

# **Um modelo conceitual do custeio baseado em atividades em um departamento da UFRN**

**Niomar Christina de Farias Dantas**  
**Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira**

## **Resumo:**

*Apresenta sugestão de um modelo conceitual de apuração de custos baseado na filosofia do ABC, para que se obtenha uma forma mais adequada de mensuração dos mesmos, de forma a ajudar os gestores do Departamento de Psicologia da UFRN na busca pela excelência imposta pela nova ordem mundial. Tal alusão é consequência de um estudo de caso no Departamento, relacionando as atividades, processos, tarefas e direcionadores, de forma a potencializar o uso dos seus recursos.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **Um modelo conceitual do custeio baseado em atividades em um departamento da UFRN**

**Niomar Christina de Farias Dantas** (UFRN/FUNPEC) – [niomar@funprc.br](mailto:niomar@funprc.br)

**Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira** (UNIAMERICANA/UFRN) – [ridalvo@ufrnet.br](mailto:ridalvo@ufrnet.br)

### **Resumo**

Apresenta sugestão de um modelo conceitual de apuração de custos baseado na filosofia do ABC, para que se obtenha uma forma mais adequada de mensuração dos mesmos, de forma a ajudar os gestores do Departamento de Psicologia da UFRN na busca pela excelência imposta pela nova ordem mundial. Tal alusão é consequência de um estudo de caso no Departamento, relacionando as atividades, processos, tarefas e direcionadores, de forma a potencializar o uso dos seus recursos.

Palavras-chaves: Custos. Custeio baseado em atividades. Universidade.

Área temática: 11 (Gestão de custos no setor governamental)

### **1 Considerações iniciais**

A competitividade proporcionada pela nova ordem econômica mundial, resultando na globalização dos mercados, que se encontra em forte expansão nos últimos anos, vem influenciando as economias de todo o mundo capitalista, trazendo desafios para os gestores de diversos níveis e das mais variadas atividades, sejam entidades de fins lucrativos ou não, sejam de administração pública ou privada.

Estes desafios buscam um melhor desempenho dos resultados através da eficiência e da eficácia das atividades, que podem ser adquiridas por meio de uma utilização racional dos “fatores de produção”, isto é, a redução de custos e a produção de bens e serviços de qualidades satisfatórias, competitivas e que proporcionem resultado financeiro favorável.

Ensino, pesquisa e extensão, atividades fim das Universidades, não fogem ao processo de busca de um melhor desempenho dos resultados. A evolução tecnológica vem proporcionando a cada dia mais sofisticação para os equipamentos utilizados nos serviços universitários.

Os profissionais que prestam serviços estão cada vez mais se especializando. Os usuários dos serviços prestados pelas Universidades a cada dia mais exigem resultados favoráveis. O dono do capital investido quer seja governo, quer seja entidade privada, está cada vez mais preocupado com os gastos e resultados de suas atividades.

A utilização da apuração de custos é muito ampla, inicialmente sua aplicação foi nos processos fabris, mas com os resultados favoráveis sobre a mensuração dos resultados empresariais seu campo de atuação foi ampliando, como nas atividades comerciais e de serviços, onde se destacam as entidades educacionais, serviços públicos, entre outros segmentos.

O sistema de custeio baseado em atividades será estudado no intuito de configurar um modelo de apuração de custos para um departamento da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

O desafio para a administração seria controlar seus custos dentro de um parâmetro que lhe proporcione resultados econômicos e sociais favoráveis, e o caminho seria a implantação de um eficiente sistema de custos. Este sistema proporcionaria meios confiáveis de mensuração e controle de custos de cada atividade desenvolvida, restando à alta gestão tomar medidas que possam atender aos objetivos sociais da entidade, através do controle e desempenho das metas traçadas.

Dessa forma, o presente trabalho se propõe a propor um modelo de apuração de custos baseado na filosofia do ABC para o Departamento de Psicologia (DEPSI) da UFRN.

O estudo foi realizado no Departamento de Psicologia por se tratar de um departamento que apresenta características comuns a diversas unidades no campo do ensino, pesquisa e extensão, e pela viabilidade do acesso às informações do mesmo.

Assim, a partir desse estudo piloto, o modelo pode se estender a outras unidades acadêmicas, respeitando as devidas peculiaridades de cada uma.

## **2 Procedimentos metodológicos**

No que se refere aos métodos práticos utilizados para reunir as informações necessárias à construção dos raciocínios em torno do fato, a presente pesquisa utilizou o estudo de caso e a pesquisa bibliográfica.

Conforme Santos (2000, p. 28) o estudo de caso visa “[...] selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos, cujo objeto pode ser qualquer fato/ fenômeno individual, ou um de seus aspectos”.

A análise mais detalhada ocorreu através de pesquisa de campo tanto na Reitoria, como no CCHLA e no DEPSI.

Foram identificados os índices direcionadores de recurso da Reitoria para os demais órgãos da UFRN e do CCHLA para os demais departamentos que o constituem.

Foram segregados os custos diretos e indiretos inerentes ao DEPSI, através da análise de orçamentos tanto da UFRN como do CCHLA. Os custos diretos foram atribuídos diretamente ao objeto de custo.

Foram identificados quais órgãos tinham relação com a atividade de ensino do DEPSI, para a identificação dos custos indiretos ao mesmo.

Os custos comuns da administração central foram apropriados aos órgãos que compõem a mesma e os custos comuns da UFRN foram direcionados a todas as unidades que a constituem.

Os custos indiretos referentes à administração central foram identificados e alocados ao departamento e os custos indiretos dos órgãos suplementares foram rastreados ao DEPSI, através de direcionadores.

Foram identificadas as atividades e tarefas do DEPSI, através de questionamentos com a secretária desse departamento e a partir daí, foi feito um rastreamento do custo do DEPSI as atividades relevantes.

E por fim, foi desenvolvido um modelo de mensuração de custos para a unidade em estudo, baseado na filosofia do ABC, através dos procedimentos citados anteriormente, que poderá ser aplicado às demais unidades, levando em conta suas especificidades.

## **3 Ambiente organizacional**

Cada vez mais as questões que envolvem custos tornam-se importantes, não só nas empresas que trabalham com produtos tangíveis como também naquelas que prestam serviços, que é o caso das instituições de ensino.

Ching (1997, p. 16) expõe sobre os objetivos finais de uma organização, dizendo que “os objetivos finais pretendidos são enxugar custos, ganhar agilidade, eliminar atividades que não agregam valor e concentrar esforços nas atividades essenciais para melhor atender os clientes”.

As empresas prestadoras de serviços possuem três características básicas: a mão-de-obra é intensiva, o produto é, em geral, de difícil definição e não se podem armazenar os principais insumos e produtos. (HORNGREN, 1985, p. 08).

Essas características fazem com que se torne mais complexa a forma de definir um modelo de custos, porém pode-se entender a prestação de serviço como um tipo especial de produto.

### 3.1 Sistemas de custos

Segundo Sá e Sá (1995, p. 443), Sistema de Custos significa: “conjunto de elementos que compõem o custo”. É importante para um bom sistema de custos que haja um relato dos principais custos que incorrem no processo e como eles se comportam para que o mesmo seja eficiente.

Para se obter uma boa classificação de custo é importante saber o que o sistema de custos adotado pela organização educacional pretende mensurar em seus serviços: o custo do aluno, do curso, do departamento, da disciplina, do ensino, da pesquisa, da extensão.

Um sistema de custos deve ter devidamente estruturados seus elementos de custos, relacionando o processo de como seus componentes serão imputados a cada centro de custos ou a cada atividade e em seguida aos produtos/ serviços. Deve apresentar em seu escopo as unidades que serão processadas e a informação final pretendida, e qual sua finalidade.

Para um bom entendimento de um sistema de informação de custos para fins de controle, é preciso o conhecimento de alguns conceitos dos sistemas de custeamento utilizados nas entidades, dentre eles, o custeio por absorção, o custeio variável ou custeio direto e o custeio baseado em atividades.

### 3.2 A Contabilidade por atividades

A contabilidade por atividades é proveniente do terceiro paradigma que, segundo Cogan (1999, p. 43) ocorreu no “final dos anos 80 e prosseguindo nos anos 90 – a era do custeio baseado em atividades”.

Os métodos de custeio tradicionais durante muito tempo atenderam às aspirações do mercado, que até então eram usados mais para fins de apuração de resultados do que para fins de gerenciamento.

Porém, mudanças significativas em duas variáveis fundamentais para o aprimoramento dos cálculos ocorreram: o aumento da participação dos custos indiretos na composição dos custos totais e o aumento da diversificação dos produtos e dos processos.

Para se tornarem competitivas e atenderem aos desígnios estabelecidos pelo mercado, as empresas de serviços passaram a adotar o ABC, que surgiu como ferramenta importante para as decisões gerenciais e estratégicas, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, e impulsionam para o melhoramento contínuo.

Cogan (1999, p. 144) expõe que “o custeio baseado em atividades (ABC) veio preencher o vazio representado pela distorção dos rateios volumétricos pregados pela Contabilidade Tradicional de Custos”.

Conforme explicitado por Garisson e Noreen (2001, p. 226 e 227): “tal como em muitas outras implantações do sistema ABC, este complementar, e não substituirá, o sistema de contabilidade de custo atual, que continuará a ser empregado nos relatórios financeiros para fins externos”.

Outra colocação a esse respeito é feita por Nakagawa (1994, p. 24): “uma forma de gestão não exclui outra. Ao contrário, elas se complementam e criam uma sinergia antes não percebida, porque se a MBN enfatiza a exatidão, a ABM busca a acurácia dos números contidos nos relatórios”.

Entende-se por MBN (*management by numbers*) gestão baseada em números ou métodos de custeio tradicionais e, ABM (*activity based mangement*) gestão baseada em atividades. Além disso, as idéias de exatidão e acurácia citadas no parágrafo anterior significam eficiência e eficácia, respectivamente.

Nakagawa (1994, p. 41) comenta que: “o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e no início de 1900. Outros registros mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60”. O autor (1994, p. 41) discorre sobre a evolução do ABC no Brasil:

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, onde esta matéria é lecionada tanto no nível de graduação como de pós graduação.

Sobre a demarcação desse método, Garisson e Noreen (2001, p.223) enfatizam que:

o custeio baseado em atividades (ABC – activity-based costing) é um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos fixos.

O sistema ABC teve, em seu contexto, a primeira geração e a segunda geração. A primeira geração é definida por Martins (2001, p. 93): “É uma visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos”.

Nessa geração, o conceito de atividade está limitado ao contexto de cada departamento, tendo como objetivo o custeio do produto para fins de avaliação de estoques para atender a legislação fiscal e societária.

A segunda geração, por ser mais ampla do que a primeira, pode ser usada para fins gerenciais e de gestão de custos.

Martins (2001, p. 304) expõe a segunda geração do ABC, dizendo que:

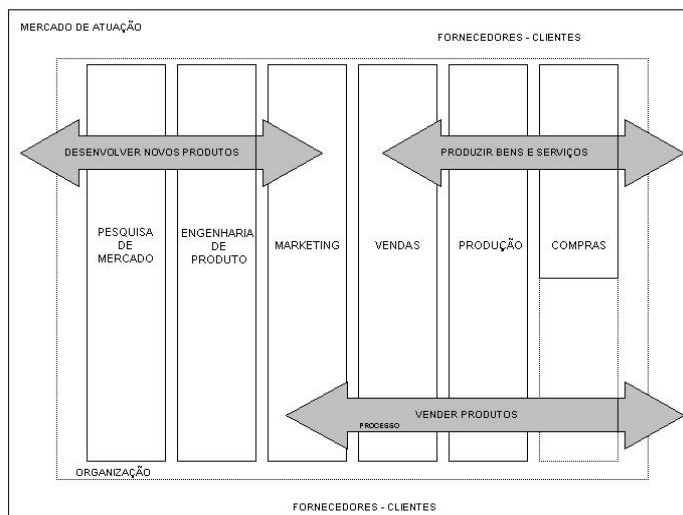
A segunda versão ou geração do ABC foi concebida de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento e
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A visão vertical é praticamente idêntica à primeira geração e fornece praticamente os mesmos dados que estão contemplados nesta.

Enquanto isso, a visão horizontal, segundo Martins (2001, p. 305): “reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa”.

A figura a seguir expõe um modelo dessa visão.



Fonte: Ching (1997, p. 33)

Figura 1 Visão Horizontal do Custeio Baseado em Atividades

Essa visão irá permitir a análise, o custeamento e aperfeiçoamento dos processos através da melhoria no processo de execução da atividade.

O ABC parte do princípio de que os objetos de custos (produtos, clientes) consomem atividades que, por conseguinte, consomem recursos e conseqüentemente, geram custos.

Uma diferença entre os métodos de custeio tradicionais e o ABC é citada por Nakagawa (1994, p. 37):

o primeiro parte do pressuposto de que são os produtos que consomem recursos necessários para fabricá-los e/ ou comercializá-los [...] no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica.

Uma outra diferença é abordada por Cogan (1994, p. XIV) da seguinte maneira:

enquanto que a sistemática convencional rateia as despesas indiretas usualmente na mesma proporção das horas de mão-de-obra direta efetivamente gastas, o sistema ABC o faz segundo fatores, denominados direcionadores de custos, que distribuem de forma mais adequada essas despesas, acumuladas previamente em centros de atividades que consomem recursos.

Dessa forma, para que se obtenha um sistema de custos baseado na filosofia do ABC é preciso que se desenvolva um modelo de etapas para implantação desse sistema.

Sobre esse modelo, Cogan (1994, p. 04) informa que:

o ABC, contudo, determina que as atividades consomem os recursos da companhia, agregando-as em centros de acumulação de custos por atividades. Em seguida, e para cada um desses centros de atividades, atribui custos aos produtos baseados em seu consumo de recursos.

Garrison e Noreen (2001, p. 227) sugerem as seguintes etapas de implantação:

1. Identificação e definição das atividades e dos seus respectivos centros;
2. Apropriação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos e aos objetos de custo;
3. Apropriação dos custos aos centros de custo da atividade;
4. Determinação das taxas de atividade;
5. Apropriação dos custos aos objetos de custo, utilizando as taxas e as medidas de atividade;
6. Elaboração de relatórios gerenciais.

Santos (2001) delinea esse sistema da seguinte forma: “preocupa-se em definir primeiramente as funções, os processos, as atividades, os objetos de custos e os direcionadores de custos”.

Qualquer que seja a estrutura de implantação do sistema de custos definida, alguns procedimentos e conceitos irão tornar mais fácil o entendimento do referido sistema.

Inicialmente deverão ser identificados todos os recursos pertinentes à prestação de serviço, ou seja, todos os custos e despesas que envolvem o processo.

Posteriormente, podem ser definidos os centros de custos, que Sá e Sá (1995, p. 73) define como: “lugar ou seção de uma empresa que recebe as cargas dos custos com a finalidade de saber o quanto se aplicou para mantê-la”, e em seguida as atividades relevantes de cada centro de custos.

Horngren (1985, p. 188) complementa: “Um centro de custo é o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade para a qual se acumulam custos”.

Devem ser determinadas a identificação, a definição e a classificação das atividades e, segundo Nakagawa (1994, p. 43):

A atividade descreve basicamente a maneira como uma empresa utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas. O principal objetivo de uma atividade é o de converter recursos (materiais, mão-de-obra, tecnologia, informações, etc) em produtos ou serviços.

Outra definição de atividade é expressa por Garisson e Noreen (2001, p. 225): “Uma atividade é qualquer evento que provoca o consumo de recursos indiretos”.

Hansen e Mowen (2003, p. 393) integram esse significado pronunciando que as atividades “representam ações empreendidas ou trabalho realizado por equipamentos ou pessoas para outras pessoas”.

Essas ações ou trabalhos geralmente são identificados com um verbo de ação e um objeto receptor dessa ação, e deverão ser organizadas de acordo com o propósito ao qual elas atendem. Tais atividades podem ser consideradas primárias ou secundárias.

Hansen e Mowen (2003, p. 394) afirmam que:

Uma atividade primária é uma atividade consumida por um objeto final de custo, tal como um produto ou cliente. Uma atividade secundária é aquela consumida pelos objetos intermediários de custo, tais como as atividades primárias, os materiais ou outras atividades secundárias.

As atividades secundárias são, primeiramente atribuídas às atividades primárias e essas, atribuídas aos objetos de custo.

A atribuição dos custos às atividades deve ser feita do modo mais cuidadoso possível, e conforme Martins (2001, p. 102), deve obedecer a seguinte ordem de prioridade: “1. alocação direta; 2. rastreamento; e 3. rateio”.

Ainda segundo Martins (2001, p. 102): “a alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos em certas atividades”.

A alocação direta ocorre quando há uma correlação direta entre os custos e as atividades. Logo, os custos são alocados diretamente aos objetos de custo.

O rastreamento é um tipo de alocação que é feita baseada na relação causa/ efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é realizada através dos direcionadores de recursos, definidos posteriormente. É definido por Hansen e Mowen (2003, p. 780) como: “habilidade de atribuir um custo diretamente a um objeto de custo de forma economicamente viável usando um relacionamento casual”.

O rateio é uma alocação feita com base em uma determinada medida, como por exemplo, mão-de-obra direta ou horas máquina. É realizado em ultimo caso por ser a forma mais arbitrária de alocação de custos. Segundo Martins (2001, p. 106): “Entende-se por rateio aquela alocação dos custos de forma altamente arbitrária e subjetiva”.

Depois de definida a quantidade de recursos que cada atividade consome, através das alocações citadas, é chegada a hora de definir quanto cada objeto de custo consome de atividade.

Esses objetos de custo são explanados por Garisson e Noreen (2001, p. 43) como: “Qualquer coisa para a qual se deseja informações de custo”. No presente estudo, o objeto de custo será a atividade de ensino realizada através do DEPSI.

Tanto para a acumulação dos recursos às atividades como para a acumulação das atividades aos produtos ou serviços, é necessária a determinação dos direcionadores de custos.

Os direcionadores de custos podem ser divididos em dois tipos: os de primeiro estágio ou direcionadores de recursos, e os de segundo estágio ou direcionadores de atividades.

Martins (2001, p. 104) define esses direcionadores enunciando que:

O primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades. O segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

Nakagawa (1994, p. 74) complementa esclarecendo que os direcionadores de custo ou *cost drivers* são utilizados para caracterizar duas situações:

- a. mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado de *cost driver* de recursos;
- b. mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atender os clientes, caso em que é chamado de *cost driver* de atividades.

Estes últimos direcionadores subdividem-se em direcionadores de transação e direcionadores de duração.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 398, 399):

Os direcionadores de transação medem o número de vezes que uma atividade é realizada, tal como o número de tratamentos e o número de pedidos. Os direcionadores de duração medem as demandas em termos de tempo que se leva para realizar uma atividade.

O quarto paradigma da contabilidade de custos ocorreu a partir dos anos 90 e está definido por Cogan (1999, p. 95) como: “a era dos custos (permitidos ou metas) voltados para o mercado em oposição aos custos voltados para a engenharia”. Porém, para fins de apreciação desta proposição, esse paradigma não será aprofundado.

#### **4 O Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes da Universidade Federal do Rio Grande do Norte**

O CCHLA originou-se na antiga Faculdade de Filosofia de Natal, que foi fundada em 12 de março de 1955 pela Associação de Professores do Rio Grande do Norte e era composta apenas pelo curso de Filosofia.

Em 11 de março de 1968, através do Decreto Presidencial nº 62.380, foi autorizado o aproveitamento da Faculdade de Filosofia na organização da Faculdade de Educação e Institutos de Ciências Humanas e Letras e Artes, constantes da nova estrutura da Universidade.

Com a reforma universitária em 1973, essa estrutura foi modificada com a junção dos dois Institutos, criando-se o Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes – CCHLA, que passou a abrigar os Departamentos de Letras, de História, Geografia e Filosofia e de Estudos Sociais, posteriormente denominado Departamento de Ciências Sociais. Em 1974, passou a funcionar no Campus Central, em Lagoa Nova.

O CCHLA está composto pelos seguintes departamentos: Departamento de Artes, Departamento de Antropologia, Departamento de Ciências Sociais, Departamento de Comunicação Social, Departamento de Filosofia, Departamento de Geografia, Departamento de História, Departamento de Letras e Departamento de Psicologia.

Em 1998, foram inauguradas as novas instalações do DEPSI no prédio do CCHLA, onde funcionam o Departamento, a Coordenação, as secretarias dos cursos de graduação e pós-graduação, salas dos docentes e das bases de pesquisa.

Em 1999 o prédio do Laboratório de Psicologia foi totalmente reformado e está destinado às atividades de graduação e pós-graduação, salas de docentes e utilização de recursos audiovisuais. O DEPSI conta com o Serviço de Psicologia Aplicada (SEPA) para um conjunto de atividades práticas.

O Curso de Psicologia foi criado pela Resolução nº 27/76-CONSUNI, de 06/07/1976, sendo reconhecido pela Portaria Ministerial nº 480/83, de 09/11/1982. A habilitação Licenciatura foi criada pela resolução nº 168/1986 com reconhecimento em 01/11/1996.

O Curso forma Psicólogos em suas diversas especializações (Clínica, Escolar, Organizacional, Hospitalar, Social e Comunitária, Ambiental, Jurídica e etc.), bacharéis e licenciados em psicologia.

O Departamento de Psicologia oferece cursos de pós-graduação *lato sensu* e *stricto sensu*, na forma de Especialização, Mestrado e Doutorado em diversas linhas de orientação.

### 5 Proposição do modelo

Os recursos provenientes da União para a UFRN são distribuídos através de índices denominados índices históricos, que foram definidos em gestões anteriores e que, entre outros percentuais, envolvem o número de créditos, o número de docentes e o número de alunos.

O presente modelo partiu da premissa básica de que esses índices, bem como os índices utilizados para a distribuição do recurso do CCHLA para o DEPSI são coerentes com as atividades desenvolvidas.

Os índices direcionadores do recurso da Reitoria aos demais órgãos e do CCHLA aos Departamentos foram coletados no orçamento da UFRN e do CCHLA, respectivamente.

#### 5.1 Análise do índice direcionador do recurso da reitoria aos demais órgãos da administração central

Do recurso enviado a Reitoria 27,19% são consumidos na própria administração central. Desse recurso, 89,24% é custo direto de cada unidade e os 10,76% restantes são custos comuns aos órgãos da administração central. Logo os índices com recursos diretos e indiretos ficam da seguinte forma:

| <b>Secretarias</b>       | Índice Anterior | Índice Ajustado |
|--------------------------|-----------------|-----------------|
| SAE                      | 7,83            | 8,77            |
| <b>Pró Reitorias</b>     |                 |                 |
| PROGRAD                  | 2,43            | 2,73            |
| PRH                      | 1,61            | 1,81            |
| PROPLAN                  | 0,46            | 0,52            |
| PROAD                    | 1,59            | 1,78            |
| <b>Superintendências</b> |                 |                 |
| INFORMÁTICA              | 0,16            | 0,18            |
| INFRA ESTRUTURA          | 0,58            | 0,65            |
| COMUNICAÇÃO              | 0,66            | 0,74            |

Tabela 1 Ajuste de Índices em Função dos Custos Comuns da Administração Central

Além disso, parte do recurso da Reitoria é custo comum e, portanto deverá ser alocado também aos órgãos da administração central, da mesma forma que os custos comuns da administração central. Então o novo índice será:

| <b>Secretarias</b>       | Índice Ajustado | Índice Reajustado |
|--------------------------|-----------------|-------------------|
| SAE                      | 8,78            | 11,62             |
| <b>Pró Reitorias</b>     |                 |                   |
| PROGRAD                  | 2,73            | 3,61              |
| PRH                      | 1,81            | 3,29              |
| PROPLAN                  | 0,52            | 0,68              |
| PROAD                    | 1,78            | 2,36              |
| <b>Superintendências</b> |                 |                   |
| INFORMÁTICA              | 0,18            | 0,24              |

|                 |      |      |
|-----------------|------|------|
| INFRA ESTRUTURA | 0,65 | 0,87 |
| COMUNICAÇÃO     | 0,74 | 0,97 |

Tabela 2 Reajuste de Índices das Unidades da Administração Central em Função dos Custos Comuns da UFRN

Essa alteração deverá ser realizada em todos os órgãos que recebem recurso da reitoria, porém nesse caso, apenas os órgãos que têm relação com a atividade de ensino serão analisados.

| Órgãos Suplementares | Índice Anterior | Índice Ajustado |
|----------------------|-----------------|-----------------|
| BCZM                 | 2,22            | 2,95            |
| <b>Centros</b>       |                 |                 |
| CCHLA                | 4,30            | 5,70            |

Tabela 3 Reajuste de Índices dos Centros e Órgãos Suplementares em Função dos Custos Comuns da UFRN

## 5.2 Análise do índice direcionador do recurso do CCHLA ao DEPSI

O recurso do DEPSI proveniente da Reitoria segue o seguinte fluxograma:

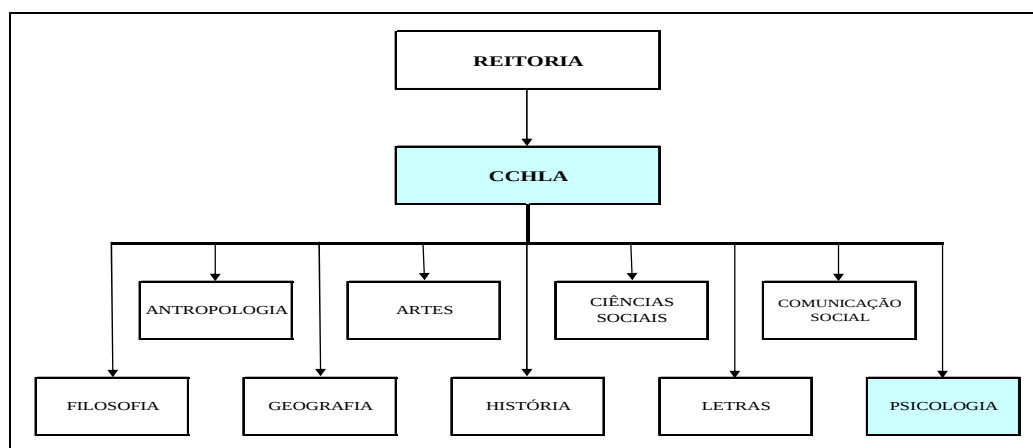


Figura 2 Fluxograma do CCHLA

Parte do recurso recebido da reitoria (85,46%) o CCHLA distribui conforme organograma acima, porém parte desse custo (14,54%) é gasta no próprio centro e portanto, deverá ser apropriado ao DEPSI e aos demais departamentos daquele centro.

Logo, o índice do centro para o departamento não é 5,39, é de aproximadamente 6,31, se for considerada a alocação dos custos indiretos do CCHLA ao DEPSI.

## 5.3 Alocação dos custos diretos ao DEPSI

O fluxograma expõe o direcionamento do custo direto proveniente da Reitoria e da União para o Departamento de Psicologia.

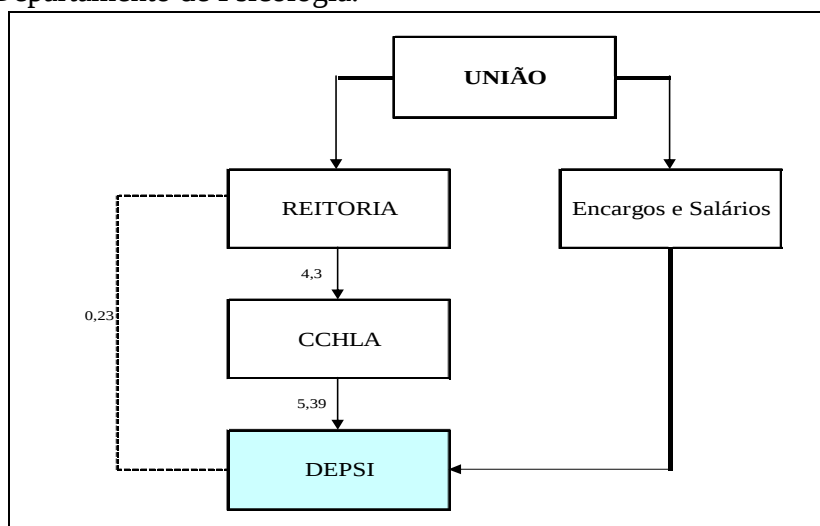


Figura 3 Fluxograma dos Custos diretos do DEPSI

Dos recursos enviados a Reitoria, 5,70% são enviados ao CCHLA, e desse percentual, 6,31% é enviado ao DEPSI, conforme análises anteriores. Logo, esse departamento tem 0,35% de recurso direto, proveniente da Reitoria.

Além desse recurso direto, existem os encargos e salários que são pagos diretamente pela União aos Servidores e portanto, através da lotação e do nome do servidor, identifica-se qual recurso é do Departamento de Psicologia.

Logo, o DEPSI tem de recurso direto 0,27% proveniente da Reitoria mais o valor de encargos e salários pagos aos servidores do Departamento.

#### 5.4 Alocação dos custos indiretos ao DEPSI

A apropriação dos custos indiretos será feita em diversas etapas definidas posteriormente.

##### 5.4.1 Alocação dos custos indiretos da administração central ao DEPSI.

Embora a reitoria direcione parte de seus custos aos centros, outra parte desse recurso é consumido na própria administração central e por isso deve ser alocado ao departamento.

Nessa apropriação será utilizado um índice padrão equivalente ao índice utilizado para apropriar os recursos da Reitoria ao CCHLA, e desse ao DEPSI (0,23).

##### 5.4.1.1 Comissões permanentes

Os custos indiretos referentes às comissões permanentes não serão apropriados ao DEPSI, pois essas comissões não possuem orçamento próprio. Além disso, são compostas de servidores já lotados em suas respectivas unidades e os recursos materiais consumidos já são alocados aos custos de outras unidades.

Pode-se ter como exemplo a Comissão de Licitação. A cada reunião dessa Comissão, que é formada por servidores de diversos órgãos da UFRN, utiliza-se sala e material de consumo correspondente a um outro órgão. Em outras palavras, não existe local nem material específico para essas comissões.

##### 5.4.1.2 Pró-Reitorias

Das sete Pró Reitorias, apenas quatro têm relação com a atividade de ensino e portanto serão incluídas no modelo conforme segue:

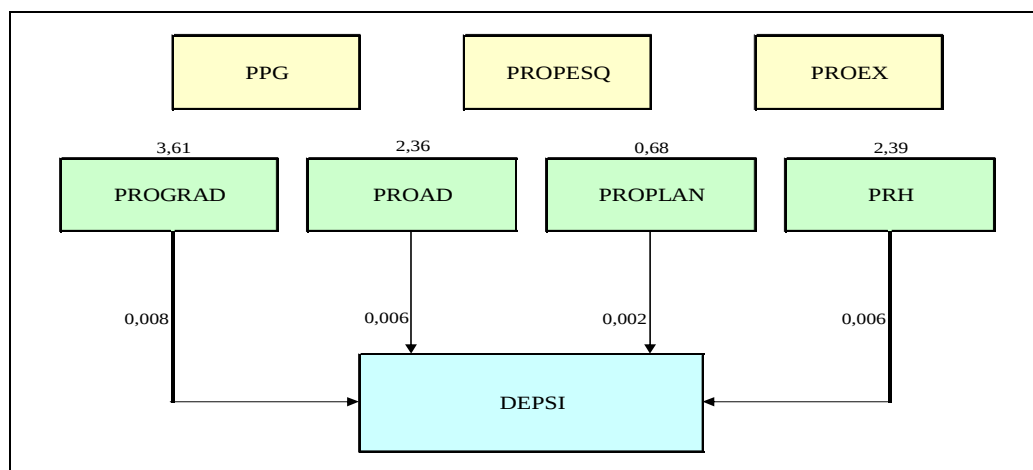


Figura 4 Direcionamento dos Custos Indiretos das Pró Reitorias ao DEPSI

Do recurso enviado a Reitoria, 3,61% é custos da PROGRAD, logo 0,008% é custo do DEPSI. A Pró Reitoria de Administração (PROAD) recebe 2,36% do recurso e, portanto, 0,005% é pertencente ao DEPSI.

A Pró Reitoria de Planejamento (PROPLAN) recebe 0,68% da Reitoria, onde 0,002% é custo da atividade de ensino do DEPSI. Da Pró Reitoria de Recursos Humanos (PRH), 0,006% será direcionado ao Departamento, pois essa unidade recebeu 2,39% da UFRN.

### 5.4.1.3 Secretarias

Das duas secretarias, apenas a Secretaria de Assuntos Estudantis (SAE) tem relação com a atividade de ensino do DEPSI como segue:

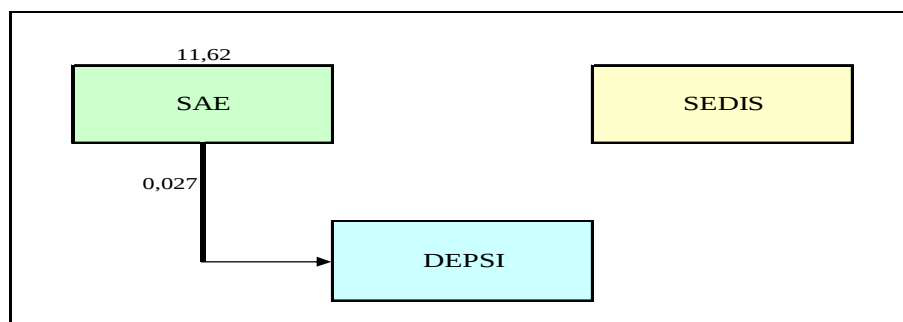


Figura 5 Direcionamento dos Custos Indiretos das Secretarias ao DEPSI

O custo da Secretaria de Assuntos Estudantis (SAE) é de 11,62% do recurso recebido pela Reitoria, logo 0,027% corresponde ao DEPSI.

### 5.4.1.4 Superintendências

As três Superintendências da UFRN envolvem a atividade de ensino, conforme demonstrado:

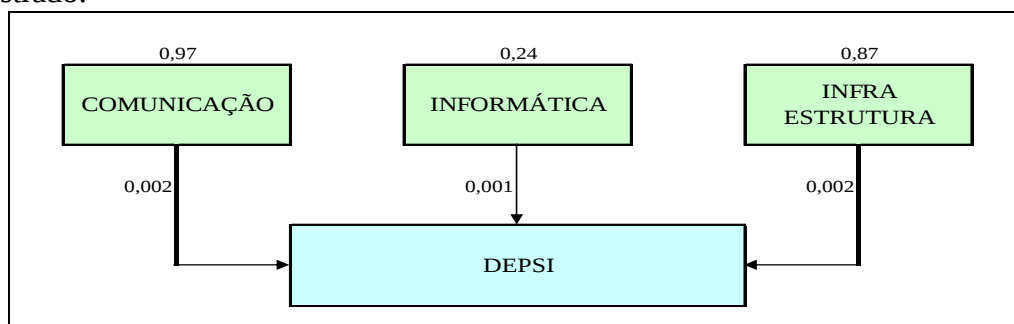


Figura 6 Direcionamento dos Custos das Superintendências ao DEPSI

A Superintendência de Comunicação recebeu 0,97% do recurso e portanto 0,002% é devido ao DEPSI.

Na Superintendência de Informática 0,001 concerne ao DEPSI, pois a mesma absorveu 0,24% dos custos da Reitoria.

Na Superintendência de Infra Estrutura, dos 0,87% provenientes da Reitoria, 0,002% está relacionado ao DEPSI.

### 5.4.2 Custo dos órgãos suplementares

Assim como o DEPSI recebe parte dos custos da administração central os órgãos suplementares também recebem. Sendo assim a mesma alocação efetuada anteriormente deverá ser realizada nestes órgãos.

Os Órgãos Suplementares, de acordo com o organograma são: Biblioteca Central Zila Mamede – BCZM; Hospital Universitário Onofre Lopes – HUOL; Hospital de Pediatria – HOSPED; Museu Câmara Cascudo – MCC; Colégio Agrícola de Jundiaí – CAJ; Maternidade Escola Januário Cicco – MEJC; Núcleo de Hemopatologia e Hemoterapia - NHH; Hospital Maternidade Ana Bezerra – HMAB e Núcleo de Pesquisa em Alimento e Medicamento – NUPLAN.

Dentre os órgãos suplementares têm relação com a atividade de ensino, a BCZM, o HUOL, a MEJC e o HMAB.

No caso da biblioteca, as secretarias não serão avaliadas por não terem relação com a mesma. O índice padrão que será utilizado será de 2,22, que foi o índice que a Reitoria utilizou para enviar os recursos para a mesma.

Os índices de direcionamento dos recursos da UFRN aos demais órgãos da administração central já foram analisados anteriormente.

#### 5.4.2.1 Apropriação dos custos das Pró-Reitorias à biblioteca

Das quatro Pró Reitorias que têm relação com a atividade de Ensino do DEPSI, apenas três estão relacionadas com a biblioteca, conforme segue:

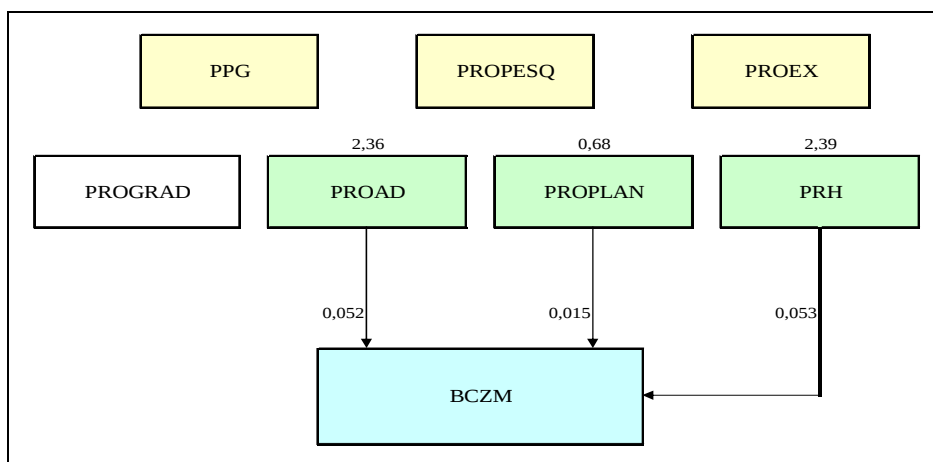


Figura 7 Apropriação dos Custos das Pró Reitorias a BCZM

Tendo em vista que os índices das Pró Reitorias de Administração, Planejamento e Recursos Humanos são 2,36, 0,68 e 2,39 respectivamente e que o índice padrão da biblioteca é 2,22, então o percentual de recursos indiretos da administração central que corresponde a biblioteca são 0,052 0,015e 0,053 nessa ordem.

#### 5.4.2.2 Apropriação dos custos das superintendências à biblioteca

Assim como o DEPSI, todas as superintendências têm relação com a BCZM e portanto terão seus custos direcionados a mesma.

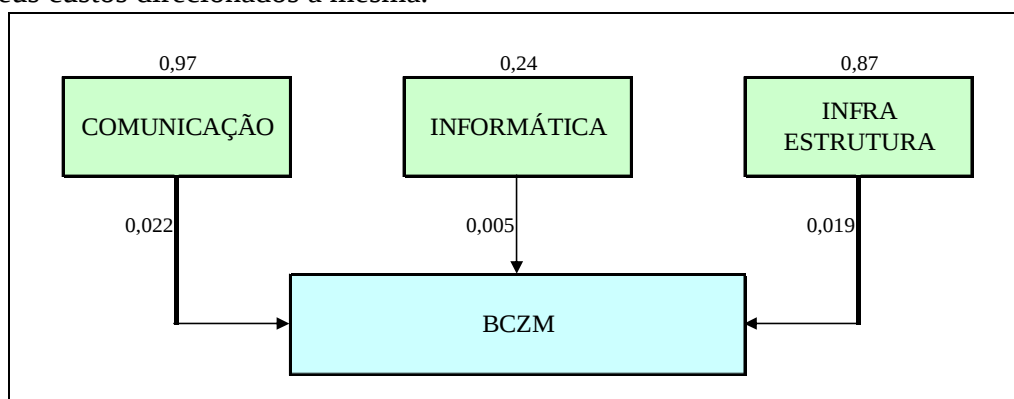


Figura 8 Apropriação dos Custos das Superintendências a BCZM

De acordo com o fluxograma, os índices da Superintendências de Comunicação, Informática e Infra Estrutura são 0,97, 0,24 e 0,87, respectivamente. Então temos que a BCZM recebe 0,022, 0,005 e 0,019 de custos indireto nessa ordem.

#### 5.4.2.3 Apropriação dos custos dos hospitais

Tendo em vista que o recurso recebido pelos hospitais não chega através do orçamento da Reitoria, esse recurso da administração central não precisará ser direcionado a esses órgãos.

### 5.4.3 Alocação dos custos dos órgãos suplementares ao DEPSI.

Conforme fluxograma os órgãos suplementares ficam assim dispostos:

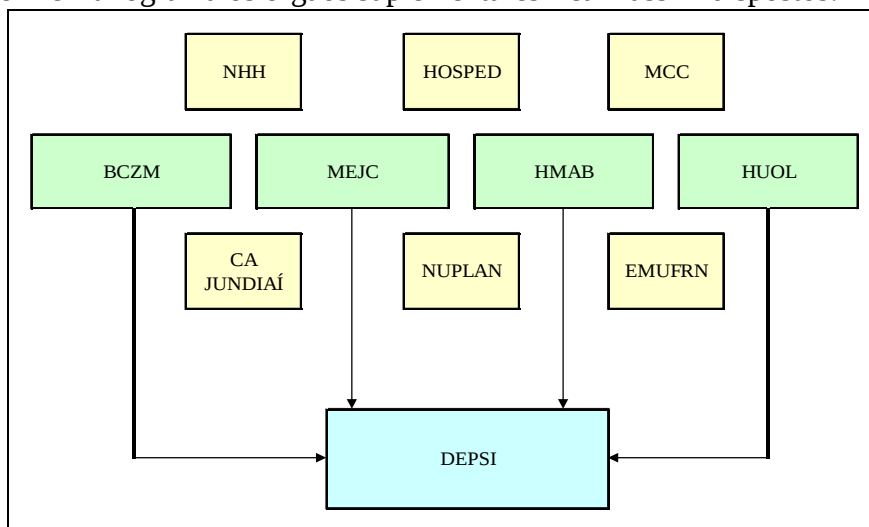


Figura 9 Rastreamento dos Custos dos Órgãos Suplementares ao DEPSI

Para rastrear o recurso utilizado pela biblioteca para a atividade de ensino do DEPSI serão utilizados dois direcionadores: o número de livros de Psicologia adquiridos e o número de alunos de Psicologia matriculados. Os hospitais serão uma só estrutura pois a utilização dos mesmos para a atividade de ensino é efetuada através da realização de estágios, e por isso pode-se considerar como direcionador de recurso o número de pacientes atendidos.

### 5.5 Alocação dos custos às atividades

De posse de todos os custos que incorrem no DEPSI, pode-se identificar quanto desse recurso corresponde a cada atividade relevante do mesmo. Para tanto é necessária a identificação das atividades relevantes e suas tarefas, e ainda os seus direcionadores.

#### 5.5.1 A atividade de matricular alunos

Inclui as tarefas cadastrar alunos, remover disciplinas, re-matrícula de disciplinas, cancelamento de disciplina e emissão de atestado de matrícula e histórico escolar. O direcionador utilizado será o número de alunos cadastrados.

#### 5.5.2 A atividade de apoio ao estágio supervisionado

Abrange as tarefas orientar no convênio entre instituição de ensino e local do estágio, e aplicar as normas do estágio. O número de estagiários ativos do DEPSI será o direcionador.

#### 5.5.3 A atividade atendimento à comunidade universitária

Possui as tarefas de explicar o funcionamento das normas da instituição, esclarecimento quanto a resolução acadêmica e emissão de declarações, certidões, etc. O direcionador definido foi o número de horas dedicados a essa tarefa.

#### 5.5.4 A atividade de viabilizar recursos áudio-visuais

Compreende as tarefas de marcação de sala para aulas extras, reserva de equipamentos áudio-visuais e esclarecimentos em relação aos trâmites burocráticos. Tem como direcionador o número de reservas efetuadas.

### 5.6 Visão geral do modelo

De posse de todos os custos pode-se propor uma visão geral do modelo apresentada logo abaixo.

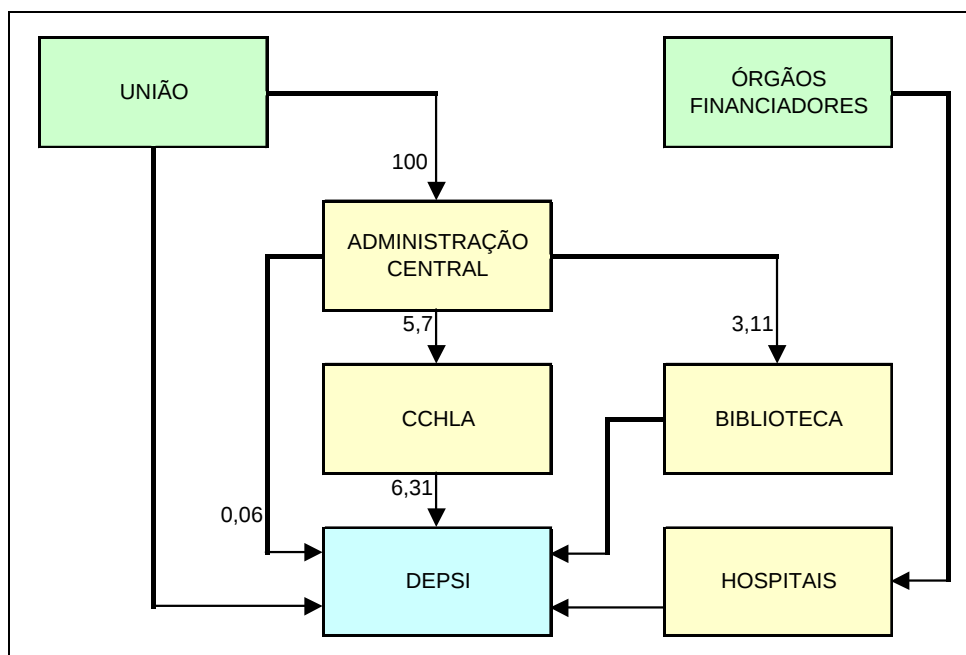


Figura 10 Visão Geral do Modelo

Do recurso enviado a Reitoria, 5,7% é custo do CCHLA, onde 4,3% é custo direto e 1,4% é custo indireto. Desses 5,7%, 6,31% é custo do DEPSI, onde 5,39% é custo direto e 0,92% é custo indireto.

Dentre os recursos consumidos na administração central, 0,06% é custo indireto do DEPSI, onde 0,02% é proveniente das Pró Reitorias, 0,03% da Secretaria e 0,01% das Superintendências.

Na BCZM temos um total de 3,11% do recurso da Reitoria, onde 2,2% é custo direto e 0,91% é custo indireto. Esse percentual será rastreado conforme direcionadores definidos anteriormente.

Os encargos e salários serão pagos diretamente com recursos da União e o valor dos custos dos hospitais será rastreado através do direcionador definido neste capítulo.

## 6 Considerações finais

A configuração de um modelo de apuração de custos, baseado na filosofia do ABC, para o Departamento de Psicologia da UFRN foi definida com base na análise de índices, na alocação de custos da Administração Central, dos Órgãos Suplementares e do CCHLA ao Departamento.

Esse modelo também contemplou o rastreamento dos diversos recursos as atividades relevantes do DEPSI, proporcionando uma análise mais detalhada das atividades que agregam valor ao cliente.

## REFERÊNCIAS

- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. São Paulo: Atlas, 1997.
- COGAN, Samuel. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira, 1994.
- \_\_\_\_\_. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- GARRISSON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-hall do Brasil Ltda, 1985.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos: Contém custeio ABC**. São Paulo: Atlas, 1997.

- \_\_\_\_\_. **Custos:** um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: FGV, 1995.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC:** custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- SANTOS, Edemir Manoel dos. **Modelo conceitual de sistema de custos por atividades** para as universidades: um estudo de caso na universidade vale do itajaí. Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.
- SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica:** a construção do conhecimento. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A Editora, 2000.
- SÁ, Antonio Lopes de, SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1995.