposto de Renda na apresentação dos Lucros Fiscais (MARTINS, 2003); ter um custo de implantação mais baixo, uma vez que não exige a separação dos custos de produção em fixos e variáveis (MAHER, 2001).

São muitas as críticas feitas ao método de custeio por absorção.

“A principal crítica ao método convencional custeio por absorção, reside nos critérios aleatórios para rateio dos custos indiretos aos produtos e aos centros de custos. São critérios inexatos, que

podem resultar em significativas distorções na apuração dos efetivos custos dos produtos, diminuindo significativamente a sua utilização, como apoio à gestão e a tomada de decisões na empresa”. (CUNHA, 2001)

A falha do método de custeio por absorção é com relação à alocação dos custos indiretos fixos. Estes custos são alocados aos produtos por critérios de rateio, baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como estes critérios não expressam uma relação de proporcionalidade ou relação de causa e efeito que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se, como resultado, uma alocação arbitrária.

Outro aspecto que denota desvantagem deste tipo de custeio, é que os custos indiretos fixos, distribuídos com base em critérios de rateio que contêm arbitrariedades, podem alocar mais custos a um produto que os outros, e caso o critério seja modificado, a situação pode inverter-se. O custo do produto também fica dependente do volume de produção, pois alterações no volume fazem com que o montante de custos indiretos alocados aos produtos varie, ou seja, o volume aumenta, o custo unitário diminui, e quando o volume diminui, o custo unitário aumenta.

3.2.2 Custeio por Contribuição (Direto ou Variável)

O método de custeio por contribuição, valoriza os custos dos produtos com base exclusivamente nas diferenças existentes nos custos ao invés do custo total, afirma Silva (1980). Este tipo de custeio fundamenta-se na separação dos gastos em fixos e variáveis, isto é, em gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos períodos e gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda.

Segundo Silva (1980), o custeio variável, a rigor, atribui a produtos apenas os custos eminentemente variáveis em relação ao volume de produção e venda objeto da formação de preço, aos quais é somada uma contribuição (margem) para cobrir dos outros custos (fixos) e do resultado esperado na organização.

Portanto, o custeio ora denominado direto complementa de alguma maneira o custeio variável, atribuindo a produtos os custos estritamente diretos, inidentificáveis, sejam variáveis e/ou fixos, afirma Silva (1980).

Neste método, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado (MARTINS, 2003).

O procedimento deste método oferece a medida de margem de contribuição ao tomador de decisões. Esta medida fornece dados importantes para análises administrativas, como revelar, para fins de planejamento, as mudanças nos lucros causadas pelas mudanças no volume e na combinação de vendas dos produtos.

Outro instrumento importante, que, muitas vezes, é utilizado pelas empresas que adotam este método de custeio, é a análise do ponto de equilíbrio. Os dados obtidos com estas análises podem ajudar em processos de tomada de decisões, principalmente, por representarem valores quantitativos. Estes dados são também de extrema importância, principalmente, quando se necessita de negociações com a alta administração.

As principais características deste sistema são:

- Tem origem gerencial;
- É orientado para as funções financeiras e de marketing;
- Considera as vendas como elemento gerador de riqueza;
- Imputa apenas os custos variáveis aos produtos;

- Consideram apenas os custos fixos como despesas do período;
- Toma a margem de contribuição unitária com parâmetro de análise; e,
- Enfatiza a análise da relação custo – volume – lucro.

Segundo MAHER (2001) as vantagens deste método, para o controle e tomada de decisões, são as seguintes: tende a refletir modelos de decisões gerenciais mais adequadamente; o custeio direto identifica, de forma clara, o relacionamento custo–volume–lucro, uma informação essencial para o planejamento da lucratividade; remove os efeitos de alterações nos estoques sobre o lucro e facilitam a preparação imediata dos instrumentos de controle, como as análises de ponto de equilíbrio.

E como desvantagens, podem-se citar: não é aceito pela legislação em vigor, podendo ser utilizado apenas como ferramenta de uso interno; apresenta dificuldade em classificar corretamente custos fixos e variáveis; o custo de sua implantação é maior em relação ao custeio por absorção (MAHER, 2001);

Em linhas gerais, pode-se apontar que este método oferece importantes informações, principalmente, em relação ao nível de atividade da empresa, ao modo desta gerar lucro, e ao modo como absorve os custos fixos. De qualquer forma, todos os pontos apresentados devem ser bem analisados, para que a decisão pela utilização deste sistema não seja errônea.

3.2.3 Custeio Baseado em Atividades

Nakagawa (2001, p. 41) afirma que: “segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60”.

Bornia (2002, p. 121) informa que: “Em 1988, Robim Cooper e Robert Kaplan publicaram um artigo intitulado *Measure cost right: make the right decisions*, no qual comunicam a criação de um novo enfoque para o cálculo dos custos, que denominaram *activity-based costing*.” Assim, eles praticamente assumiram a paternidade do ABC.

Este método foi desenvolvido para o gerenciamento dos custos, e para isto, fragmenta a organização em atividades. Assim como ocorre com as práticas tradicionais de custeio, também o ABC é um sistema que processa a alocação em dois estágios (COGAN, 2000).

Nos sistemas de custeio tradicionais, os gerentes analisam os custos de forma detalhada, em decisões não rotineiras, de maneira a entender uma quantidade de conceitos diferentes de custo. Este entendimento pode permitir, aos gerentes, o uso das informações geradas por um sistema de contabilidade de custo apropriado a uma ampla variedade de propósitos de decisões e controle (ATKINSON, KAPLAN e YOUNG, 2004).

Segundo Cogan (1999), os rateios simplistas, pregados pela contabilidade de custos tradicional, não mais atendem aos reclamos dessa nova era, sob o risco de deixarem as empresas com custos distorcidos.

Quando uma empresa aloca atividades não relacionadas ao volume, mas com base nele, os sistemas tradicionais de custeio não fornecem uma visão da relação entre as atividades operacionais, que originam os custos indiretos, e os produtos. O resultado é um custo de produto distorcido (BRIMSON, 1996).

No custeio ABC, as atividades representam o elemento principal da empresa, pois são as atividades que descreve o que as empresas fazem, mostram como o tempo é gasto, e quais são os resultados dos processos. Desta maneira, a principal função das atividades é converter os recursos em produtos ou serviços e, para que isto ocorra, custos são gerados.

Os passos para implantação deste método de custeio são:

- a) identificação e classificação das atividades – para levantar as atividades relevantes que a empresa desempenha para transformar recursos em produtos;
- b) apropriação dos custos às atividades e aos serviços – para definir os cost drivers ou direcionadores de custo;
- c) custeio de processo baseado em atividades – para determinar os custos das atividades;
- d) custeio de objetos baseados em atividades – para alocar os custos das atividades aos objetos de custeio (produtos, serviços ou clientes).

O Custeio Baseado em Atividades (ABC), segundo Martins (2003), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Com relação a este aspecto, a produção industrial serve como ponto de reflexão, uma vez que passou por grande transformação nas últimas décadas, o que implicou num aumento considerável dos custos indiretos em relação aos custos diretos. Assim, tornou-se importante realizar uma análise mais profunda das causas dos custos indiretos, a ser realizada conforme modelo proposto a seguir:

a) Identificação e classificação das atividades: Nesta fase, a organização identifica as atividades importantes que são executadas com seus recursos indiretos e de apoio. Estas atividades são descritas, criando um quadro de atividades que relaciona e define cada grande atividade executada.

Depois de identificadas, estas atividades podem ser classificadas em:

- Atividades que Agregam Valor (A) – apresentam uma relação direta com o produto, e são reconhecidas pelo consumidor;
- Atividades que Não Agregam Valor ou Atividades “Parasitas” (N) – devem ser eliminadas ou reduzidas, pois acrescentam gastos aos produtos

sem agregar valor. Ex.: Recebimento, Movimentação, Inspeção, Arquivamento, Retrabalho.

- Atividades de Valor Incorporando Atividades (NA) – atividades que, aparentemente, não incorporam valor ao produto, porém são necessárias para que outras atividades ocorram. Ex.: *setup* de uma máquina;
- Atividades de Suporte (S) – atividades de difícil identificação da relação com os produtos. Ex.: RH, Marketing, Relações Públicas, etc.

Como a definição das atividades é realizada, evidencia-se que o gerenciamento de processo e a análise funcional direcionam suas atividades nas relações atividades/funções. Como produto final, tem-se a classificação das atividades/funções.

O objetivo desta análise é identificar as atividades que não agregam valor ao produto, e avaliar sua importância para os clientes. Aquelas que não forem importantes devem ser eliminadas. As significativas devem ser utilizadas na avaliação de eficiência e qualidade, como ocorre em outras Instituições.

Estas análises podem permitir, ainda, a melhoria das atividades e a eliminação ou diminuições dos custos daquelas que não agregam valor ao produto. Uma outra análise importante é examinar a ligação entre as atividades.

As atividades trabalham em cadeia, para atender aos objetivos comuns. Assim, as ligações entre elas devem ser construídas, visando minimizar o tempo e aumentar a capacidade de trabalho.

Após sua identificação e análise, as atividades são custeadas, e os custos são repassados aos produtos através de direcionadores.

b) A apropriação dos custos às atividades e aos serviços: Assim como ocorre com as práticas tradicionais de custeio, o ABC também é um sistema que processa a alocação em dois estágios. O sistema convencional aloca os gastos indiretos em Centros de Custos e, em seguida, rateia estes custos aos produtos, geralmente, baseado nos custos de mão-de-obra direta dos produtos.

O ABC determina as atividades que consomem os recursos da companhia (portanto, os custos), agregando-as em centros de acumulação de custos por atividades. Em seguida, estes centros de atividades transferem custos aos produtos, baseados no consumo das atividades.

Com relação aos direcionadores, são eles que permitem a realização das duas fases de alocação dos custos. Na primeira fase, o direcionador é denominado Direcionador de Recursos ou Gerador de Primeiro Nível, e na segunda fase, tem-se o Direcionador de Atividades ou Gerador de Segundo Nível.

Direcionadores de custo ou *cost drivers* é uma transação que determina a quantidade de trabalho e, através dela, o custo de uma oportunidade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos (NAKAGAWA, 2001).

Quanto aos *cost drivers*, podem ser selecionados por meio de: facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos *cost drivers*; grau de correlação com o consumo de recursos e efeitos comportamentais.

c) Custeio de processo baseado em atividades: O desenvolvimento desta etapa tem por objetivo revelar os custos das atividades identificadas anteriormente, para que se possa calcular o custo de objetos baseados em atividades.

Nesta fase, é necessário, também, conhecer os principais processos da organização, o que pode ser feito por meio do mapeamento do fluxo de trabalho para a realização das atividades que formam parte de um processo.

A atribuição de custos relativos a estas atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: alocação direta, rastreamento e rateio.

Quanto à alocação direta, esta se faz, quando existe uma relação direta clara e objetiva dos itens de custos com certas atividades. O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a

ocorrência da atividade e a geração de custos. O rateio é realizado, apenas, quando não há possibilidade de se utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

O processo de alocação dos custos às atividades é facilitado, quando se utiliza a divisão de departamentos em centros de custos. Utilizando-se a departamentalização, podem ocorrer três situações: a) um centro de custo executar uma atividade; b) um centro de custo executar parte de uma atividade (tarefa); e, c) um centro de custo executar mais de uma atividade.

Para aplicar os conceitos do ABC, são necessárias orientações relativas aos custos para as atividades e, assim, no segundo caso anteriormente citado, centros de custos devem ser reunidos, para se ter uma atividade e, no terceiro caso, tem que se desmembrar um centro de custos em suas várias atividades.

Seguindo o mesmo raciocínio, os custos dos centros de custos devem ser agrupados ou desmembrados para custear as atividades, e isto deve ser realizado por meio da alocação direta, rastreamento ou rasteio, como citado. Portanto, nesta fase, o que deve ser feito é a alocação dos custos aos departamentos ou agrupamentos para compor uma atividade.

Ao concluir esta etapa, podem-se obter os custos completos de todos os processos da organização, já que todas as atividades estão custeadas. Ainda nesta fase, o método de análise pode proporcionar à gerência um melhor conhecimento das interações entre os departamentos realizadores das atividades.

d) Custeio de objetos baseado em atividades: Nesta fase, se dá a iniciação da técnica de alocação dos custos aos objetos de custeio. Para isto, devem-se seguir os seguintes passos:

- Formação dos grupos de custo de atividades – as atividades são reunidas em grupos de custos mais agregados, com o objetivo de facilitar a alocação dos custos para as atividades que tenham o mesmo direcionador;

- Especificação dos direcionamentos de atividades – devem-se procurar direcionadores que reflitam a relação entre a atividade e o objeto de custeio;
- Coleta de dados – deve ser a mais simples possível, porém, representativa;
- Execução dos cálculos – para calcular os custos, deve-se estabelecer qual o objetivo do custeio, para que o custo seja calculado pela unidade correta;
- Apresentação dos resultados – os resultados devem ser mostrados da forma mais clara e entendível possível, de forma que possam ser utilizados em decisões importantes.

Dentro do contexto de caracterização geral do método de custeio ABC, pode-se acrescentar, ainda, que este método auxilia e direciona a empresa na formulação de planos estratégicos e nas decisões operacionais, identificando oportunidades de melhoria para o negócio. Assim, o objetivo do método é, também, determinar o custo por produto ou processo da empresa (BRIMSON, 1996).

O ABC difere do sistema de custeio tradicional, em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes. Dessa forma, objetiva fornecer metodologia mais coerente de alocação dos custos (BRUNI e FAMÁ, 2002).

Resumindo, as principais características deste sistema de custeamento são segundo Borna (2002): é orientado para o processo; considera que as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades; identifica as atividades que agregam valor aos produtos; pretende tornar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado; e, identifica a responsabilidade pelas atividades que mais consomem recursos.

Enquanto o ABC é o processo técnico ou a mecânica utilizada para levantamento das atividades, rastreamento dos custos para as atividades e condução dessas atividades para produtos e clientes, o ABM é um processo que

utiliza as informações geradas pelo ABC, para gerenciar uma empresa ou negócio (CHING, 2001).

Os princípios do ABM são os seguintes: os custos não são incorridos, eles são causados; gerencie atividades, não recursos e custos. Esta é a principal diferença entre a gestão tradicional de custos, em que o enfoque são os custos resultantes, e a gestão baseada em custeio, em que o enfoque se desloca para as atividades; focalize os fatores geradores de custos; melhore as atividades continuamente, centralize o foco na redução ou eliminação das atividades que não agregam valor.

O ABC permite que se tomem decisões para o aperfeiçoamento contínuo das atividades, com a conseqüente redução dos custos indiretos. O ABC é a única forma de se determinar com precisão os custos dos processos de negócios (COGAN, 1998).

Segundo Cogan, (2000), o custeio baseado em atividades estará em condições de apresentar resultados mais precisos, sempre que: a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção; e, a organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Um dos benefícios obtidos com o ABC é o de permitir uma melhoria nas decisões gerenciais, pois, deixa-se de ter produtos “subcusteados” ou “supercusteados”, o que permite a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca, em última análise, otimizar a rentabilidade do negócio (COGAN, 2000).

O ABC é uma ferramenta desenhada essencialmente para a análise estratégica de custos, que descortina uma visão de negócios, processos e atividades. Estas questões são de interesse direto e imediato para a competitividade das empresas, pois revelam oportunidades de se otimizarem retornos estratégicos que o consumo adequado de recursos possa proporcionar (NAKAGAWA, 2001), conforme demonstrado na Figura 9.

Figura 9 – Análise estratégica de custos e o ABC

Níveis de controle gerencial	Mensuração	Informação	Decisão	Eficácia
Estratégico	ABC	Oportunidades de otimizar retornos estratégicos	Competitividade	ACURÁCIA MENSURAÇÃO EXATIDÃO COMUNICAÇÃO
Tático	Variável	Desempenhos de produtos deptos, (áreas de resultados) unidades estratégicas de negócios	Eficiência e eficácia	
Operacional	Absorção Variável	Custo unitário de produtos, rentabilidade, qualidade, produtividade, liquidez e oportunidade de investimentos	Gestão Societária	

Fonte: Nakagawa, 2001.

Outro aspecto vantajoso no ABC é a identificação dos custos com as atividades da empresa, o que representa uma boa maneira de se medir o desempenho, uma vez que torna possível reconhecer quais atividades estão influenciando significativamente nos gastos da empresa. Isto é importante, devido ao fato de que, a partir dessa informação, a gerência pode planejar e executar ações de controle sobre atividades específicas, superando problemas de sistemas “tradicionais”, em que a análise sobre os custos aponta, normalmente, para um departamento, dificultando o controle (BORNIA, 2002).

Inicialmente desenvolvido para as empresas de manufatura para melhorar a gestão dos custos, o sistema de custeio ABC também está sendo aplicado com o mesmo sucesso nas empresas de serviços (MAUAD, 2003). Um dos pontos fracos ressaltados por muitos autores em relação ao ABC é a complexidade do sistema, que implica um dispêndio considerável de tempo e de recursos, dificultando a estimativa de suas reais vantagens em termos de custo-benefício.

O ABC, em sua forma mais detalhada, pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais, que podem inviabilizar sua aplicação (COGAN, 2000).

3.3 Gestão de Desempenho

A ampla adoção dos recursos de tecnologia da informação no ambiente empresarial tem como objetivo aprimorar os processos de negócios. Um dos grandes desafios empresariais foi à mudança do foco gerencial, até então restrito e orientado aos desafios de áreas funcionais, conforme Sordi (2006).

O aspecto principal a ser ressaltado é a relevância de termos um conhecimento organizacional mínimo para a gestão de processos. Sordi (2006) afirma que todos da organização devem ter a cultura básica de gestão por processos; outros conhecimentos específicos devem ser de domínio das diversas áreas especializadas que colaboram de alguma forma no apoio do processo; e, numa visão congruente e aplicada de todas essas informações, as práticas gerenciais e administrativas devem ser de domínio dos gestores de cada processo.

A melhoria contínua implica na qualificação dos processos. HARRINGTON (1991) sugere seis níveis para classificação dos processos, de forma sistemática, de acordo com o grau de controle que se possui sobre o processo. Esta escala proposta é crescente, partindo de um estágio em que o processo ainda não foi determinado em direção ao nível de “classe mundial”.

Neste estudo, entende-se por processo o conjunto estruturado de atividades seqüenciais que apresentam relação lógica entre si, com a finalidade de atender e, preferencialmente, suplantar as necessidades e as expectativas dos clientes externos e internos da organização (OLIVEIRA, 2006).

Diversas práticas administrativas surgiram com o objetivo de melhorar a competitividade das organizações, todas tendo como fundamento principal a melhoria de alguns atributos de processos de negócios, como custo, qualidade, velocidade ou flexibilidade (SORDI, 2006).

Podem-se observar no quadro 3 as práticas administrativas mais difundidas entre as grandes organizações internacionais.

Quadro 3. Práticas Administrativas Fundamentadas no Estudo de Processos

Prática administrativa (fundamentada em processos)	Nome mercadológico (consultores e praticantes)
Melhoria de processo	Business Process Improvement (BPI)
Reengenharia de processo	Business Process Reengineering (BPR)
Custos baseado em atividades	Activity-Based Cost Management (ABC)
Indicador de desempenho	Balanced Score Card (BSC)
Gestão do conhecimento	Business Performance Management (BPM)
Automação de processos	Process Automation, Workflow
Terceirização de processos	Business Process Outsourcing (BPO)
Integração de processos	Business Process Integration

Fonte: Sordi (2006)

Os processos são compostos por atividades, sendo uma atividade correspondente a uma unidade lógica de trabalho executada dentro de um processo. Essa atividade pode ser totalmente manual ou automatizada e utilizar recursos tecnológicos, como por meio da utilização de softwares, ERP, *Business Process Management* (BPM), Workflow.

A solução por meio da utilização de *softwares*, no momento de sua implantação depende mais de aspectos comportamentais e culturais da organização do que do desenvolvimento de novos recursos da tecnologia da informação (TI).

Os sistemas de TI, orientados primariamente para a redução de custos, frequentemente procuram automatizar tanto quanto possível as funções que são anteriormente executadas por pessoas. Os sistemas de TI orientados para adição de valor (pelo acréscimo de eficácia ou geração de novos produtos) frequentemente enfatizam a interação dinâmica entre a tecnologia e seus usuários, conforme Walton (1998).

A TI permite amplos benefícios para toda a organização e transforma as atividades de todos os beneficiários, como se observa na figura 10.

Figura 10 – Matriz de benefícios/beneficiários da TI

		BENEFICIÁRIOS		
		Indivíduo	Unidade Funcional	Organização
B E N E F Í C I O S	Eficiência			
	Eficácia			
	Transformação			

Fonte: Adaptado pelo autor, Watson (1998)

Watson (1998) afirma que a TI é uma poderosa ferramenta para controle e concordância, pois pode monitorar e registrar muitos aspectos do comportamento e desempenho, impactando diretamente a cultura organizacional.

Santos (1992) define cultura organizacional como valores e crenças compartilhados pelos membros de uma organização, a qual funciona como um mecanismo de controle organizacional, informalmente aprovando ou proibindo comportamentos e que dá significado, direção e mobilização para os membros da organização.

Segundo Santos e Rosso (2004) afirmam que as IES, são organizações com cultura própria, transmitem os respectivos valores organizacionais ao corpo discente (futuros profissionais), por meio do seu projeto educativo, administrado pela direção.

Respectivamente, a solução meio da utilização de softwares, ERP, *Business Process Management*, Workflow ou outra prática administrativa dependerá diretamente do desejo e interesse da alta administração, pois sem o seu comprometimento e anuência a prática não se concretiza.

A liderança forte e positiva é crucial para implementação efetiva da TI – para moldar o contexto, tornar-se bem-sucedido o processo de desenvolvimento e manter o andamento durante a introdução e a difusão (WALTON, 1998).

3.3.1 Mensuração de Desempenho

A falta de medição dos trabalhos realizados constitui um grande obstáculo para o aperfeiçoamento dos processos empresariais. Se não puder medir o desempenho, não pode controlá-lo. E, se não controlá-lo, não consegue administra-lo (HARRINGTON, 1993).

Segundo Harrington (1993) as medições e um bom sistema de recompensas estimulam os indivíduos e as equipes a realizarem esforços adicionais, quem levam a organização a se destacar das demais.

Portanto, na emergência de um novo padrão de produção de bens e serviços, fundamentado nos conceitos de flexibilidade, agilidade e produção enxuta (*learn production*), trouxe profundas modificações nas estruturas organizacionais das organizações (Marinho e Neto, 2001)

Conforme Silva (1993), uma vez que a organização comece a mudar em direção à manufatura de classe mundial, faz-se necessário um sistema de mensuração de desempenho, necessário para medir o desempenho do negócio e também da relação às metas e objetivos da organização, ao mesmo tempo em que forneça as informações adequadas para suportar um processo contínuo de aperfeiçoamento (BERLINER e BRIMSON, 1992).

O surgimento da grande concorrência e a alta tecnologia implantada nos sistemas de produção proporcionou mudanças na gestão de manufatura e os seus padrões. A excelência de classe mundial é a busca contínua da perfeita gestão e operação do ciclo produtivo. Segundo pesquisadores, o aprimoramento contínuo e a eliminação de desperdícios são as principais bases para a excelência de classe mundial.

Porter (1989), considera que a vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo. Ela tem sua origem na inúmeras atividades distintas que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte de seu produto. Cada uma destas atividades pode contribuir para a posição dos custos relativos de uma empresa, além de criar uma base para a diferenciação.

A diferenciação pode originar-se de fatores similarmente diversos, inclusive a aquisição de matéria-prima de alta qualidade, um sistema ágil de atendimento a clientes ou a um projeto do produto superior (PORTER, 1989).

A principal vantagem competitiva das organizações do século XXI está sendo e será cada vez mais a Qualidade da Gestão. O conceito de excelência em gestão denota-se simples e claro quando considerado com o devido aprofundamento. Ele resume um conjunto de princípios e valores que são incorporados e internalizados por uma organização de qualquer nação, setor ou porte, que os pratica em seu dia-a-dia em todos os seus níveis de funcionamento (estratégico/tático/operacional) e de atuação e com todos os seus públicos, interna e externamente.

A busca da excelência de classe mundial forçou grandes companhias a adotarem conceitos de aprimoramento e qualidade na produção e atendimento aos clientes. O estudo do CAM-I MS é um modelo de mensuração de desempenho, onde possui seus focos, objetivos e medidas de desempenho.

Silva (1993) afirma que a produtividade, a qualidade, o serviço ao cliente/consumidor e a flexibilidade no desenho de produto e alterações de programação devem aprimorar-se continuamente. Desta forma as organizações

não podem aceitar a idéia de qualidade menor por custo menor, a realidade é outra é a busca por mais qualidade a custos menores.

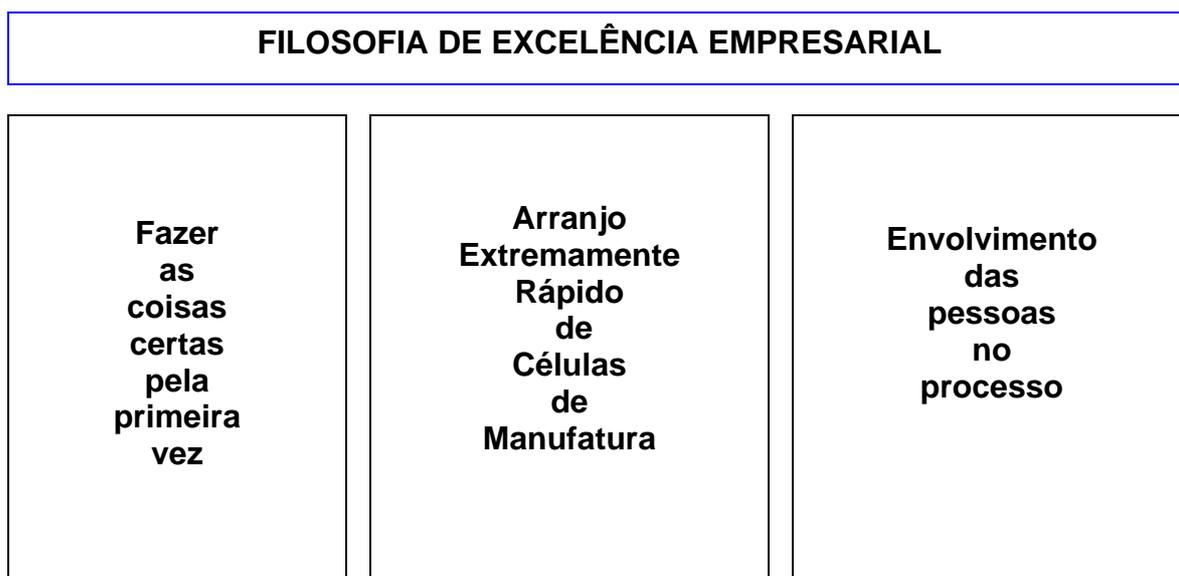
O desperdício é algo que não adiciona valor ao produto ou serviço. Valor é normalmente adicionado quando matérias-primas ou materiais comprados são transformados do estado de seu recebimento em um estado mais elaborado que alguém queira comprar. Por exemplo, um fabricante de bicicletas adiciona valor apenas quando combinam componentes e os monta, transformando-os em uma bicicleta final: todo o restante é desperdício. Por essa definição, desperdício inclui coisas como componentes contáveis, todas as formas de inspeção, teste, armazenagem, manuseio de materiais, geração de relatórios, má qualidade (re-processamento, resíduo, garantia, “períodos de processamento” excessivos e estoques), (SILVA, 1993).

A excelência de classe mundial requer uma nova forma de pensar sobre gestão de custos e manufatura, pois sua base exige postura de gestão diferente da existente. A excelência de classe mundial possui alguns procedimentos básicos:

- 1) Envolvimento das pessoas no processo
- 2) Fazer as coisas certas pela primeira vez
- 3) Produção rápida e de qualidade

A competitividade baseada a excelência de classe mundial dar-se-á do momento que ocorrer uma perfeita junção entre produzir corretamente, rapidez da produção e o envolvimento das pessoas no processo de manufatura conforme apresentado (NAKAGAWA, 2001) na figura 11.

Figura 11 – Os Pilares da Excelência Empresarial



Contínuo Aperfeiçoamento + Eliminação de Desperdício

Fonte: Nakagawa, 2001.

3.3.2 Indicadores de Desempenho

Após a definição do que medir, faz-se necessário estabelecer critérios, variáveis, medidas ou indicadores que permitem observar a situação e as tendências de mudança geradas no objeto em que a situação é observada, os objetivos e metas previstas e influências esperadas. Espera-se estabelecer indicadores que reflitam os resultados atuais e potenciais.

Segundo Johnston e Clark (2002) um propósito-chave da mensuração de desempenho é fornecer *feedback*, isto é, que ação pode ser adotada para manter um processo sob controle. Isso exige um ciclo de controle completo, com medidas, metas, meio de verificação de desvio, mecanismos de feedback e meios de adoção da ação apropriada se o processo não estiver atingindo a meta.

Neste estudo, que tem como objetivo de mensurar o processo de ensino, na sequência apresenta-se os cursos, estrutura curricular, professores e quantidade de aulas respectivamente, valor hora-aula, quantidade de alunos e sua distribuição em turmas (série e período).

Os indicadores de desempenho podem fornecer um meio de impulsionar a melhoria. Através da comunicação de uma medida pode obter melhorias. A informação sobre o que empurra o processo para a meta ou para fora da meta pode também ajudar os indivíduos e as organizações a aprenderem como melhor gerenciar o processo envolvido (JOHNSTON e CLARK, 2002)

Harrington (1993) argumenta que os controles são críticos para manter o interesse numa atividade, especialmente se a deseja melhorar. A medição é importante para o aperfeiçoamento por diversos motivos:

- Concentra a atenção em fatores que contribuem para a realização da missão da organização;
- Mostra a eficiência com que empregamos nossos recursos;
- Ajuda a estabelecer metas e monitorar tendências;
- Fornece dados para determinar as causas básicas e as origens dos erros;
- Identifica oportunidades para aperfeiçoamento contínuo;
- Proporciona aos funcionários uma sensação de realização;
- Fornece meios de se saber se está ganhando ou perdendo; e
- Ajuda a monitorar o desenvolvimento.

As organizações de processos empresariais tendiam a pensar que não pudessem ser medidas. Em função dessa mentalidade, se media apenas os produtos e ignorava os processos empresariais (HARRINGTON, 1993).

Embora os indicadores nem todos tenham alvos associados a metas, eles podem ser úteis para controlar o desempenho, julgar as melhorias, motivar funcionários e comunicar a velocidade e a dimensão da mudança exigida (JOHNSTON e CLARK, 2002).

Ao mensurar algo, a organização supõe comunicar que isso é importante. Para apoiar efetivamente o processo de gestão, o indicador de desempenho tem de ser capaz de traduzir a estratégia de forma que traga melhorias no processamento das atividades.

Segundo Tachizawa e Andrade (2003) a análise das informações permite que os próprios indicadores sejam reavaliados e monitorados. E que o

conjunto de indicadores a ser utilizado no âmbito das IES pode considerar dois níveis de abrangência:

a) Indicadores de Gestão ou de Desempenho Global: destinam-se a avaliar a instituição como uma entidade prestadora de serviços a seus clientes atuais e potenciais, por meio da mensuração dos parâmetros estratégicos;

b1) Indicadores de Qualidade: destinam-se a medir a qualidade, custos e entrega dos serviços, portanto voltado e relacionados a clientes. São, portanto, indicadores que buscam relacionar a percepção do cliente quanto a um produto ou serviço recebido ao grau de expectativa do mesmo em relação a esse produto/serviço.

b2) Indicadores de Desempenho: são indicadores que refletem a relação de serviços/insumos, ou seja, buscam medir a eficiência de dado processo ou operação em relação à utilização de um recurso ou insumo específico. Podem ser ampliados, reduzidos ou ajustados.

Convém que a organização defina os métodos para obter as informações relevantes para a melhoria do sistema de gestão da qualidade. A utilização de vários métodos combinados pode ser mais eficaz. A ABNT indica que a organização deva planejar e implementar os processos necessários de monitoramento, medição, análise e melhoria para:

a) demonstrar a conformidade do produto ou serviço;

b) assegurar a conformidade do sistema de gestão da qualidade; e

c) melhorar continuamente a eficácia do sistema de gestão da qualidade.

Segundo a ABNT (2006) a organização deve continuamente melhorar a eficácia do sistema de gestão da qualidade por meio do uso da política de qualidade, objetivos de qualidade, resultados de auditorias, análise de dados, ações corretivas e preventivas e análise crítica pela direção. E ainda, conveniente a utilização de gráficos de tendências para analisar os principais indicadores da

organização, com objetivo de identificar o comportamento futuro dos processos e as possíveis ações preventivas a serem implementadas, ABNT (2006).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo deste estudo, é fornecer uma base conceitual para observação e tratamento dos processos que afetam o desempenho de uma instituição de ensino superior, mediante pesquisa bibliográfica e proposição de um conjunto teórico e instrumental que possa ser do interesse dos gestores dessas organizações.

Através dos objetivos específicos buscou-se compreender como a mensuração de desempenho de processos pode contribuir na gestão de uma instituição de ensino superior para o desenvolvimento de uma cultura de melhoria contínua e eliminação de desperdícios, com vistas a tornar-se eficiente e eficaz, respectivamente, produzindo com qualidade ímpar e obtendo êxitos nos resultados.

Neste capítulo apresenta-se os resultados da investigação teórica e empírica, o modelo sugerido para consolidação do estudo e uma simulação para testar a sua eficácia, aplicado em um Centro Universitário, localizado na região leste de Minas Gerais.

4.1 Análise S.W.O.T.

O macroambiente consiste de forças fundamentais de larga escala que possibilitam oportunidades e que apresentam ameaças para a instituição. Permanece em constante mutação e estão amplamente fora de controle e da influência de instituições educacionais ou de qualquer outra organização. (KOTLER, 1994).

Segundo Certo e Peter (2005) a análise do ambiente é o processo de monitoração do ambiente organizacional para identificar riscos e oportunidades,

tanto presentes como futuros, que possam influenciar a capacidade das empresas em atingir as suas metas.

Os ambientes que influenciam as organizações, tais como, o ambiente geral é um nível de ambiente externo à organização, formado por componentes que normalmente têm amplo escopo e sobre o qual a organização não tem nenhum controle. Entretanto, o ambiente operacional é composto de setores que normalmente têm implicações específicas e relativamente mais imediatas na organização. E, o ambiente interno, é o que tem implicação imediata e específica em sua administração, segundo Certo e Peter (2005). Os ambientes definidos podem ser observados na Figura 12.

Figura 12 – Ambiente Organizacional



Fonte: Certo e Peter (2005).

A organização de melhor desempenho será aquela que pode gerar o maior valor para o consumidor e sustentá-lo ao longo do tempo (KOTLER,1998). Um mecanismo disponível para tentar visualizar os impactos do ambiente seja interno ou externo nas organizações, é a Análise S.W.O.T. é uma ferramenta de gestão muito utilizada por empresas privadas como parte do planejamento estratégico dos negócios.

O termo S.W.O.T. originário da língua inglesa e representa as iniciais das palavras Strengths (forças), Weaknesses (fraquezas), Opportunities (oportunidades) e Threats (ameaças). Tem por objetivo avaliar os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças da organização e do mercado onde ela está atuando.

A análise S.W.O.T. corresponde a quatro grupos, aos fatores internos (forças e fraquezas) e aos fatores externos (oportunidades e ameaças) que se sobrepõem aos fatores impulsores (forças e oportunidades) e aos fatores restritivos (fraquezas e ameaças), inseridos em uma matriz.

Ao descrever a matriz da análise S.W.O.T. sugere-se os seguintes parâmetros:

a. **FORÇAS: (FATORES INTERNOS – FATORES IMPULSORES)**

- **Investimento em Tecnologia da Informação:** refere-se a todos os investimentos direcionados para a implantação ou manutenção de um sistema integrado de gestão, que visa facilitar a tomada de decisões na diretoria de uma IES;
- **Qualidade superior à dos concorrentes:** pesquisar junto aos consumidores com o objetivo específico de verificar o grau de qualidade percebida em relação aos concorrentes diretos;
- **Preços dos cursos:** se valerem de uma estrutura de custos enxuta, para o oferecimento de cursos a preços menores e acessíveis para a demanda reprimida por falta de financiamentos ou oportunidades de acesso ao ensino superior;
- **Variedade de cursos:** oferta de cursos nas diversas áreas do saber no intuito de equalizar o custo docente no que se refere à organização das estruturas curriculares e impactando no preço final dos cursos;

- **Relação familiar com os funcionários:** maior comprometimento por parte dos funcionários quando são tratados como parte de uma família ou cientes dos resultados esperados pela organização através dos seus esforços;
- **Infra-estrutura adequada:** adequar à infra-estrutura disponível para deixar o ambiente confortável visando reduzir espaços ociosos ou mal utilizados, com o objetivo de otimizar as áreas disponíveis.

b. **FRAQUEZAS: (FATORES INTERNOS – FATORES RESTRITIVOS)**

- **Ausência de direção estratégica:** o foco indefinido ou mal esclarecido, deixa-se a margem a missão e a visão da organização, ou seja, dificuldade de utilização do planejamento estratégico;
- **Comunicação deficiente e ineficiente:** a comunicação é primordial, pois, a duplicidade de sentidos ou entendimentos da mensagem pode comprometer os processos envolvidos na organização como um todo;
- **Fragilidade na integração dos cursos:** risco de excesso de vaidades entre os coordenadores de cursos e disputas internas que dificultam a integração dos cursos transformando as opções de parcerias entre os mesmos complexas;
- **Ausências de alternativas de mercado:** possibilidades de novos serviços limitados ao foco da organização;
- **Cursos deficitários:** com a variedade de cursos oferecidos aumentam a possibilidade de *deficit* em alguns cursos é consequência da pulverização da demanda e da ausência de fomento a alunos com poder aquisitivo inferior aos valores das mensalidades;
- **Problemas operacionais internos:** estrutura organizacional não enxuta, uso de administração paralela, duplicidade de comando, entre outros problemas comuns na falta de uma direção coesa e eficiente;

- **Cadastro incompatível:** base de dados incompleta ou incompatível pelo tempo de fundação das organizações, uma vez que a informatização não tenha ocorrido desde o início das atividades.

c. **OPORTUNIDADES: (FATORES EXTERNOS – FATORES IMPULSORES)**

- **Expansão do mercado:** opções de novos *campi* a serem instalados em cidades diferentes da sede da organização principal (matriz) aumentando o número de alunos atendidos, conseqüentemente, presença em uma área geograficamente maior;
- **Fraquezas identificadas dos concorrentes:** aspectos a serem observados, tais como: imagem institucional, falta de atenção ao aluno, condução e gerenciamento dos cursos ministrados e seus reflexos percebidos externamente;
- **Parcerias estratégicas:** uniões ou parcerias com instituições de acordo com as diretrizes e políticas compatíveis ou com interesses de capacitação, como por exemplo, prefeituras, a fim de superar obstáculos impostos pela expansão do ensino superior no Brasil;
- **Utilização da capacidade ociosa:** maximização dos recursos disponíveis sejam humanos, infra-estrutura e materiais para criação de novas alternativas ou novos cursos rápidos ou de curta duração para reduzir a ociosidade, caso exista;
- **Boa imagem e reconhecimento na região:** investimento na imagem institucional, inserções nos meios de comunicação para se fazer presente e pesquisas de opinião pública para definir estratégias de atuação na região inserida;
- **FIES s/juros para licenciaturas:** modalidade de curso superior para a formação de professores, que no momento incentivada pelo Governo Federal, reduziu os juros de financiamento, e que ocasiona uma

oportunidade para alunos de poder aquisitivo incapaz de arcar com os custos do curso pretendido;

d. **AMEAÇAS: (FATORES EXTERNOS – FATORES RESTRITIVOS)**

- **Entrada de concorrentes “estrangeiros”:** com a expansão do ensino superior, surgem organizações que visam dispersar várias unidades no país com o foco direcionado a negócios e também algumas parcerias internacionais para dar suporte às organizações brasileiras, através de participação de capital;
- **Introdução de cursos substitutos:** cursos de curta duração surgem como atração aos alunos de forma a atraí-los para um curso superior com tempo inferior a três anos;
- **Ensino à distância:** nova modalidade de ensino que busca agregar alunos com dificuldade de tempo para freqüentar a modalidade de ensino presencial, havendo experiências positivas e negativas em alguns países;
- **Valor subfaturado por outras IES:** algumas IES administradas por pessoas ou grupos com facilidades ou poder econômico elevado, reduzem o valor das mensalidades ao ponto de subsidiar alguns cursos e esvaziando cursos similares em IES da região;
- **Perfil dos usuários:** usuários incapazes financeiramente, mas com necessidade de receber qualificação, ou ainda, com pouca base para o seu desenvolvimento ao longo do curso superior pretendido;
- **Localização geográfica:** possibilidade de a região ser “isolada” por outra IES, ao qual ficaria sem candidatos ao processo seletivo por causa direta do cerco destas outras IES,
- **Setor com concorrência crescente:** aumento substancial de novas IES no país, com grande concentração no sudeste, garimpando os candidatos capazes a participar de um processo seletivo.

As Forças (pontos fortes) e as Fraquezas (pontos fracos) qualificam as vantagens e as desvantagens internas da organização em relação aos seus concorrentes. Os fatores impulsores (forças e oportunidades) são capazes de diferenciar a empresa, quando otimizados, enquanto que os fatores restritivos (fraquezas e ameaças) retraem as ações da organização.

Diversos fatores externos à organização podem afetar o seu desempenho. E as mudanças no ambiente externo podem representar oportunidades ou ameaças ao desenvolvimento do planejamento estratégico de qualquer organização. Isso significa que mudanças que estão totalmente fora do controle da organização podem afetar (positiva ou negativamente) seu desempenho e sua forma de atuação.

As mudanças no ambiente externo, sempre afetam de maneira homogênea todas as organizações que atuam numa mesma área geográfica e num mesmo mercado e, desta forma, representam oportunidades ou ameaças iguais para todas as organizações.

Uma organização que perceba que o ambiente externo está mudando e que tenha agilidade para se adaptar a esta mudança aproveitará melhor as oportunidades e sofrerá menos as conseqüências das ameaças. Por isso, a análise do ambiente externo é tão importante.

Os fatores internos e externos e também os fatores impulsores e restritivos estão representados na figura 13.

Figura 13 – Análise S.W.O.T.

	FATORES INTERNOS	FATORES EXTERNOS
	FORÇAS	OPORTUNIDADES
FATORES IMPULSORES	Investimento em Tecnologia da Informação	Expansão do mercado
	Qualidade superior à dos concorrentes	Fraquezas identificadas dos concorrentes
	Preços dos cursos	Parceiras estratégicas
	Variedade de cursos	Utilização da capacidade ociosa
	Relação familiar com os funcionários	Boa imagem e reconhecida na região
	Infra-estrutura adequada	FIES s/juros para licenciaturas

FATORES RESTRITIVOS	FRAQUEZAS	AMEAÇAS
	Ausência das direções estratégicas	Entrada de concorrentes “estrangeiros”
	Comunicação deficiente e ineficiente	Introdução de cursos substitutos
	Fragilidade na integração dos cursos	Ensino à distância
	Ausência de alternativas de mercado	Valor subfaturado por outras IES
	Cursos deficitários	Perfil dos usuários
	Problemas operacionais internos	Localização geográfica
	Cadastro incompatível	Setor com concorrência crescente

Fonte: Adaptado pelo autor.

A percepção em relação às mudanças do ambiente externo é um quesito, outro é ter competência para adaptar-se a estas mudanças (aproveitando as oportunidades e/ou enfrentando as ameaças).

Da mesma maneira que ocorre em relação ao ambiente externo, o ambiente interno deve ser monitorado permanentemente. É importante fazer uma relação de quais são as variáveis que devem ser monitoradas, por exemplo: capacidade de atendimento, demanda pelos serviços prestados, satisfação do público alvo com o atendimento, crescimento do número de contribuintes, nível de renovações das contribuições, dedicação dos funcionários, capacidade de gestão das lideranças da organização, flexibilidade da organização, etc.

Depois de ter realizado uma análise SWOT, a organização pode:

- Estabelecer metas de melhoria dos itens que tenham sido considerados prioritários e de baixo desempenho;
- Estabelecer metas relacionadas à forma de atuação no que diz respeito ao aproveitamento de oportunidades;
- Estabelecer quais as ações que serão importantes para evitar os efeitos de eventuais ameaças.

A IES visando contribuir para o sucesso da estratégia, desenvolverá as seguintes vantagens competitivas: Infra-estrutura moderna; serviços eficientes e diferenciados; rapidez e cortesia no atendimento; docentes qualificados,

(titulação/mercado); relacionamento entre os alunos e a organização; e preço baixo com qualidade.

Segundo Kotler (1994), mais frequentemente, os consumidores tendem a confiar no preço ao tomar uma decisão importante, principalmente quando lhes falta autoconfiança.

Os clientes leais são criados pela prestação de um nível de serviço que os satisfaz ou mesmo os encanta. Sua lealdade pode também ser criada e/ou aumentada pelo desenvolvimento de “relacionamentos” mais próximos, segundo Johnston e Clark (2002).

Portanto, é importante notar que há diferença entre relacionamento e lealdade, e é possível confundir os dois termos, particularmente nos serviços de alto volume entregues ao mercado consumidor de massa, conforme Johnston e Clark (2002). Para as organizações, como as IES, os clientes podem ser extremamente leais, mas não tem “relacionamento” com essas organizações.

4.2 Processos Identificados e Analisados

No contexto de que as variáveis foram definidas na análise S.W.O.T. faz-se uma aplicação com a finalidade de captar as percepções das áreas estratégica, tática e operacional de uma IES e a percepção dos alunos, ou seja, a visão interna dos componentes do processo interno e visão externa dos clientes.

A análise de processos possibilita a identificação e a eliminação de desperdícios, que são elementos incompatíveis com as tendências do mercado atual, entre as quais se destaca a redução de custos para enfrentar a crescente competitividade.

O fluxo dos processos e das atividades que os compõem, essa análise oferece a possibilidade de identificação das atividades supérfluas ou complexas, que podem ser eliminadas ou simplificadas sem prejuízo da sua finalidade.

E esta análise é interessante e deve ser constante para a sua utilidade nos níveis gerenciais, assim a qualificando como imprescindível para a percepção da eficiência na execução das atividades, ao invés de estabelecer uma análise funcional ou de unidade organizacional.

Como procedimento foi aplicado um questionário apresentando as sugestões dos pontos a serem analisados, e solicitou-se que o respondente (alunos – graduação, funcionários técnico-administrativos, professores) indicasse duas opções em cada quadrante da matriz caracterizando-se os fatores críticos de sucesso.

Para um entendimento melhor e detalhado dividiu-se o quadro da análise S.W.O.T. em dois momentos, no primeiro momento a análise dos fatores internos que são representados pelos fatores impulsores (forças) e fatores restritivos (fraquezas).

E, no momento seguinte a análise dos fatores externos que são representados pelos fatores impulsores (oportunidades) e fatores restritivos (ameaças).

Os resultados encontrados remetem a uma reflexão sobre a percepção dos envolvidos nesta análise, pois, pode-se observar no quadro 4, que há opiniões idênticas e inversas da IES em relação aos níveis da organização e também em relação à opinião dos alunos.

Quadro 4 – Análise S.W.O.T. – Fatores Internos.

FATORES INTERNOS		Nível			A	
		E	T	O		
FATORES	IMPULSORES	FORÇAS	%	%	%	%
		INVESTIMENTO EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	0%	7%	8%	14%
		QUALIDADE SUPERIOR À DOS CONCORRENTES	38%	43%	27%	19%
		PREÇOS DOS CURSOS	0%	4%	4%	9%
		VARIEDADE DE CURSOS	13%	11%	31%	30%
		RELAÇÃO FAMILIAR COM OS FUNCIONÁRIOS	38%	21%	15%	12%
		INFRA-ESTRUTURA ADEQUADA	13%	14%	15%	15%
	RESTRITIVOS	FRAQUEZAS	%	%	%	%
		AUSÊNCIA DAS DIREÇÕES ESTRATÉGICAS	0%	11%	16%	15%
		COMUNICAÇÃO DEFICIENTE E INEFICIENTE	50%	46%	40%	26%
		FRAGILIDADE NA INTEGRAÇÃO DOS CURSOS	25%	21%	4%	13%
		AUSÊNCIA DE ALTERNATIVAS DE MERCADO	13%	4%	0%	10%
		CURSOS DEFICITÁRIOS	13%	7%	4%	17%
		PROBLEMAS OPERACIONAIS INTERNOS	0%	11%	32%	18%
CADASTRO INCOMPATÍVEL	0%	0%	4%	1%		

Fonte: Levantamento de Dados na IES (2006)

Destaca-se na análise do quadro 4, a unanimidade em definir a “Qualidade Superior à dos Concorrentes” como fator impulsor (força) ou ponto forte da IES, e uma certa indefinição entre a “Variedade de Cursos” percebido pelo nível operacional e pelos alunos e a “Relação Familiar com os Funcionários”, enfatizado pelo nível estratégico e tático.

Em relação aos fatores restritivos (fraquezas) ou pontos fracos também é unânime o primeiro fator “Comunicação Deficiente e Ineficiente” e uma indefinição na percepção do nível estratégico e tático optando por “Fragilidade na Integração dos Cursos” e o nível operacional e os alunos identificando “Problemas Operacionais Internos” como fator restritivo na IES.

Ao concluir a análise S.W.O.T. como um todo, apresenta-se um quadro detalhado de alguns dos pontos identificados e qualificados nos fatores internos da IES.

Como análise complementar, observa-se no quadro 5, os fatores externos da organização, obtêm-se também unanimidades em relação às oportunidades e às ameaças relacionadas às IES.

Quadro 5 – Análise S.W.O.T. – Fatores Externos.

FATORES EXTERNOS		Nível			A	
		E	T	O		
FATORES	IMPULSORES	OPORTUNIDADES				
		%	%	%	%	
		EXPANSÃO DO MERCADO	0%	11%	27%	29%
		FRAQUEZAS IDENTIFICADAS DOS CONCORRENTES	38%	11%	8%	8%
		PARCERIAS ESTRATÉGICAS	13%	25%	12%	17%
		UTILIZAÇÃO DA CAPACIDADE OCIOSA	0%	4%	0%	5%
		BOA IMAGEM E RECONHECIDA NA REGIÃO	50%	39%	42%	30%
		FIES S/JUROS PARA LICENCIATURAS	0%	11%	12%	12%
		AMEAÇAS	%	%	%	%
		ENTRADA DE CONCORRENTES “ESTRANGEIROS”	0%	7%	0%	11%
		INTRODUÇÃO DE CURSOS SUBSTITUTOS	13%	7%	23%	14%
		ENSINO À DISTÂNCIA - EAD	38%	25%	35%	30%
		VALOR SUBFATURADO POR OUTRAS IES	13%	21%	12%	10%
		PERFIL DOS USUÁRIOS	0%	7%	4%	6%
	LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA	13%	4%	0%	6%	
	SETOR COM CONCORRÊNCIA CRESCENTE	25%	29%	27%	25%	
	RESTRITIVOS					

Fonte: Levantamento de Dados na IES (2006)

No âmbito das oportunidades, destaca-se “Boa Imagem e Reconhecida na Região” como fator impulsor ou ponto positivo, e ainda a dúvida entre outros

três quesitos, “Expansão do Mercado” ora percebido pelo nível operacional e pelos alunos, “Fraquezas Identificadas dos Concorrentes” observados pelo nível estratégico, e finalmente “Parcerias Estratégicas” destacado pelo nível tático.

Como fatores restritivos (ameaças) há certa coerência ou cumplicidade na definição das variáveis impactantes, tanto na percepção da IES quanto dos alunos, definindo “EAD” como um fator lembrado por volta de um terço dos que responderam ao questionário e “Setor com Concorrência Crescente” citado por aproximadamente 25% dos entrevistados, como as principais barreiras ou dificuldades para a evolução da organização em questão.

Com o objetivo de detalhar a análise interna, observam-se no quadro 6, aspectos relacionados aos processos internos dos principais departamentos, como por exemplo, o atendimento ao aluno uma das variáveis para análise dos processos envolvidos, correspondentes a atividades meio da IES.

Quadro 6 – Aspectos Percebidos pelos Clientes

Setor	Aspectos	NR	Ruim	Regular	Bom	Ótimo
PORTARIA	Atendimento	12%	1%	8%	52%	27%
	Informações prestadas	9%	4%	12%	53%	21%
PROTOCOLO	Atendimento	23%	5%	17%	39%	17%
	Entrega de docs em tempo hábil	8%	10%	21%	42%	19%
	Informações prestadas	9%	5%	22%	45%	19%
TESOURARIA	Atendimento.	24%	15%	23%	30%	8%
	Eficiência no atendimento	11%	21%	29%	30%	9%
BIBLIOTECA	Atendimento	27%	2%	8%	33%	30%
	Conteúdo encontrado no acervo	8%	3%	18%	44%	27%
	Esclarecimento de dúvidas	7%	4%	14%	49%	26%
	Ambiente de Estudo	10%	4%	13%	47%	26%
CANTINA	Atendimento	25%	5%	14%	38%	19%
	Limpeza das dependências	5%	2%	9%	52%	31%
	Qualidade dos produtos oferecidos	10%	2%	13%	51%	24%
CEPEX	Atendimento	38%	3%	12%	34%	13%
	Têm atendido as suas expectativas	18%	6%	20%	46%	10%
LAB. INFORMÁTICA	Recursos e qtd de equipamentos	12%	15%	24%	38%	12%
	Disponibilidade e amb. de estudo	13%	21%	20%	36%	11%
LABORATORIOS	Atendimento	44%	6%	13%	29%	8%
	Equip. e Materiais Disponíveis	26%	7%	16%	40%	11%
SERVIÇOS GERAIS	Limpeza das dependências	4%	5%	12%	48%	31%
	Manutenção das Dependências	6%	4%	16%	50%	25%
COMUNICAÇÃO	Comunicação / Informação Visual	8%	7%	20%	51%	15%

	Informação e comunicação internas	12%	8%	20%	49%	11%
JURÍDICO	Atendimento	33%	7%	16%	34%	11%
	Soluções pendências financeiras	16%	11%	23%	37%	13%
S. SOCIAL	Atendimento e prestação de serviços	27%	9%	16%	39%	9%
TELEFONIA	Atendimento	33%	4%	17%	34%	12%
	Rapidez no atendimento	15%	7%	24%	40%	14%
	Eficiência ao atendimento	17%	6%	20%	42%	16%

Fonte: Comissão Própria de Avaliação – IES (2006)

Atividades como telefonia, portaria e protocolo são setores que desenvolvem atividades estratégicas que podem auxiliar o departamento de comunicação da IES na consecução de novos alunos e na manutenção dos existentes, ficando os demais departamentos em “estado de alerta” para que os processos fluam de forma eficiente, evitando o retrabalho ou informações incorretas.

Cokins (2004) afirma que a Gestão Baseada em Atividades (ABM) operacional é aplicável a subconjuntos de organização para aprimoramento de processo ao invés de ampliação de receita e incrementos de margem de lucratividade. Os objetivos de Gestão Baseada em Atividades operacional são melhorias de processo, incrementos de produtividade e utilização de ativo.

A partir da definição de processo neste estudo, ou seja, composições de atividades que visam atender a um ou mais objetivos. Então, atividade corresponde a uma unidade lógica de trabalho executada dentro de um processo Sordi (2006). Essa atividade pode ser totalmente manual ou automatizada e utilizar recursos tecnológicos, como por meio de softwares.

Sordi (2006) afirma que a definição de limites lógicos entre atividades que compõem um processo é regido com base em diferentes fatores, como grupos executores, distanciamento de tempo, ponto de tomada de decisão, produtos gerados, entre outros.

Ao realizar a decomposição do processo, cria-se seus níveis de detalhamento. Há as atividades que compõe o último nível da decomposição, aquele em que não há mais necessidade de subdivisão e que representa a menor

unidade lógica para o entendimento do processo; todos os demais níveis são considerados processos.

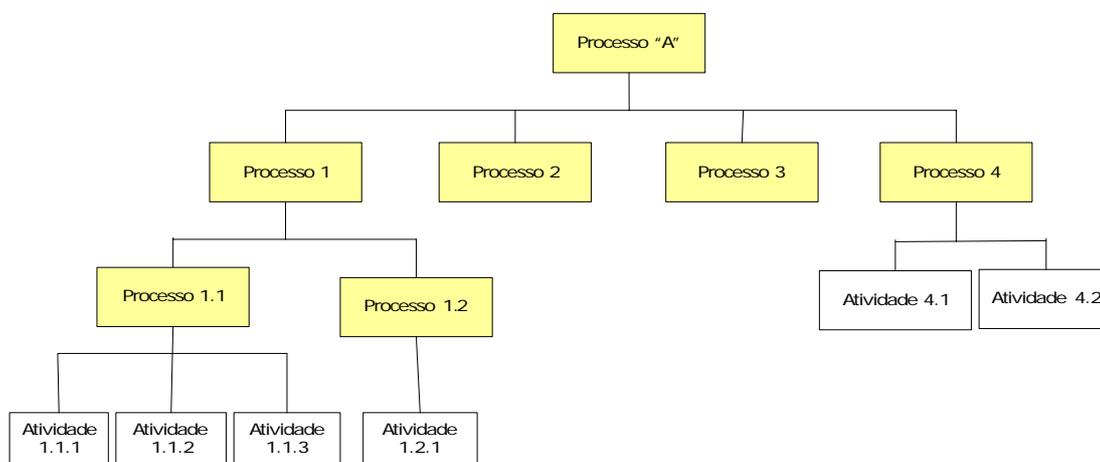
Portanto, é um desafio capturar todas as informações das etapas com os funcionários e transformá-las em um produto que possa ser visualizado. Segundo Harrington (1993) a base para analisar e melhorar o processo é a diagramação lógica, é uma ferramenta inestimável para entender o funcionamento interno e os relacionamentos entre os processos empresariais.

Segundo Kaplan e Norton (1997), são apresentadas, na perspectiva de processos internos, diferenças fundamentais entre a abordagem definida como tradicional e a abordagem do *Balanced Scorecard* para mensuração de desempenho.

Na figura 14 temos atividades apresentadas, tanto no terceiro quanto no quarto nível de decomposição. Segundo Sordi (2006) esta é a técnica do diagrama de decomposição. Alguns autores e metodologias definem nomes diferenciados conforme o nível do processo dentro da decomposição.

Para fins práticos denominam-se todos de processos, sem fazer nenhuma diferenciação. Assim, a única que temos até aqui é para atividades, que não são decompostas e representam o menor nível de decomposição do processo.

Figura 14 – Diagrama de Decomposição de Processos



Fonte: Adaptado pelo autor, Sordi (2006)

Na abordagem tradicional tenta-se monitorar e melhorar os processos de negócio já existentes. Na abordagem do BSC, todavia, os executivos definem uma cadeia completa dos processos internos a qual tenha início com o processo de inovação, prossiga com o processo de operações e termine com o serviço pós-venda.

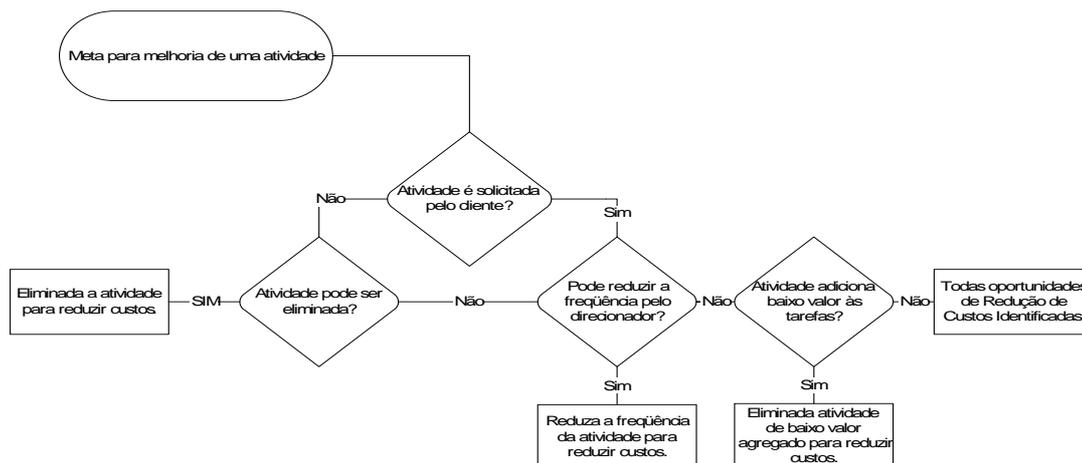
No processo de inovação, a unidade de negócios pesquisa as necessidades emergentes dos clientes e a instituição tenta desenvolver os produtos ou serviços que atenderão a essas necessidades. O processo de operação é o segundo estágio da cadeia interna de valor. Aqui os produtos e serviços são criados e oferecidos aos clientes. Esse processo enfatiza a entrega eficiente, regular dos produtos existentes aos clientes atuais.

O terceiro estágio da cadeia de valor é o serviço ao cliente após a venda, ou seja, a entrega de um produto ou serviço. As organizações educacionais devem dispensar uma atenção especial, estabelecendo algumas estratégias voltadas aos clientes. A busca da excelência, não termina na entrega do produto ou serviço ao cliente. No caso de uma instituição de ensino, é preciso, oferecer algo mais, após o aluno concluir seu curso.

Os procedimentos ou atividades compõem os processos empresariais. Cokins (2004) diz que o objetivo de modelos locais de ABM não é calcular as margens de lucratividade de produtos, linhas de serviços e clientes. É computar os diversos custos de produtos para melhor compreender como eles geram a estrutura de custo da organização.

Portanto, na figura 15 Cokins (2004) apresenta o fluxograma para análise das atividades, baseado na necessidade, eficiência e valor.

Figura 15 – Análise das Atividades



Fonte: Adaptado pelo autor (Cokins, 2004).

“Um fluxograma vale mais do que mil procedimentos”, afirma Harrington (1993), ao definir que os fluxogramas representam graficamente as atividades que constituem um processo, do mesmo modo que um mapa representa uma determinada área. O fluxograma mostra como os diversos elementos se relacionam.

Segundo Sordi (2006) na organização estruturada a partir de processos, funcionários e demais colaboradores do processo participam de diversas atividades ao longo de sua execução e gerenciamento. Assim, as atividades, que não colaboram efetivamente para a agregação de valor ao produto ou serviços, devem ser reduzidas sistemática e continuamente, da mesma maneira que não se pode tolerar qualquer tipo de desperdício no processo produtivo (BORNIA, 2002).

Na organização de uma IES, os cursos superiores, são os processos de maior impacto em relação às receitas x despesas, uma vez que para a prestação de serviços, necessitam de mão-de-obra qualificada (professores) e automaticamente as receitas auferidas dos cursos ministrados.

A receita é apurada por curso mediante a multiplicação do número de alunos matriculados por curso, por não haver diferença de mensalidades em relação ao período/séries cursados deduzidos os descontos e bolsas concedidas no período deste estudo.

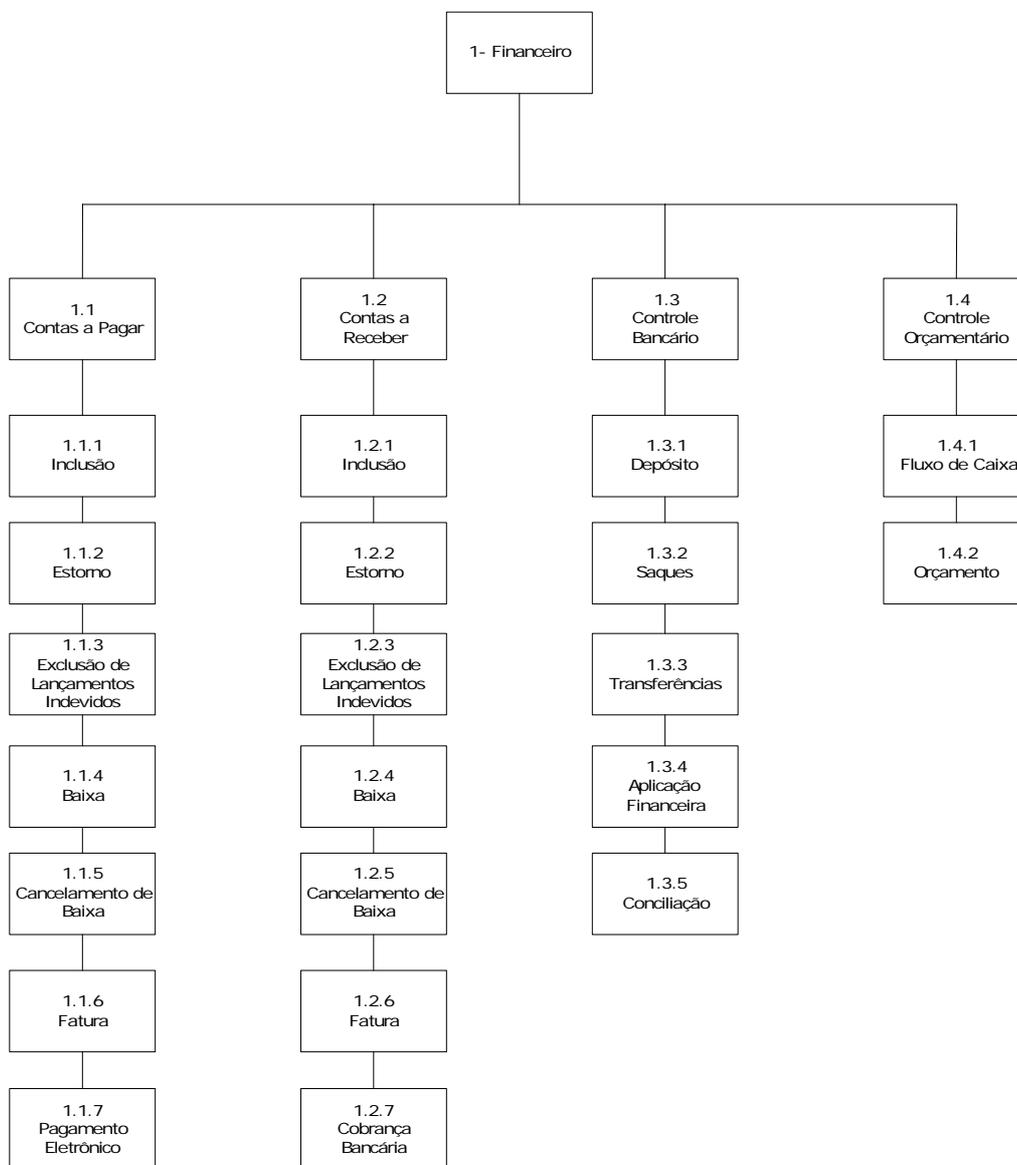
Como incentivo à mantenedora, adotou a prática de conceder descontos de 8% para pagamentos até o dia 2 de cada mês, e ainda, convênios com organizações para fins de manutenção do pagamento em dia das mensalidades dos alunos ligados às organizações conveniadas, com o desconto de 10%.

Como mencionado anteriormente, o que se produz como assistência social a legislação atual não permite a utilização desse mecanismo para a composição do índice considerado adequado para a manutenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, no entanto, este mecanismo é uma tentativa perante o alunado que se mantenha os pagamentos de mensalidades em dia, mantendo a adimplência e a manutenção de caixa.

Portanto, a geração permanente de *superavits* e caixa contribuem para que uma organização cumpra suas funções sociais, por meio de geração de impostos, remuneração adequada dos empregados, investimentos (HOJI, 2006), este processo está demonstrado na Figura 16.

Figura 16 – Diagrama de Processos – 01 Financeiro

DIAGRAMA DE PROCESSOS
Gestão Administrativa: 01 - Financeiro



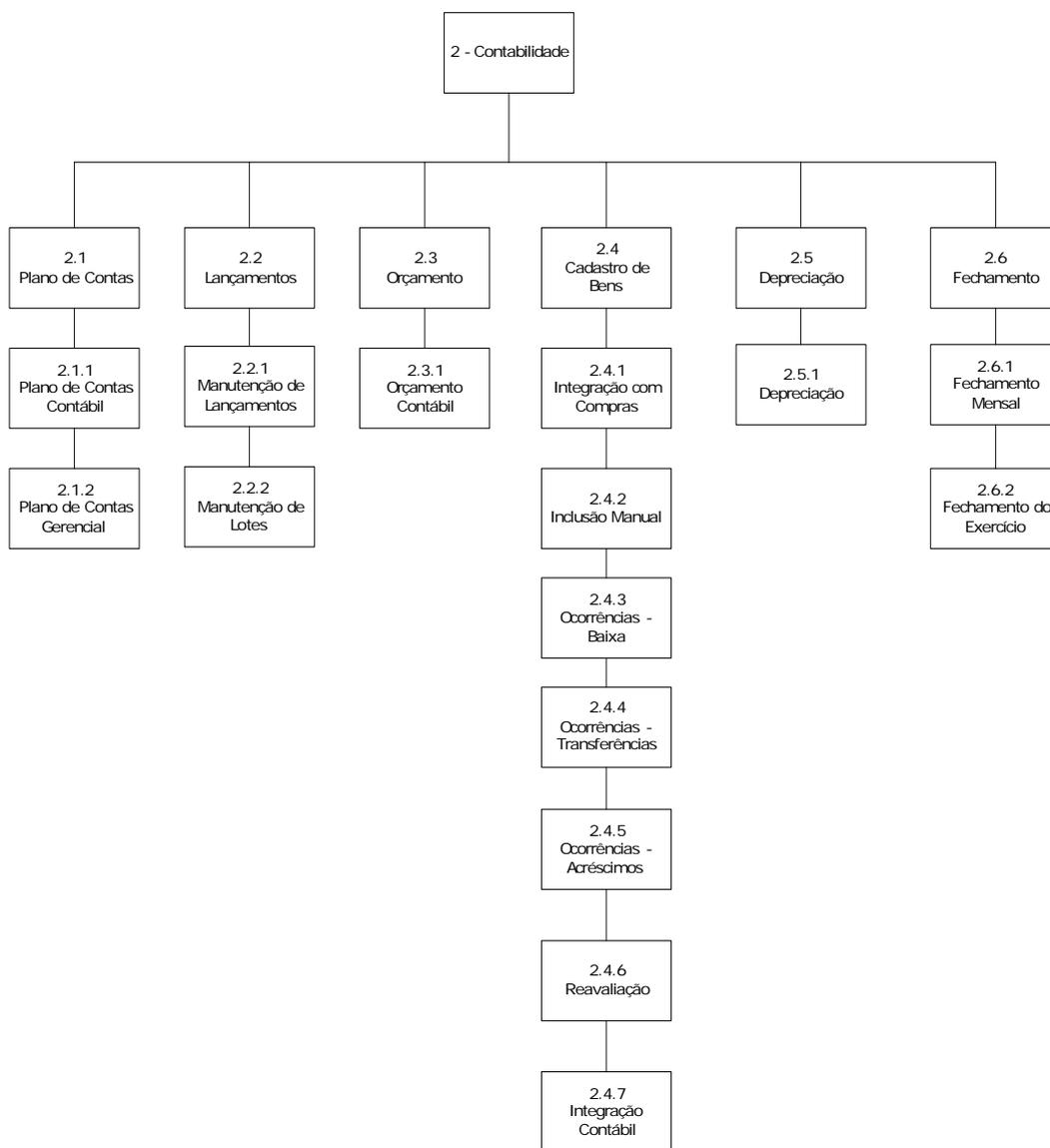
Fonte: Adaptado pelo autor

As atividades financeiras são executadas com a finalidade de proporcionar um retorno adequado para os investimentos realizados pela organização.

Na figura 17, a contabilidade, área identificada como o segundo grande processo, que tem a finalidade registrar os fatos e atos ocorridos no exercício para na seqüência apresentar os *superavits* ou *deficit* do período.

Figura 17 – Diagrama de Processos – 02 Contabilidade

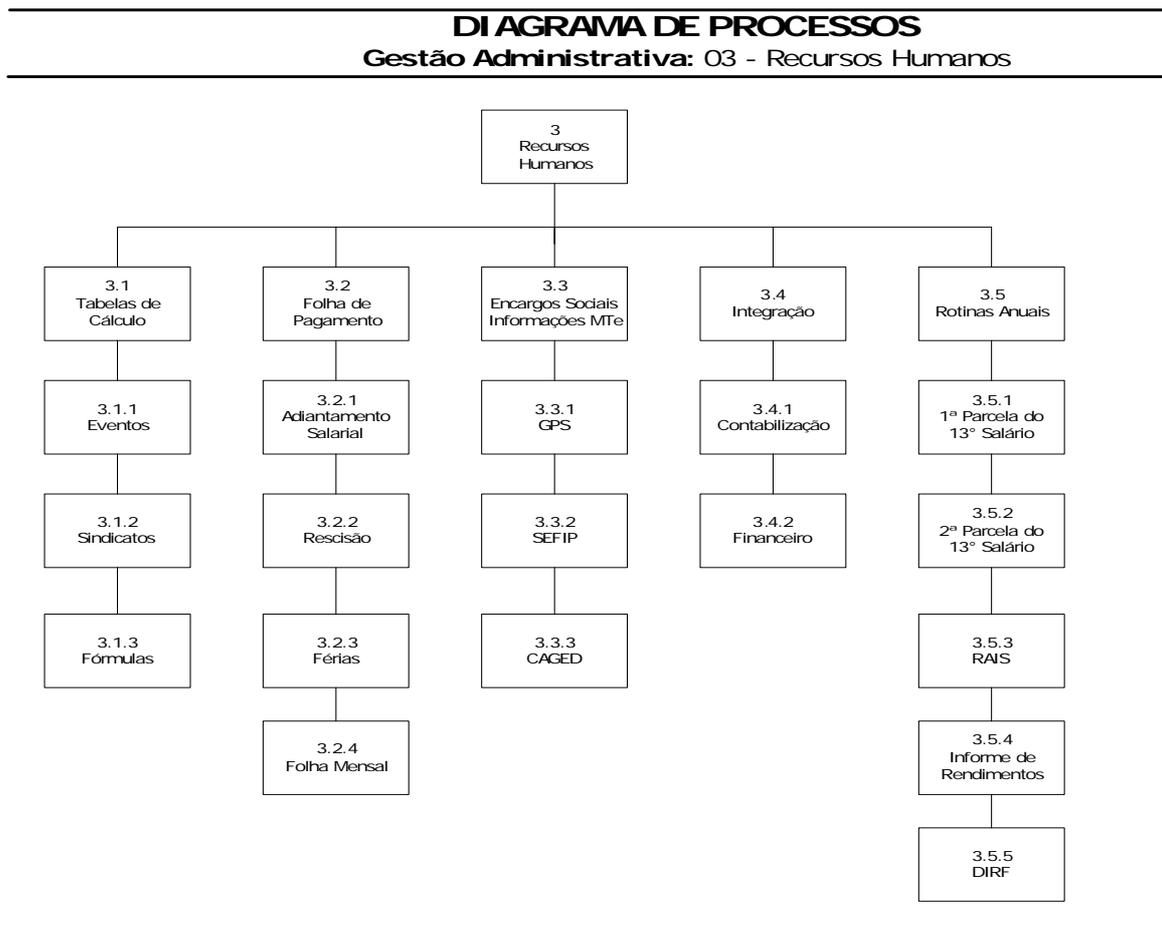
DI AGRAMA DE PROCESSOS
Gestão Administrativa: 02 - Contabilidade



Fonte: Adaptado pelo autor

A Instituição de Ensino Superior, organização baseada em mão-de-obra especializada e características específicas de legislação trabalhista necessitam de um departamento de Recursos Humanos capaz de gerar informações precisas aos seus usuários internos, tais como funcionários, professores, contabilidade, financeiro, diretoria e também usuários externos, como governo, fornecedores, instituições financeiras, este processo encontra-se detalhado na Figura 18.

Figura 18 – Diagrama de Processos – 03 Recursos Humanos



Fonte: Adaptado pelo autor

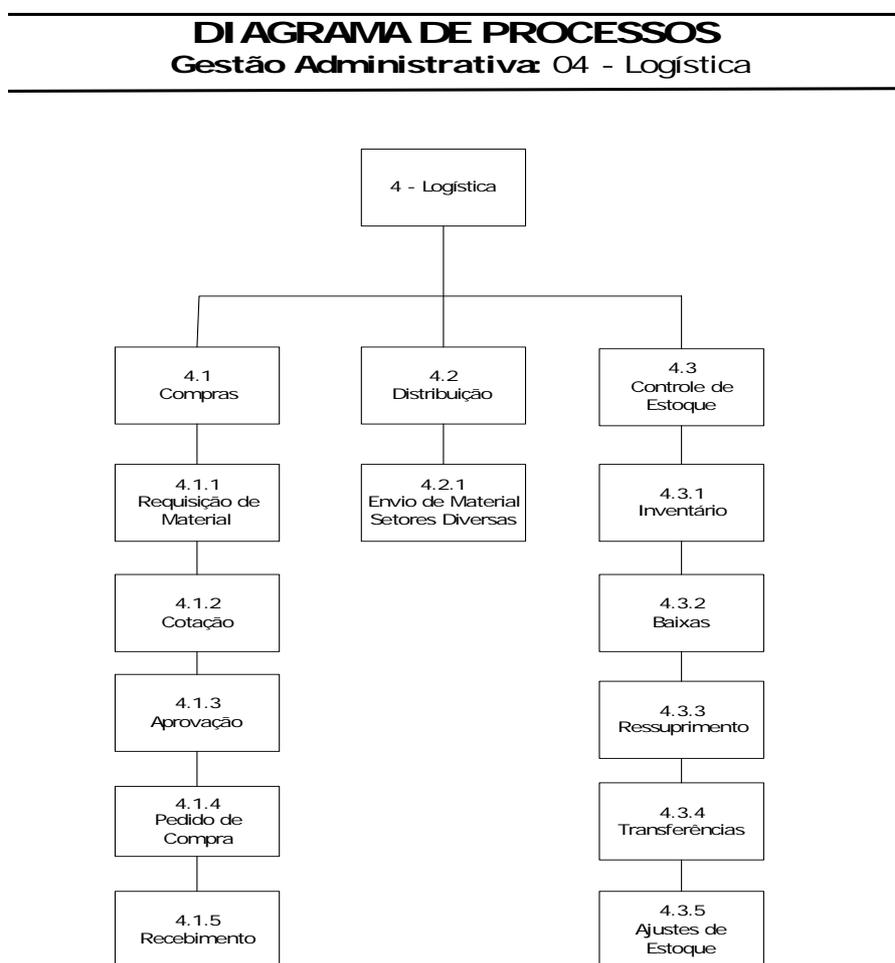
Faz-se necessário o acompanhamento do número de professores no que se refere à titulação para a manutenção de indicadores de desempenho em âmbito geral da Instituição de Ensino Superior. Ao considerar a mão-de-obra docente como “insumo essencial” ou fator de crítico sucesso da instituição de ensino superior, pode-se dizer da necessidade do envolvimento do quarto processo, ou seja, a Logística.

Martins e Alt (2006) afirmam que a logística tem três dimensões principais: uma dimensão de fluxo (suprimentos, transformação, distribuição e serviço ao cliente), uma dimensão de atividades (processo operacional, administrativo, de gerenciamento e de engenharia) e uma dimensão de domínios (gestão de fluxos, tomada de decisão, gestão de recursos, modelo organizacional).

Os processos logísticos, os que envolvem o movimento de mercadorias dentro da organização, são extremamente importantes para o sucesso da entrega do produto ou serviço.

Davenport (1994) afirma que o sucesso nessa área, de acordo com uma visão geral das atividades logísticas, depende em grande parte da aplicação de uma perspectiva de processo. Na IES é uma área estratégica para controle e possível eliminação de desperdícios, demonstrado pela figura 19.

Figura 19– Diagrama de Processos – 04 Logística



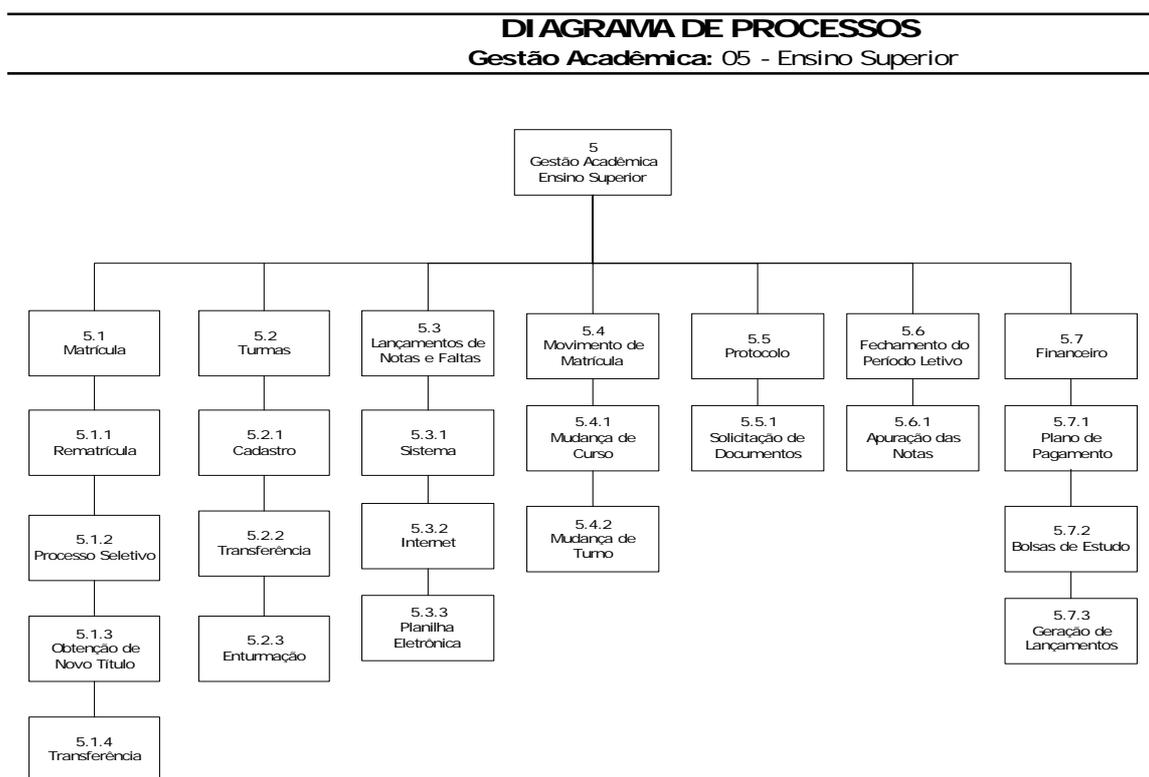
Fonte: Adaptado pelo autor

A área de Logística agrega-se ao Setor Financeiro, Contabilidade, Recursos Humanos, para equalizar e manter a atividade fim da IES, ou seja, a educação superior, porém, as demais áreas, e/ou processos administrativos

precisam ser acompanhados in loco para que a prestação de serviços seja precisa e de qualidade.

Na figura 20, pode-se observar algumas das atividades e processos desenvolvidos na instituição de ensino superior, no que se refere à Gestão Acadêmica.

Figura 20 – Diagrama de Processos – 05 Ensino Superior



Fonte: Adaptado pelo autor

No quadro 7 apresentam-se as informações sobre o perfil dos cursos correspondentes de uma IES, identificados como o número de alunos, valor das mensalidades, receita anual, vagas disponíveis e a representatividade de cada curso em relação ao total geral.

Apresenta uma taxa média de ociosidade de 28,40% das 4.260 vagas oferecidas conforme o apresentado no Quadro 7.

Quadro 7 – Perfil dos Cursos de Graduação

Nº.	CURSOS	ALUNOS	%	2005	RECEITA	%	VAGAS	%
01	Administração	193	6,33%	460,00	1.065.360,00	4,62%	240	19,58%
02	C. Biológicas	204	6,69%	500,00	1.224.000,00	5,31%	240	15,00%
03	Computação	70	2,30%	375,00	315.000,00	1,37%	100	30,00%
04	Economia	32	1,05%	445,00	170.880,00	0,74%	100	68,00%
05	Ed. Física	199	6,52%	520,00	1.241.760,00	5,39%	240	17,08%
06	Enfermagem	277	9,08%	740,00	2.459.760,00	10,67%	280	1,07%
07	Farmácia	148	4,85%	860,00	1.527.360,00	6,63%	150	1,33%
08	Física	124	4,07%	350,00	520.800,00	2,26%	200	38,00%
09	Fisioterapia	99	3,25%	860,00	1.021.680,00	4,43%	450	78,00%
10	Fonoaudiologia	25	0,82%	610,00	183.000,00	0,79%	100	75,00%
11	Geografia	193	6,33%	350,00	810.600,00	3,52%	240	19,58%
12	História	195	6,39%	350,00	819.000,00	3,55%	240	18,75%
13	Letras	238	7,80%	350,00	999.600,00	4,34%	240	0,83%
14	Matemática	190	6,23%	350,00	798.000,00	3,46%	240	20,83%
15	Medicina	235	7,70%	2.340,00	6.598.800,00	28,63%	240	2,08%
16	Normal Superior	97	3,18%	350,00	407.400,00	1,77%	200	51,50%
17	Nutrição	74	2,43%	600,00	532.800,00	2,31%	100	26,00%
18	Pedagogia	181	5,93%	350,00	760.200,00	3,30%	320	43,44%
19	Psicologia	89	2,92%	610,00	651.480,00	2,83%	100	11,00%
20	Química	187	6,13%	420,00	942.480,00	4,09%	240	22,08%

VALOR TOTAL	3.050	100,00%	589,50	23.049.960,00	100,00%	4.260	28,40 %
--------------------	--------------	----------------	---------------	----------------------	----------------	--------------	----------------

A partir das receitas individualizadas por curso apresentada no Quadro 7, utiliza-se o curso 1 como exemplo para confrontar com os custos de atividade docente relacionados ao mesmo, indicados no Quadro 8, e ainda, evidenciando a margem de contribuição de cada curso.

Quadro 8. Aplicação do conceito de custo por contribuição.

N°	CURSOS	RECEITA TOTAL	CUSTO DOCENTE	ALUNOS			MARGEM DE CONTRIB.	%
				Mínimo	Atual	%		
01	Administração	1.065.360,00	705.212,48	128	193	33,81%	360.147,52	66,19%
02	C. Biológicas	1.224.000,00	573.024,35	96	204	53,18%	650.975,65	46,82%
03	Computação	315.000,00	235.432,80	52	70	25,26%	79.567,20	74,74%
04	Economia	170.880,00	145.045,20	27	32	15,12%	25.834,80	84,88%
05	Ed. Física	1.241.760,00	641.080,68	103	199	48,37%	600.679,32	51,63%
06	Enfermagem	2.459.760,00	899.531,77	101	277	63,43%	1.560.228,23	36,57%
07	Farmácia	1.527.360,00	657.531,77	64	148	56,95%	869.828,23	43,05%
08	Física	520.800,00	560.556,18	133	124	(7,63%)	(39.756,18)	107,63%
09	Fisioterapia	1.021.680,00	2.876.592,53	279	99	(181,56%)	(1.854.912,53)	281,56%
10	Fonoaudiologia	183.000,00	175.079,38	24	25	4,33%	7.920,62	95,67%
11	Geografia	810.600,00	995.206,03	237	193	(22,77%)	(184.606,03)	122,77%
12	História	819.000,00	870.682,05	207	195	(6,31%)	(51.682,05)	106,31%
13	Letras	999.600,00	850.771,58	203	238	14,89%	148.828,42	85,11%
14	Matemática	798.000,00	533.529,14	127	190	33,14%	264.470,86	66,86%
15	Medicina	6.598.800,00	1.747.315,54	62	235	73,52%	4.851.484,46	26,48%
16	N. Superior	407.400,00	557.130,31	133	97	(36,75%)	(149.730,31)	136,75%

17	Nutrição	532.800,00	325.079,38	45	74	38,99%	207.720,62	61,01%
18	Pedagogia	760.200,00	581.121,50	138	181	23,56%	179.078,50	76,44%
19	Psicologia	651.480,00	342.079,68	47	89	47,49%	309.400,32	52,51%
20	Química	942.480,00	452.079,47	90	187	52,03%	490.400,53	47,97%
TOTAL		23.049.960,00	14.724.081,80	2.295	3.050		8.325.878,20	63,88%

Evidenciado o custo docente no Quadro 8, faz-se uma análise do impacto da titulação de docentes no custo total docente apurado no curso 1, apresentado no Quadro 9. O curso tem entrada anual, porém organizado em períodos semestrais, como forma de inibir a incidência de inadimplência. A concentração de docentes com a titulação de Mestre, corresponde a 71,94% do custo docente total, e nos períodos finais estão a maior concentração de mão-de-obra com titulação maior.

Quadro 9 – Custo Docente/Curso – Titulação – Curso 1

SÉRIE	H.A. Esp	H.A. MSc	H.A. DR	H.A. Total	% Turma
1º Período	38.816,96	132.340,19	0,00	171.157,15	24,27%
3º Período	77.633,91	58.817,86	15.879,88	152.331,66	21,60%
5º Período	25.877,97	161.749,12	0,00	187.627,09	26,61%
7º Período	0,00	154.396,89	39.699,70	194.096,59	27,52%
TOTAL	142.328,84	507.304,06	55.579,58	705.212,48	100,00%
% H. Aula	20,18%	71,94%	7,88%	100,00%	

Legenda: H.A. Esp = Hora Aula Especialista; H.A. MSc = Hora Aula Mestre; e, H.A. DR = Hora Aula Doutor.

Outro parâmetro que pode ser observado é a evolução das vagas disponíveis com as efetivamente ocupadas, via matrículas, pois, uma das alternativas verificadas foi a utilização do número total de vagas no curso e não um período específico, como apresenta-se no quadro 10.

Quadro 10 – Evolução de Vagas/Ociosidade – Curso 6

Curso 6								
1° Período	40	40	40	40	40	40	27	48
2° Período	-	40	39	40	41	42	42	27
3° Período	-	-	39	38	37	38	40	40
4° Período	-	-	-	42	38	34	36	40
5° Período	-	-	-	-	44	40	32	35
6° Período	-	-	-	-	-	46	39	33
7° Período	-	-	-	-	-	-	45	41
8° Período	-	-	-	-	-	-	-	40
Total	40	80	118	160	200	240	261	304
Vagas	40	80	120	160	200	240	280	320
% Ociosa	0,0%	0,0%	-1,7%	0,0%	0,0%	0,0%	-7,3%	-5,3%

Pode-se, contrapor a quantidade de horas-aula pela titulação docente como fator de verificação da concentração de titulação máxima nos períodos iniciais ou se a IES busca o equilíbrio durante todo o curso, em termos de titulação e em quantidade de horas-aula, como demonstrado no quadro 11.

Quadro 11 – Quantidade Hora Aula x Titulação – Curso 6

Enfermagem	H.A. Esp	H.A. MSc	H.A. DSc	TOTAL	%
1° Período	100	160	180	440	10,81%
2° Período	300	200	-	500	12,29%
3° Período	120	220	120	460	11,30%
4° Período	220	300	-	520	12,78%
5° Período	360	100	40	500	12,29%
6° Período	320	200	-	520	12,78%
7° Período	260	260	20	540	13,27%
8° Período	370	220	-	590	14,50%
Total	2.050	1.660	360	4.070	100,00%
% Titulação	50,37%	40,79%	8,85%	100,00%	

No quadro pode-se observar percentualmente o impacto da titulação dos docentes na composição das horas-aula nos períodos indicados do curso 6.

Quadro 12 – Titulação x Período Letivo – Curso 6

Enfermagem	H.A. Esp	H.A. MSc	H.A. DSc	TOTAL
1° Período	22,73%	36,36%	40,91%	100,00%
2° Período	60,00%	40,00%	0,00%	100,00%
3° Período	26,09%	47,83%	26,09%	100,00%
4° Período	42,31%	57,69%	0,00%	100,00%
5° Período	72,00%	20,00%	8,00%	100,00%
6° Período	61,54%	38,46%	0,00%	100,00%
7° Período	48,15%	48,15%	3,70%	100,00%
8° Período	62,71%	37,29%	0,00%	100,00%
Total	50,37%	40,79%	8,85%	100,00%

A Demonstração de Resultado de Exercício – DRE da IES pode-se observar no quadro 13, que representa o raio x da organização, ou seja, apresenta o resultado apurado entre a receita deduzindo as despesas, consequentemente o *superavit* ou *deficit*.

Quadro 13 – Demonstração de Resultado do Exercício – DRE

	<u>2005</u>		<u>2004</u>	
RECEITAS	33.868.593	100,00%	24.753.824	100,00%
Receitas da Atividade Escolar	20.028.190	59,13%	17.270.693	69,77%
Receitas Financeiras	264.153	0,78%	6.673	0,03%
Bolsas, Atendimentos à Saúde e Outros	7.133.727	21,06%	3.957.775	15,99%
Isonções Usufruídas INSS, COFINS e CSSL	6.410.057	18,93%	2.747.445	11,10%
Outras Receitas	32.466	0,10%	771.239	3,12%
DESPESAS	33.725.209	100,00%	24.630.079	100,00%
Pessoal	13.414.244	39,78%	12.252.542	49,75%
Administrativas e Gerais	4.417.897	13,10%	2.473.952	10,04%
Tributos e Encargos Sociais	1.540.051	4,57%	1.562.692	6,34%
Contribuições INSS, COFINS e CSSL	7.133.727	21,15%	2.747.445	11,15%
Gratuidades Concedidas (Nota 4)	6.410.057	19,01%	3.957.775	16,07%
Serviços de Terceiros	303.049	0,90%	547.918	2,22%
Financeiras	67.558	0,20%	264.327	1,07%
Depreciações	405.637	1,20%	756.718	3,07%
Outras Despesas	32.990	0,10%	66.710	0,27%
SUPERAVIT DO EXERCÍCIO	143.384		123.745	

Através da DRE efetuam-se também o cálculo dos índices tradicionais de desempenho financeiro, como também a análise vertical e análise horizontal desta demonstração financeira, que juntamente com outras demonstrações são obrigadas a serem publicadas com o efeito da Lei 6.404/76.

4.3 Indicadores de Desempenho Físicos e Monetários

Tenciona-se nesta parte do trabalho apresentar alguns indicadores de desempenho físicos e monetários, que poderão ser aplicados na IES como simulação e até mesmo para comparar com outras IES para efetiva mensuração do desempenho.

E a partir da apresentação desses indicadores pretende-se associá-los a um objetivo específico.

1. Relação Docente (RDO) x Disciplinas Ministradas (DIM): apresenta-se a relação entre a quantidade de disciplinas ministradas em determinado curso com a quantidade de professores direcionados para a mesmo, tendência uma aproximação de 1, para que haja vários professores e com isso maior experiência a ser transmitida aos alunos.

1. Relação Docente (RDO) x Disciplinas Ministradas (DIM):	
Apresenta a relação entre número máximo de docentes por disciplinas (< ou = 1)	
Obtido por:	$\frac{\text{Total_de_Disciplinas_Curso}}{\text{Total_Docentes_Curso}}$

2. Custo Total Docente (CTD) x Número de Alunos Matriculados (NAM): apresenta-se a relação entre o custo total docente com a quantidade de alunos matriculados nas disciplinas ministradas em determinado curso, para identificar se o custo é suportável na estrutura que se propõe.

2. Custo Total Docente x Alunos Matriculados	
Custo Docente por aluno	
Obtido por:	$\frac{\text{Custo_Total_Docentes}}{\text{No._Alunos_Matriculados}}$

3. Número de Docentes (NDO) x Número de Alunos Matriculados (NAM): apresenta-se a relação entre a quantidade total de docentes com a quantidade de alunos matriculados nas disciplinas ministradas em determinado curso, para identificar se a relação per capita de alunos por docentes.

3. Número de Docentes (NDO) x Número de Alunos Matriculados (NAM):	
Produtividade Docente <i>per capita</i>	
Obtido por:	$\frac{Qtde_Docentes}{No._Alunos_Matriculados}$

4. Número de Docentes (NDO) x Faturamento (FAT): apresenta-se a relação entre a quantidade total de docentes com o valor total faturado em determinado curso, para identificar se a relação de docentes/curso por faturamento.

4. Número de Docentes (NDO) x Faturamento (FAT):	
Produtividade Docente Monetária	
Obtido por:	$\frac{Faturamento}{No._Docentes}$

5. Número de Alunos Matriculados (NAM) x N° de Disciplinas (NDI): apresenta-se a relação entre a quantidade total de alunos matriculados com o número total de disciplinas em determinado curso, para identificar se a relação de alunos x disciplina por faturamento.

5. Número de Alunos Matriculados (NAM) x N° de Disciplinas (NDI):	
Enturmação	
Obtido por:	$\frac{No._Alunos_Matriculados}{No._Disciplinas}$

6. Inadimplência I (IND I): apresenta-se o grau de inadimplência apresentado em um determinado período, como caracterização da eficiência das cobranças enviadas aos alunos, medida em valor monetário.

6. Inadimplência I	
Grau de inadimplência (faturamento)	
Obtido por:	$\frac{Vlr._Recebido}{Vlr._a._Receber}$

7. Inadimplência II (IND II): apresenta-se o grau de inadimplência apresentado em um determinado período, como caracterização da eficiência das cobranças enviadas aos alunos, medida em valor físico.

7. Inadimplência II	
Grau de inadimplência (alunos)	
Obtido por:	$\frac{\text{No_Alunos_com_pagamentos_em_atraso}}{\text{No_Alunos_com_pagamentos_em_dia}}$

8. Evasão (EVA): apresenta-se o grau de evasão apresentado em um determinado período, como caracterização da movimentação de alunos, por desistência nos cursos matriculados.

8. Evasão (EVA):	
Grau de evasão	
Obtido por:	$\frac{\text{No_Alunos_formandos}}{\text{No_Alunos_iniciantes}}$

9. Produtividade Administrativa (PAD): apresenta-se o grau de produtividade, através do valor faturado pela quantidade de funcionários.

9. Produtividade Administrativa (PAD):	
Grau de receita por funcionário	
Obtido por:	$\frac{\text{Faturamento}}{\text{No_Funcionários}}$

10. Ociosidade de Vagas (OCV): apresenta-se o grau de ociosidade de vagas ocorridas em determinado período.

10. Ociosidade de Vagas	
Grau de ociosidade de vagas disponíveis e/ou não utilizadas	
Obtido por:	$\frac{\text{Alunos_Matriculados}}{\text{Vagas_Disponíveis}}$

11. Reinvestimento (REI): apresenta-se o grau de reinvestimento na estrutura da IES.

11. Reinvestimento (REI):	
Grau de Reinvestimento na IES	
Obtido por:	$\frac{\text{Superávits_Período}}{\text{Ativo_Total}}$

12. Responsabilidade Social (RES): apresenta-se o grau de investimento da IES em atividades de responsabilidade social baseado no faturamento.

12. Responsabilidade Social (RES):	
Grau de Investimentos em Responsabilidade Social (mínimo de 20% da R.T.)	
Obtido por:	$\frac{\textit{Gratuitdades_Período}}{\textit{Receitas_Total}}$

13. Renovação Discente (RD): apresenta-se o grau de renovação de discentes, no que se refere aos entrantes (calouros) e os veteranos (formandos).

13. Renovação Discente (RD):	
Grau de renovação de discentes	
Obtido por:	$\frac{\textit{Concluintes}}{\textit{Ingressantes}}$

4.4 Proposta de Aplicação de Indicadores de Desempenho em IES.

Para se aplicar um conjunto de indicadores de desempenho, objeto deste estudo é primordial que se defina como princípio básico que haja interesse da alta administração para que se possa estrutura os indicadores de desempenho.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que o primeiro passo para a construção de um *Balanced Scorecard* bem-sucedido é obter o consenso e o apoio entre a alta administração com relação aos motivos para o desenvolvimento do *scorecard*.

No entanto, quando foi apresentada a proposta de aplicação dos indicadores de desempenho a idéia foi aceita e apoiada pela diretoria fazendo com o estudo tivesse o êxito proposto.

Segundo Kaplan e Norton (1997), as organizações têm por hábito, de acordo com seu porte ou complexidade, desenvolvem planos estratégicos para facilitar a sua gestão. Portanto, a simples determinação dos objetivos e até algumas medidas vinculadas a esses objetivos, todavia, não garantem o atingimento da visão institucional definida, com salienta FAHL (2006).

4.5 Avaliação Institucional como Mecanismo de Mensuração

Cada IES é criada com propósitos próprios e diversos, e se organiza conforme os dispositivos estatuto e regimentos, vinculados à esfera federal, estadual. A implementação e o controle da oferta das atividades educacionais a que se propõe exigem planejamento criterioso e intencional voltado para o cumprimento de sua função social (INEP, 2006).

O processo de avaliação externa de IES compreende a avaliação *in loco*, realizada por comissão externa de avaliação designada pelo INEP ou CEE/MG, momento em que serão verificadas as reais condições de funcionamento da instituição.

E o processo de avaliação interna é realizado por um grupo de professores da instituição definida como CPA – Comissão Própria de Avaliação, onde busca levantar dados sobre vários aspectos que influenciam no desenvolvimento da IES e problemas que podem ser previamente resolvidos antes de uma visita de comissão externa de verificação *in loco*.

Avaliação institucional necessita ser mais objetiva do que subjetiva, no entanto, alguns indicadores neste trabalho apresentados podem amparar ou ampliar itens que são verificados nestas comissões que podem ser mais bem tratados ao apresentar uma melhor descrição dos processos envolvidos na IES analisada.

No entanto, há alguns itens dos relatórios de verificações *in loco* que precisam ser revistos para que haja possibilidade de otimizar a sua interpretação e tornando os indicadores propostos nestes relatórios mais imparciais, mais em específico os relatórios do Conselho Estadual de Educação de Minas Gerais.

5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo fornecer uma base conceitual para observação e tratamento dos processos que afetam o desempenho de uma IES.

Trata-se de um estudo de caso, associado a uma pesquisa bibliográfica e a uma proposta de um conjunto conceitual e instrumental que poderá ser de interesse de gestores deste tipo de organização, sem a pretensão de se tornar um manual a ser implantado, devendo ser observadas as considerações específicas de cada organização.

Conclui-se que a cultura organizacional, pluralista, porém paternalista, anseia por um modelo de aplicação prática sem conotações de grandeza em complexidade, mas que atenda a determinado momento (cenário) da organização. As decisões se permeiam em função das projeções ou estimativas, porém, com a grande dissipação de demanda, o risco em não observar os indicadores, poderia contribuir para o fracasso da organização.

A expectativa deste trabalho é contribuir para a formação ou inclusão de uma base conceitual, capaz de apresentar de forma prática a aplicação da visão contábil nas IES, portanto, efetivar o desenvolvimento de habilidades baseadas na interpretação de indicadores que retratem o objetivo destas organizações e ainda, possibilitar a análise de processos como ferramenta de redução de custos.

Contudo, este estudo de caso teve um caráter exploratório, e, possibilitou atender os objetivos propostos. Poderá ser observado em futuras pesquisas, com base no conteúdo teórico existente devendo ser acoplado a partir deste trabalho:

- O grau de impacto da cultura organizacional das IES nos resultados projetados e/ou esperados.
- Os sistemas de informações gerenciais, que poderão contribuir com a mensuração de desempenho de processos.
- Os métodos de custeio que poderão contribuir no aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, A. A. KAPLAN, R. S. YOUNG, S. M. **Management Accounting**. 4. ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2004.

BENEDICTO, G. C. **Contribuição ao Estudo de um Sistema de Contabilidade Gerencial para uma Gestão eficaz das Instituições de Ensino**. 1997. 220 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

BERLINER, C., BRINSON, J. A. T.A. **Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas: Base Conceitual CAM-I**. Queiroz:Fundação Salim Farah Maluf, 1992. 256 p.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Brasília, 1996. 28 p.

BRASIL. **Decreto n. 3.860, de 09 de julho de 2001**. Dispõe sobre a organização do ensino superior, a avaliação de cursos e instituições, e dá outras providências. Brasília, 2001. 11 p.

BRASIL. **Decreto n. 5.773, de 09 de maio de 2006**. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e seqüenciais no sistema federal de ensino. Brasília, 2006. 23 p.

BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.

BRASIL, H. G. **Avaliação Moderna de Investimentos**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

BRASIL, H. V.; BRASIL, H. G. **Gestão Financeira das Empresas: Um Modelo Dinâmico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

BRIGHAM, E. F.; GAPENSKI, L. C.; EHRHARDT, M. C. **Administração Financeira: Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por Atividades: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços: com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002.

CALDAS, M. P.; WOOD JR, T. **Transformação e Realidade Organizacional: Uma Perspectiva Brasileira**. São Paulo: Atlas, 1999.

CASTELLS, M. **A Sociedade em Rede**. 3. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

CASTRO, M. H. G. **Educação para o Século XXI: Desafio da Qualidade e da Eqüidade**. Brasília: INEP, 1999. Disponível em:

http://www.inep.gov.br/download/cibec/1999/titulosavulsos/mioloSeculo_XXI.pdf

Acesso em 15 Nov. 2003.

CHING, H. I. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades: Activity Based Management**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERTO S. C., PETER. J. P. **Administração Estratégica: Planejamento e Implantação da Estratégia**. 2 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

COGAN, S. **Activity-Based Costing (ABC): A Poderosa Estratégia Empresarial**. São Paulo: Pioneira, 2000.

COGAN, S. **Modelos de ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

COGAN, S. **Um Modelo de Reconciliação de Dados para o Custeio Baseado em Atividades (ABC)**. ERA – FGV, São Paulo, v. 39, n. 2, abr./jun. 1999.

COKINS, G. **Performance Management: Finding the Missing Pieces (to close the intellingence gap)**. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2004.

CONSELHO ESTADUAL DE EDUCAÇÃO DE MINAS GERAIS. Resolução n°. 450, de 26 de março de 2003. Dispõe sobre alteração e consolidação de normas relativas à Educação Superior do Sistema Estadual de Educação de Minas Gerais e dá outras providências. *Diário Oficial de Minas Gerais*, n. 17.403, Belo Horizonte, 26 mar. 2003. 14 p.

CRUZ, T. **Sistemas, Organização & Métodos: Estudo Integrado das Novas Tecnologias da Informação e Introdução à Gerência do Conteúdo e do Conhecimento**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CUNHA, F. R. **A Aplicabilidade do Sistema de Informações de Custos ao Setor Agropecuário: Estudo de Casos**. 2001. 110 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2001.

DAVENPORT, T. H. **Reengenharia de Processos: Como Inovar na Empresa Através da Tecnologia da Informação**. Rio de Janeiro: Campus, 1994, 391 p.

DRUCKER, P. **Administração de Organizações sem Fins Lucrativos: Princípios e Práticas**. São Paulo: Pioneira, 1995.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FAHL, A. C. **Balanced Scorecard: Uma Proposta para Aplicação em Instituição de Ensino Superior**. 2006. 158f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

FAYOL, H. **Administração Industrial e Geral**. 10 ed. Atlas: São Paulo, 1994

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, M. J. **Administração de Serviços: Operações, Estratégias e Tecnologia de Informação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.

FNQ – Fundação Nacional da Qualidade. **Conceitos Fundamentais da Excelência em Gestão: Key Concepts Of Management Excellence**. São Paulo: Folie Stilgraf, 2006.

FNQ – Fundação Nacional da Qualidade. **Critérios de Excelência: O Estado da Arte da Gestão para a Excelência do Desempenho e para o Aumento da Competitividade**. São Paulo: Folie Comunicação, 2006.

GAMA FILHO, P. C. CARVALHO, H. M. **Os Novos Compromissos da Gestão Universitária**. Rio de Janeiro: Editora Central da Universidade Gama Filho, 1998.

HALL, R. H. **Organizações: Estruturas, Processos e Resultados**. 8 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 322 p.

HARRINGTON, H. J. **Aperfeiçoando Processos Empresariais: Estratégia Revolucionária para o Aperfeiçoamento da Qualidade, da Produtividade e da Competitividade**. São Paulo: Makron Books, 1993. 343 p.

HOJI, M. **Administração Financeira: Uma Abordagem Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HOUAISS A., VILLAR M. S., FRANCO, F. M. M. **Mini-Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Pesquisa Anual de Serviços**, Brasília, 2004.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS - INEP. **Sinopse Estatística da Educação Superior – 1980-2005**. Brasília, 2006.

JOHNSTON, R. CLARK, G. **Administração de Operações de Serviço**. São Paulo: Atlas, 2002. 562 p.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. ***A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard***. 20 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. ***Organização Orientada para Estratégia: com Empresas que Adotam o Balanced Scorecard prosperam no Novo Ambiente de Negócios***. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. ***Mapas Estratégicos: Convertendo Ativos Intangíveis em Resultados Tangíveis***. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

KOTLER, P. FOX, K. F. A. ***Marketing Estratégico para Instituições Educacionais***. São Paulo: Atlas, 1994. 444 p.

LINGUITTE, H. V. ***Custos Educacionais de uma Instituição de Ensino Superior – IES: uma visão gerencial para tomada de decisões***. 1995. 173 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1995.

MAHER, M. ***Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração***. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, M. A. LAKATOS, E. M. ***Metodologia Científica***. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 289 p.

MARTINS, E. ***Contabilidade de Custos***. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, P. G., ALT, P. R. C. ***Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais***. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 441 p.

MAUAD, L. G. A. ***ABC/ABM e BSC: Como essas Ferramentas podem se tornar Poderosas Aliadas dos Tomadores de Decisão das Empresas***. VIII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguay, 2003.

MENDES, G. M. ***Gestão Compartilhada é a Cidadania Organizacional. Informativo da Secretaria de Estado dos Serviços Públicos de Sergipe***. Sergipe, nº. 12, ano III, set., 1998.

MORGAN, G. ***Imagens da Organização***. São Paulo: Atlas, 1996.

NAKAGAWA, M. ***ABC Custeio Baseado em Atividades***. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

NETO, J. A. (Org.) ***Manufatura Classe Mundial: Conceitos, Estratégias e Aplicações***. São Paulo: Atlas, 2001. 230p.

OLIVEIRA, D. P. R. ***Sistemas, Organização & Métodos: uma Abordagem Gerencial***. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, D. P. R. ***Administração de Processos: Conceitos, Metodologias, Práticas***. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, B. A. C.; SANCHES, E. R. ***Planejamento Estratégico em Organizações sem Fins Lucrativos***. Publicação da Universidade de São Paulo.

São Paulo. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/6semead>. Acesso em: 20/12/2003.

OSTRENGA, M. **Guia da Ernest Young para Gestão Total dos Custos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

PAGNANI, E. M. **Tratamento Estratégico dos Custos e Investimentos nas Instituições Universitárias Privadas Brasileiras: Proposta de um Modelo**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS. Leon. *Anais*. Leon, 2001.

PETERS, T. J., WATERMAN JR., R. H. **Vencendo a Crise: Como o Bom Senso pode Superá-la**. 23 ed. São Paulo: Harbra, 1986.

PIOVESANA, A. C. **O Planejamento como Instrumento de Gestão Estratégica na Organização Universitária**. 1999. 166 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

PORTER, M. E. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 1989. 512 p.

QUEIROZ, A.D.; SANTOS, E.M. **A Contabilidade por Atividades: Delineamento de um Sistema de Custeio para as Universidades**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS. Leon. *Anais*. Leon, 2001.

ROCHA, C. H., GRANEMANN, S. R. **Gestão de Instituições Privadas de Ensino Superior**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ROSSETTI, J. P. **Introdução à Economia**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ROSS, S. A., WESTERFIELD, R. W., JAFFE, J. F. **Administração Financeira: Corporate Finance**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

SANCHES, L. A. **Uma Contribuição ao Conceito Metodológico da Aplicabilidade do Custeio ABC – “Activity-based-costing” – tendo como Base o Sistema Célula de Custo em Instituição de Ensino**. 174 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2000.

SANTOS, N. M. B. F. **Impacto da Cultura Organizacional no Desempenho das Empresas, conforme Mensurado por Indicadores Contábeis: Um Estudo Interdisciplinar**. 200 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

SANTOS, N. M. B. F. ROSSO, M. J. U. **Desvendando a Cultura Organizacional em Instituições de Ensino Superior**. Revista Administração em Diálogo. n.6. São Paulo: Saint Paul. 2004.

SILVA, P. R. **Uma Contribuição à Contabilidade de Custos na Formação de Preços de Venda na Indústria de Bens de Consumo**. São Paulo, 1980. 224 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade São Paulo, São Paulo, 1980.

SILVA, P. R. **Mensuração de Desempenho Estratégico e Operacional na Excelência de Manufatura de Classe Mundial: Integração para a Vantagem**

Competitiva em Empresas Seleccionadas. São Paulo, 1993. 267 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade São Paulo, São Paulo, 1994.

SORDI, J. O. **Gestão por Processos: Uma Abordagem da Moderna Administração.** São Paulo: Saraiva, 2005.

TACHIZAWA, T. ANDRADE, R. O. B. **Tecnologias da Informação Aplicadas às Instituições de Ensino e às Universidades Corporativas.** São Paulo: Atlas, 2003. 248 p.

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

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WALTON, R. E. **Tecnologia de Informação: O Uso de TI pelas Empresas que obtêm Vantagem Competitiva;** tradução Edson Luiz Riccio. São Paulo: Atlas, 1998. 215p.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)